



**Guida per il lavoro
dei sindaci, degli assessori
e dei consiglieri comunali**

Il Vademecum è realizzato da
IFEL-Dipartimento Economia Locale e Formazione

Coordinamento: Laura Chiodini

Si ringrazia per la collaborazione:
Elisabetta Ceccarelli - Area formazione IFEL
e Maria Teresa Pellicori - Dipartimento Sistemi informativi
e comunicazione IFEL

ISBN: 978-88-6650-032-2

Progetto grafico:
Pasquale Cimaroli, Claudia Pacelli
cpalquadrato.it

Finito di stampare: giugno 2024

Indice

Presentazione

di *Alessandro Canelli* / 5

1. L'ordinamento giuridico Del Comune

di *Francesca Di Lascio* / 7

2. La responsabilità degli amministratori degli enti locali

di *Ivana Felicetti* / 55

3. Il bilancio degli enti locali spiegato agli amministratori

di *Elena Brunetto e Nicola Rebecchi* / 77

Presentazione

Sono oltre 3.700 i comuni italiani che hanno rinnovato le proprie amministrazioni. Agli Amministratori confermati si affiancano molti nuovi Amministratori che per la prima volta si affacciano all'esperienza del governo locale. Un lavoro bello, che negli anni è diventato però sempre più complesso.

Amministrare è un compito impegnativo e per affrontarlo Ifel mette a disposizione questo Vademecum, che vuole essere un agile strumento di lavoro: un piccolo "faro" per orientarli nel compito che li aspetta nei prossimi 5 anni. Un ausilio per svolgere meglio il proprio mandato e affrontare la sfida del buon governo locale.

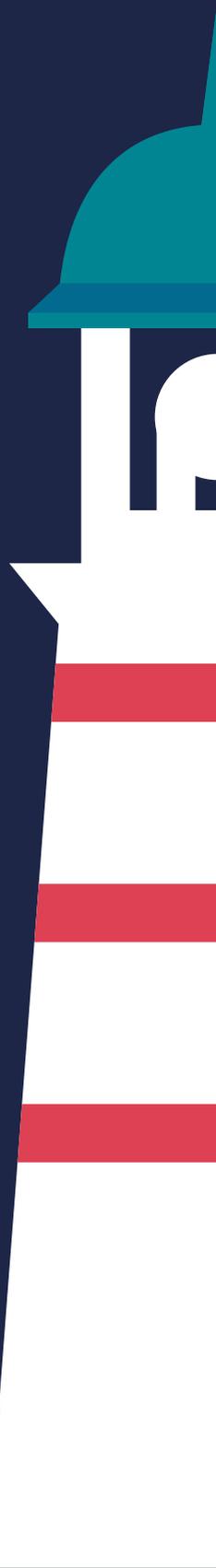
Il Vademecum illustra innanzitutto le funzioni e le responsabilità di Sindaci e Amministratori, definendone status e funzioni, ma si concentra, in linea con le finalità istituzionali di Ifel, sulla programmazione, gestione e rendicontazione del bilancio e delle risorse disponibili. Lo strumento principale per consentire la migliore e più efficace attuazione dei programmi di mandato. Con un linguaggio semplice e immediato, vengono illustrati i documenti e gli strumenti introdotti dai principi contabili con la riforma dell'armonizzazione, presentandone il corretto funzionamento e le corrette modalità di impiego.

Il Vademecum integra i contenuti formativi del percorso di Basic Knowledge "[Elezioni amministrative e poi... un toolkit per l'insediamento](#)" disponibile sul sito della Scuola Ifel: obiettivo di entrambi è accompagnare Amministratori e funzionari comunali nelle attività che si troveranno ad affrontare dal momento dell'insediamento fino alla conclusione del mandato amministrativo.

Buon lavoro.

Alessandro Canelli

Sindaco di Novara e Presidente IFEL





1. L'ordinamento giuridico del Comune

di *Francesca Di Lascio**

() Professore di diritto amministrativo presso il Dipartimento di Scienze politiche dell'Università degli Studi Roma Tre*

1. Le origini del sistema locale e il Comune nella Costituzione

Il modello locale italiano nelle sue origini si è ispirato al modello francese traendone, da un lato, le concezioni della Rivoluzione francese del 1789 (in specie riguardo all'esaltazione del potere municipale) e il robusto accentramento napoleonico, fondato sulla figura del prefetto.

Il modello francese fu esportato da Napoleone che diede vita ad un ampio processo di colonizzazione amministrativa che interessò, in Europa, un'area vasta tale da coinvolgere la Spagna, l'Olanda e diversi Stati germanici.

L'impronta di tale modello si può tuttora rintracciare nei tratti di fondo del sistema italiano, nonostante le stratificazioni legislative intervenute nel corso del tempo. Si pensi, ad esempio:

- all'istituzione di un comune per ogni comunità territoriale, anche minore
- all'uniformità del regime municipale (ciascun comune ha lo stesso ordinamento, al di là della peculiarità del suo assetto)
- all'elettività degli organi municipali già affermata nel 1789, principio negato nel sistema napoleonico e nel fascismo, ma poi riaffermato in via definitiva
- alla compresenza di funzioni municipali proprie e di funzioni statali delegate in capo ai comuni con l'affermazione di una duplice qualità del sindaco che è, allo stesso tempo, vertice dell'amministrazione locale ed agente statale. Si pensi al caso delle funzioni elettorali o di quelle relative all'anagrafe o allo stato civile.

In questo quadro, la Costituzione repubblicana del 1948 non intendeva mutuare direttamente il modello di derivazione francese su cui era originato il sistema locale italiano. Al contrario, di tale sistema nella Carta costituzionale è possibile scorgere alcuni riflessi come, per esempio, la configurazione dei comuni come circoscrizioni di decentramento statale e il riferimento a leggi generali per la fissa-

zione dei principi dell'ordinamento locale e per la determinazione delle relative funzioni, previsione che mira a garantire l'uniformità della disciplina locale.

Nel disegno costituzionale, il punto centrale è il principio autonomistico espresso dall'art. 5 a mente del quale *"La Repubblica, una e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento"*.

Questa disposizione dà atto del carattere storicamente preesistente delle autonomie locali rispetto all'adozione della Carta, che sono infatti 'riconosciute' (e non 'costituite' *ex novo*) come parte integrante della Repubblica, la quale deve attivamente promuoverne l'autonomia. Si parla, in tal senso, di pluralismo autonomista territoriale.

Al di là dell'art. 5, la Costituzione non dedica ampio spazio agli enti locali, mentre si occupa diffusamente delle Regioni. Il sistema locale, infatti, presenta da sempre un'importanza esclusivamente amministrativa mentre al livello regionale compete anche il potere legislativo.

Di rilievo con riferimento alle previsioni costituzionali è anche da ricordare che nel 1999 è stata approvata la legge costituzionale n. 1, che ha consentito l'elezione diretta dei presidenti delle Regioni e ha esteso l'autonomia ordinamentale delle stesse Regioni.

Successivamente, tre Commissioni per le riforme istituzionali hanno presentato progetti di riforma del Titolo V (nel quale è contenuto il riparto di funzioni legislative tra Stato e Regioni e sono indicati i principi generali del sistema locale) senza però giungere a conclusione dei lavori. Nel settembre 2000, si è giunti ad un accordo in merito alle proposte di modifica, e il Parlamento ha adottato la legge costituzionale 18 ottobre 2001 n. 3, approvata con un referendum popolare.



La legge n. 3/2001 ha disposto:

1. il riconoscimento di tutti i livelli territoriali come costituenti necessari della Repubblica, con priorità per il comune: art. 114, co. 1 – *“La Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione”*
2. un nuovo riparto di funzioni legislative: art. 117
3. il rafforzamento dell'autonomia statutaria degli enti locali: art. 114, co. 2 – *“I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione”*
4. una distribuzione delle funzioni amministrative fondata sul principio di sussidiarietà 'verticale': art. 118, co. 1 – *“Le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza”*
5. l'introduzione del principio di sussidiarietà orizzontale: art. 118, co. 3 – *“Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati,*

per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà”

6. la partecipazione degli enti locali alle decisioni regionali attraverso il consiglio delle autonomie locali: art. 123, co. 4 – *“In ogni Regione, lo statuto disciplina il Consiglio delle autonomie locali, quale organo di consultazione fra la Regione e gli enti locali”*
7. il riconoscimento dell'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali, che possono stabilire tributi e entrate propri, disponendo altresì di compartecipazioni al gettito di tributi erariali, e l'istituzione di un fondo perequativo per i territori svantaggiati: art. 119 – *“I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio. La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante. Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite”*
8. la partecipazione di regioni ed enti locali ai procedimenti legislativi statali attraverso la Commissione parlamentare per le questioni regionali: art. 11, co. 1, legge costituzionale n. 3/2001 *“i regolamenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica possono prevedere la partecipazione di rappresentanti delle Regioni, delle Province autonome e degli enti locali alla Commissione parlamentare per le questioni regionali”*.

Nel 2003 è stata emanata la legge n. 131 (c.d. legge La Loggia) quale tentativo di attuare la riforma di cui alla legge n. 3/2001 sia sotto il profilo di adeguamento del decreto legislativo n. 267/2000 (c.d. Testo Unico degli Enti Locali, TUEL) al nuovo contesto ordinamentale, sia in relazione all'ottemperanza dell'art. 117, co. 2, lett.

p, che rimette allo Stato l'individuazione delle funzioni fondamentali degli enti locali.

Su questo tema è stata prevista una delega al Governo, per l'adozione di decreti legislativi sulla base di un procedimento eccessivamente complesso, fatto di intese, pareri e passaggi in sede di Conferenza unificata: i termini stabiliti sono però scaduti alla fine del 2005 senza esito.

Successivamente, i governi in carica hanno presentato disegni di legge con proposte di ulteriori revisioni costituzionali, ma nessuno è stato approvato in via definitiva.

La questione delle riforme costituzionali e del riordino del Testo Unico in materia di Enti Locali (TUEL) è, peraltro, ad oggi ancora di strettissima attualità nel dibattito politico.

2. Il Comune nell'evoluzione normativa

L'ordinamento del sistema locale poggia, oltre che sui principi costituzionali, sulle leggi statali. Per lungo tempo, le disposizioni di riferimento nella materia sono state quelle adottate in epoca pre-costituzionale e, dopo l'adozione della Carta costituzionale nel 1948, ci sono stati isolati interventi del legislatore, peraltro spesso volti a dare espresso riconoscimento a fenomeni diffusi, come tra l'altro l'elezione dei consigli comunali, il decentramento urbano e l'individuazione di moduli di aggregazione a livello sovracomunale.

Negli anni Settanta del secolo scorso, con l'istituzione delle Regioni a statuto ordinario, è però emersa l'inadeguatezza della disciplina comunale e si è sviluppato un dibattito che ha posto la base per la formulazione ed approvazione della legge 8 giugno 1990 n. 142 che ha ridefinito gli assetti del sistema comunale con una disciplina organica. La legge citata ha lasciato peraltro la puntuale definizione di alcuni aspetti a successivi provvedimenti, tra cui si ricorda la legge n. 81/1993 che ha previsto per la prima volta l'elezione

diretta del sindaco e la riforma del sistema elettorale dei consigli, ridisegnando complessivamente la posizione di questi soggetti nel sistema locale.

Un'ulteriore fase di sviluppo si deve al processo riformatore avviato con la legge 15 marzo 1997 n. 59 e la legge 15 maggio 1997 n. 127 (c.d. leggi Bassanini), relative al c.d. 'federalismo amministrativo a Costituzione invariata' e alla semplificazione amministrativa. Accanto a queste leggi, sono adottati numerosi decreti legislativi attuativi, il più corposo dei quali è il decreto legislativo 31 marzo 1998 n. 112 mediante cui numerose funzioni statali sono state trasferite alle regioni e da queste agli enti locali. Il conferimento dal livello regionale a quello locale doveva avvenire, secondo quanto disposto dalle leggi citate, 'a costo zero' e sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza (che solo nel 2001 sono stati inseriti anche nell'art. 118 della Costituzione).

Il processo previsto dalle leggi c.d. Bassanini adotta un metodo innovativo poiché per la prima volta promuove l'attuazione delle riforme attraverso meccanismi concertativi che coinvolgono tutti i livelli di governo. La sede di tale concertazione sono le conferenze attraverso cui sono adottati accordi ed intese che permettono di realizzare il procedimento previsto per il trasferimento di funzioni amministrative. Si tratta, nel dettaglio della *Conferenza perma-*



nente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano (c.d. Conferenza Stato – Regioni), della Conferenza Stato-città e autonomie locali e della Conferenza unificata (che si ha quando le prime due si riuniscono in seduta comune).

Nel 2000, il decreto legislativo n. 267 ha raccolto e coordinato le disposizioni vigenti in materia, razionalizzandone la sistemazione e prevedendo che *“Spettano al comune tutte le funzioni amministrative che riguardano la popolazione ed il territorio comunale, precipuamente nei settori organici dei servizi alla persona e alla comunità, dell’assetto ed utilizzazione del territorio e dello sviluppo economico, salvo quanto non sia espressamente attribuito ad altri soggetti dalla legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze”* (art. 13, comma 2).

Nonostante tale atto avesse lo scopo di rendere stabile e organico il complesso nelle norme relative al sistema locale, numerose spinte endogene portano ad interventi del legislatore statale. Questa tendenza è particolarmente frequente nei periodi di crisi, come accaduto con l’avvio della crisi economico – finanziaria del 2008 (poiché il processo di spending review ha imposto agli enti locali ampi tagli sui costi) e poi nel periodo della pandemia.

Le crisi hanno portato ad una drammatica e costante riduzione dei trasferimenti diretti statali in favore del livello locale, con effetti profondi sui relativi meccanismi di funzionamento e di azione.

In questo contesto, è intervenuta la legge 7 aprile 2014 n. 56 (legge c.d. Delrio) recante una nuova disciplina per Città metropolitane, Province, unioni e fusioni di comuni. Questo provvedimento mira a valorizzare il principio di differenziazione rispetto ai grandi agglomerati urbani nonché favorire il principio di adeguatezza rispetto al governo di prossimità, mediante una razionalizzazione delle dimensioni dei comuni. Su questa base la legge n. 56/2014 ha istituito le Città metropolitane in alcune realtà territoriali e ha riformato le province, ridimensionandone le funzioni e conferendo ai loro organi legittimazione indiretta con una composizione espressa da sindaci e consiglieri comunali dei comuni afferenti al territorio di ri-

ferimento. Al contempo, ha rafforzato le unioni di comuni per quelli di minori dimensioni, anche favorendone la fusione.

A partire dal marzo del 2020, il sistema locale è stato duramente colpito dagli effetti dell'emergenza sanitaria. L'emergenza ha avuto a livello comunale un effetto simile a quanto accaduto a livello centrale: la sede assembleare (il consiglio comunale) e il dibattito parlamentare sono apparsi indeboliti poiché le decisioni sono state assunte dai sindaci. Queste figure istituzionali sono state chiamate, peraltro, a collaborare con il sistema di protezione civile, deputato alla gestione dell'emergenza sanitaria, e ad esercitare in modo attivo il proprio ruolo di rappresentanti del Governo in periferia attraverso l'adozione di ordinanze di necessità e urgenza, sulla base di quanto previsto dall'art. 54 del decreto legislativo n. 267/2000. Non sono così mancati casi di conflitto tra livelli di governo, nelle ipotesi in cui i sindaci hanno disposto con ordinanze su ambiti e materie, o con modalità, non ammesse dalle previsioni emergenziali adottate dallo Stato e dalle regioni.

Nel corso del 2021, la Commissione europea ha approvato il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) presentato dal Governo italiano al fine di accedere ai fondi messi a disposizione nell'ambito del programma Next Generation UE.



Il PNRR prevede la realizzazione in un arco temporale breve di numerosi e complessi progetti di riforma. I pagamenti delle sovvenzioni erogate nell'ambito del piano sono legati al conseguimento di traguardi e obiettivi specifici che dovranno essere realizzati entro la fine del 2026. In questa tabella di marcia serrata, i comuni hanno un ruolo fondamentale poiché sono chiamati all'esecuzione diretta dei progetti di loro spettanza previsti dal PNRR, rispetto ai quali saranno responsabili per l'attivazione di tutte le necessarie procedure nonché per la rendicontazione puntuale delle spese sostenute.

3. Gli organi del comune: quadro generale

Le basi dell'organizzazione del governo comunale si devono alla legge 23 ottobre 1859 n. 3702 (c.d. legge Rattazzi) che ha posto le basi per una articolazione uniforme fondata su tre organi:

- a. il consiglio comunale
- b. la giunta
- c. il sindaco.

Il consiglio comunale è sempre stato eletto a suffragio universale e diretto ed è l'organo rappresentativo dell'intera collettività locale. Per lungo tempo, al consiglio spettava il compito di esprimere sia la giunta, sia il sindaco. **La legge n. 81/1993** ha, come accennato, introdotto modifiche profonde a questo sistema come **l'elezione diretta del sindaco e la nomina e revoca degli assessori da parte dello stesso vertice esecutivo monocratico.**

Inoltre, fino all'adozione della legge n. 56/2014, gli assetti strutturali e le regole di funzionamento dei comuni sono stati applicati anche alle province. Il consiglio comunale e il consiglio provinciale condividevano quindi diversi tratti essenziali anche se persistevano differenze significative nel sistema elettorale e rispetto al ruolo del vertice esecutivo poiché il sindaco è 'ufficiale di governo' e il presidente della Provincia non lo è mai stato.

4. Il consiglio comunale

Il consiglio comunale è dotato di una propria autonomia funzionale e organizzativa (art. 38, comma 3, TUEL) che si traduce anche in una **potestà regolamentare**. A riguardo, l'art. 38, co. 2 del TUEL stabilisce che *"Il funzionamento dei consigli, nel quadro dei principi stabiliti dallo statuto, è disciplinato dal regolamento, approvato a maggioranza assoluta, che prevede, in particolare, le modalità per la convocazione e per la presentazione e la discussione delle proposte. Il regolamento indica altresì il numero dei consiglieri necessario per la validità delle sedute, prevedendo che in ogni caso debba esservi la presenza di almeno un terzo dei consiglieri assegnati per legge all'ente, senza computare a tale fine il sindaco..."*

È in quest'ottica che va letta la previsione che, valorizzando l'autonomia della presidenza del consiglio comunale, a partire dal 1993, sottrae questo ruolo al sindaco.

Si deve però considerare che **il Presidente del consiglio comunale non è una figura** sempre prevista. È infatti presente in via **obbligatoria solo nei comuni maggiori, mentre nei comuni con meno di 15.000 abitanti spetta allo statuto prevedere questa figura o disporre in modo alternativo**. L'art. 39 del TUEL stabilisce in proposito che *"Nei comuni con popolazione sino a 15.000 abitanti lo statuto può prevedere la figura del presidente del consiglio"*.

4.1. Modalità di elezione e di composizione del consiglio comunale

La definizione della composizione del consiglio avviene sulla base di una formula di differenziazione rispetto alla dimensione demografica dei comuni.

Ai sensi dell'art. 37, co. 1, del TUEL, **il numero dei consiglieri è infatti dipendente dalla popolazione residente** e può variare nell'ambito di una forcella compresa tra 12 per i Comuni con meno di 3.000 abitanti e 60 per i comuni superiori a 1.000.000. Al computo dei consiglieri va aggiunto il sindaco.

Nel tempo, si è avuta una costante riduzione nel numero dei consiglieri dovuta a istanza di snellimento dell'organizzazione locale perseguite per ottenere risparmi nella spesa pubblica.

In particolare, fino all'adozione della legge n. 81/1993 i consigli avevano fino a 80 membri ma, a partire dalle elezioni successive al 2011, le misure di restrizione dei costi di funzionamento adottate in ragione della crisi economico – finanziaria hanno imposto una ulteriore riduzione del 20%.

Questa riduzione ha inciso con maggiore evidenza sui comuni di minori dimensioni alla luce di quanto previsto dall'art. 1, co. 135, della legge n. 56/2014, che ha modificato l'art. 16, co. 17 del decreto legge 13 agosto 2011 n. 138 (convertito in legge 14 settembre 2011 n. 148) stabilendo che *"A decorrere dal primo rinnovo di ciascun consiglio comunale ...: a) per i comuni con popolazione fino a 3.000 abitanti, il consiglio comunale è composto, oltre che dal sindaco, da dieci consiglieri e il numero massimo degli assessori è stabilito in due; b) per i comuni con popolazione superiore a 3.000 e fino a 10.000 abitanti, il consiglio comunale è composto, oltre che dal sindaco, da dodici consiglieri e il numero massimo di assessori è stabilito in quattro)".*

4.2. Il Presidente del consiglio comunale

Il Presidente del consiglio comunale ha un fondamentale ruolo di garanzia ed equilibrio tra i rapporti politici all'interno dell'organo assembleare.

In quest'ottica, ai sensi dell'art. 39, co. 1 del TUEL, tale figura **ha il potere di disporre la convocazione e la direzione dei lavori e delle attività del consiglio comunale**. Il Presidente del consiglio comunale è tenuto inoltre ad assicurare un'adeguata e preventiva informazione ai gruppi consiliari e ai singoli consiglieri sulle questioni sottoposte al consiglio.

In concreto, **la definizione del ruolo del Presidente del consiglio comunale è rimessa allo statuto e al regolamento** adottato per definire i modi di funzionamento della medesima assemblea.

Quest'ultimo atto è molto importante poiché, nel rispetto dei principi statutari, da un lato regola i modi di elezione del Presidente del consiglio, e, dall'altro, ne definisce in concreto le funzioni in base alla complessiva organizzazione dell'ente e a quelle eventualmente demandate all'ufficio di presidenza, alla vicepresidenza del consiglio, alla conferenza dei capigruppo, alle commissioni o ad altri organismi.

Il Presidente del consiglio comunale, come si è detto, **svolge un fondamentale ruolo di garanzia**. Si tratta perciò di una figura di carattere neutrale che svolge funzioni istituzionali e che non appare definita dal rapporto di fiducia politica con la maggioranza, né strumentale all'attuazione di uno specifico indirizzo politico.

Per questa ragione, la giurisprudenza tende a giudicare illegittima la revoca del Presidente del consiglio quando motivata da ragioni politiche diverse dal cattivo esercizio della sua funzione (vedi sentenza Consiglio di Stato, sez. V, 25 novembre 1999, n. 1983).

La revoca del Presidente del consiglio comunale si qualifica quindi come un momento di sfiducia «istituzionale» e non di sfiducia «politica», a differenza di quanto accade nel caso degli assessori presenti in giunta. In proposito, la giurisprudenza ha ritenuto che la revoca dovrebbe essere prevista dallo statuto comunale e il regolamento dovrebbe disciplinarne il procedimento (vedi la sen-



tenza Consiglio di giustizia amministrativa della Regione Sicilia, 31 dicembre 2007, n. 1175). In ogni caso, il procedimento di revoca deve prevedere una fase di contraddittorio e una previa contestazione degli addebiti rivolti al Presidente.

4.3. Le commissioni consiliari

Ai sensi dell'art. 38, co. 6, del TUEL, **il consiglio comunale può avvalersi di commissioni consiliari sia per lo svolgimento di compiti preparatori** nei confronti di atti che devono essere adottati, sia per lo svolgimento di controlli e indagini, se tale possibilità è prevista dallo statuto.

Le commissioni, quando previste, sono costituite in seno al consiglio con criterio proporzionale e in riferimento ai gruppi politici consiliari, che sono invece espressamente previsti dal TUEL. L'art. 125 di questo provvedimento imputa ai capigruppo consiliari la comunicazione, a fini di trasparenza e controllo, dell'elenco degli atti adottati dalla giunta.

Dato il loro modo di composizione, le commissioni riflettono gli equilibri della maggioranza e della minoranza politica presenti nel consiglio in una data legislatura. L'art. 44, comma 1 del TUEL prevede però un meccanismo di valorizzazione del ruolo delle minoranze, secondo il quale spetta alle opposizioni la Presidenza delle commissioni consiliari con funzioni di controllo e di garanzia, se costituite.

In aggiunta alle precedenti, l'art. 44, co. 2 del TUEL specifica che alcune commissioni consiliari possano svolgere indagini sull'attività dell'amministrazione e siano dotate di poteri ispettivi ampi sulle azioni compiute. La loro concreta configurazione dipende, però, dallo statuto e dal regolamento del consiglio comunale.

4.4. Il funzionamento dei lavori del consiglio

Prima dell'adozione della legge 142/1990 le regole di funzionamento del consiglio comunale erano fissate dalla legge statale.

Con l'entrata in vigore di questa norma la materia in questione è stata inserita tra quelle spettanti alla disciplina dello statuto e, nel quadro dei principi ivi fissati, dal **regolamento del consiglio**.

Quest'ultimo atto **deve essere approvato a maggioranza assoluta**, come stabilisce l'art. 38, co. 2 del TUEL e **disciplina le modalità di convocazione dell'assemblea, il numero di consiglieri necessario per la validità delle sedute (c.d. quorum strutturale)** sulla base di un obbligo di presenza di almeno 1/3 dei consiglieri assegnati per legge all'ente (senza contare il sindaco), **nonché i modi di presentazione e di discussione delle proposte di regolamento, delibera o altri atti da adottare**.

Al regolamento consiliare il TUEL pone pochissimi limiti. In primo luogo, il TUEL impone la pubblicità delle relative sedute nonché di quelle delle commissioni, salvi alcuni casi disposti dal regolamento (art. 38, co. 7, TUEL).

In secondo luogo, stabilisce **l'obbligo del Presidente di convocare l'assemblea entro 20 giorni dalla richiesta di 1/5 dei consiglieri o del sindaco**, inserendo nell'ordine del giorno le loro richieste (art. 39, co. 2, TUEL) e prevedendo che in caso di inerzia, intervenga, previa diffida, il prefetto con funzione di garanzia (art. 39, co. 5, TUEL).

Infine, regola il funzionamento della prima seduta del consiglio dopo le elezioni che ha come oggetto l'esame delle condizioni degli eletti, funzionale ad evidenziare eventuali incompatibilità nell'assunzione del ruolo, secondo i modi definiti dagli articoli 40 e 41 del TUEL.

4.5. Le competenze spettanti al consiglio

Prima dell'adozione della legge 142/1990, il consiglio comunale aveva competenza generale ovvero si occupava di tutti gli ambiti non espressamente rimessi alla giunta. Ne derivava però un sovraccarico di atti da discutere e approvare che veniva spesso risolto mediante il frequente ricorso a deleghe in favore della giunta o all'adozione, da parte di questa ultima, degli atti del consiglio in via di urgenza.

La legge 142/1990 ha posto invece in capo alla giunta la competenza 'generale-residuale' riservando a tale organo l'adozione di tutti gli atti di amministrazione non espressamente riservati ad altri organi. In parallelo sono state circoscritte le competenze del consiglio, divenuto organo di indirizzo e coordinamento politico-amministrativo dell'ente.

Queste previsioni sono state recepite dal decreto legislativo n. 267/2000, rispettivamente all'art. 48, co. 2, con riguardo al ruolo della giunta, e all'art. 42 con riferimento al consiglio, le cui competenze sono definite in modo rigido e non derogabile, al punto che lo statuto non può estenderle, né le deliberazioni spettanti al consiglio possono essere adottate da altri organi. L'unica eccezione prevista riguarda l'adozione delle variazioni di bilancio, determinate d'urgenza dalla giunta, che devono comunque essere ratificate dal consiglio entro 60 giorni dalla loro adozione.

Allo stato attuale, si può dire, quindi, che il consiglio è competente per l'adozione di numerosi atti e decisioni fondamentali per la vita dell'ente locale, tra cui si segnalano:

- statuti dell'ente e di organismi da questo dipendenti
- regolamenti
- criteri generali per l'adozione del regolamento su uffici e servizi da parte della giunta
- relazioni previsionali e programmatiche
- bilanci annuali e pluriennali, ivi comprese le relative variazioni, e il rendiconto
- piani territoriali ed urbanistici, ivi compresi programmi annuali e pluriennali per la loro attuazione
- convenzioni e modifiche delle forme associative
- assunzione diretta di pubblici servizi, ivi compresa la partecipazione dell'ente a società di capitali
- istituzione e ordinamento dei tributi
- indirizzi per nomina e designazione di rappresentanti dell'ente in aziende, istituzioni e altri enti
- istituzione organi di decentramento e forme di partecipazione.

4.6. Gli atti adottati in seno al consiglio

Riconosciuta la funzione di indirizzo e controllo spettante al consiglio comunale, è possibile operare una distinzione nell'ambito degli atti di natura provvedimentale che lo stesso organo adotta nell'esercizio delle proprie competenze.

A riguardo si può, nello specifico, riferirsi ad **atti** che sono mera espressione **di indirizzo politico ovvero le raccomandazioni** inviate al sindaco e alla giunta **oppure ad atti che consistono nella sollecitazione di interventi** su un determinato tema o questione, **ovvero le mozioni**.

I primi sono atti che non sono suscettibili di ledere posizioni giuridiche soggettive dei terzi, a differenza dei secondi che possono invece incrinare interessi e diritti altrui in modo puntuale.

Pertanto, le mozioni, diversamente dalle raccomandazioni, possono essere oggetto di autonoma impugnativa davanti al giudice amministrativo.

5. Il sindaco

5.1. Le competenze del sindaco

Come già accennato, il ruolo e i poteri del sindaco sono stati ridefiniti a seguito della previsione della elezione diretta disposta dalla legge n. 81/1993.

Il sindaco svolge un fondamentale ruolo di rappresentanza del comune nei confronti dei rapporti con l'esterno.

Il sindaco è inoltre responsabile del funzionamento complessivo dell'ente che governa con poteri di impulso, di direzione e di esecuzione. La puntuale definizione di questo ruolo spetta allo statuto, nei limiti indicati dal TUEL e può, quindi, presentare differenze in ragione dello specifico contesto comunale.

Nello specifico, secondo l'art. 50 del TUEL, il sindaco deve:

- a. esercitare la responsabilità dell'amministrazione del comune
- b. rappresentare l'ente, anche in sede processuale se necessario
- c. convocare e presiedere la giunta e nei comuni dove non è previsto il presidente, presiedere lui stesso il consiglio
- d. sovrintendere all'esecuzione degli atti e all'espletamento delle funzioni statali delegate al comune dallo Stato o dalle Regioni.

Al sindaco sono poi riconosciuti ampi poteri di nomina e di revoca nei riguardi di soggetti esterni all'amministrazione quali rappresentanti del Comune presso enti, aziende e istituzioni nonché poteri di nomina e di revoca di soggetti interni all'organizzazione comunale, quali gli assessori e i dirigenti.

5.2. Il sindaco quale ufficiale di governo

Il sindaco, oltre ad essere a capo dell'amministrazione comunale, esercita, come già accennato, anche funzioni proprie statali. Acquisisce, in tale veste, la **qualifica di 'ufficiale di governo'**.

Tale posizione non lo configura però, in senso tecnico, come un dipendente statale anche se è soggetto a poteri di direzione e vigilanza esercitati dal prefetto e dal Governo in senso più ampio.



Le principali funzioni esercitate come ufficiale di governo, ai sensi dell'art. 14 e dell'art. 54 del TUEL, sono quelle inerenti:

- la leva militare
- la statistica
- lo stato civile e l'anagrafe
- la pubblica sicurezza, con particolare riferimento ai comuni dove non esiste un ufficio di polizia, nei quali il sindaco esercita attribuzioni di autorità locale di pubblica sicurezza ai sensi dell'art. 15, co. 2, della legge n. 121/1981 recante norme *"Nuovo ordinamento dell'Amministrazione della pubblica sicurezza"*.

Si consideri comunque, che in termini generali, **il sindaco è tenuto altresì a vigilare su eventi che interessano la sicurezza e l'ordine pubblico, anche in collegamento con il prefetto.**

5.3. Le ordinanze sindacali

5.3.1 Le ordinanze sindacali contingibili e urgenti

In veste di ufficiale di governo, il sindaco adotta ordinanze contingibili e urgenti per prevenire ed eliminare gravi pericoli che minacciano l'incolumità dei cittadini.

Le ordinanze sono atti amministrativi *extra ordinem* che possono essere adottati **solo in circostanze eccezionali ovvero quando vi è un evento imprevisto e se i normali rimedi proposti dall'ordinamento appaiono inadeguati rispetto al caso concreto**. Vanno dunque distinte da altri provvedimenti amministrativi tipici che, seppure adottati in urgenza, impongono un comportamento già fissato dalle norme giustificabile in presenza di circostanze di necessità e urgenza chiaramente individuabili. Un esempio è dato dall'adozione dei c.d. atti necessitati, tra cui rientrano le requisizioni in caso di calamità pubbliche.

L'esecuzione dei compiti indicati nelle ordinanze può avvenire con richiesta di ausilio al prefetto e, se occorre, assistenza della forza pubblica.

I giudici amministrativi, in occasione di contenziosi verso alcune ordinanze, hanno fornito dei criteri interpretativi utili a chiarire la portata del potere che si discute.

Ad esempio, si è ritenuto che la valutazione sulla sussistenza del presupposto della necessità e urgenza sia rimessa all'apprezzamento discrezionale del sindaco ma al contempo, di tale valutazione occorre avere un adeguato riflesso sulla motivazione dell'atto adottato (sentenza Consiglio di Stato, V, 18 novembre 1977, n. 1041). Sotto un diverso profilo l'esistenza di poteri contingibili e urgenti è stata criticata poiché contrasterebbe con il principio di legalità e con quello di tipicità degli atti amministrativi se esercitato senza adeguate garanzie. Il potere di ordinanza non va dunque negato in radice, ma è legittimo solo se il suo uso è circoscritto entro termini conformi all'ordinamento costituzionale (sentenza Corte costituzionale n. 8/1956; sentenza Corte costituzionale n. 26/1961).

Il nucleo minimo di condizioni che rende legittimo il potere di ordinanza sindacale è quindi dato:

1. dall'efficacia definita nel tempo degli atti adottati
2. dall'inserimento nei medesimi atti di una motivazione adeguata
3. dalla conformità dei contenuti degli atti ai principi dell'ordinamento giuridico.

5.3.2. Le ordinanze sindacali in materia di sicurezza pubblica

L'art. 54, comma 4 del TUEL prevede la **possibilità per il sindaco di adottare ordinanze anche in materia di sicurezza pubblica**. Stabilisce infatti, che *"Il sindaco, quale ufficiale del Governo, adotta con atto motivato provvedimenti, anche contingibili e urgenti nel rispetto dei principi generali dell'ordinamento, al fine di prevenire e di eliminare gravi pericoli che minacciano l'incolumità pubblica e la sicurezza urbana"*. Il successivo comma 4 bis definisce l'ambito oggettivo di riferimento delle ordinanze richiamando che *"I provvedimenti adottati ... concernenti l'incolumità pubblica sono diretti a tutelare l'integrità fisica della popolazione, quelli concernenti la sicurezza urbana sono diretti a prevenire e contrastare l'insorgere di fenomeni criminosi o di illegalità, quali lo spaccio di stupefacenti, lo sfruttamento della prostituzione, la tratta di persone,*

l'accattonaggio con impiego di minori e disabili, ovvero riguardano fenomeni di abusivismo, quale l'illecita occupazione di spazi pubblici, o di violenza, anche legati all'abuso di alcool o all'uso di sostanze stupefacenti".

L'ambito oggettivo di riferimento di tali ordinanze è stato ulteriormente specificato dal decreto del Ministro dell'Interno del 5 agosto 2008 che ha riferito l'incolumità pubblica *"all'integrità fisica della popolazione"* e inteso la sicurezza urbana quale *"bene pubblico da tutelare attraverso attività poste a difesa, nell'ambito delle comunità locali, del rispetto delle norme che regolano la vita civile, per migliorare le condizioni di vivibilità nei centri urbani, la convivenza civile e la coesione sociale"*. Lo stesso decreto elenca altresì le fattispecie legittimanti l'adozione delle ordinanze in esame, tra cui vi sono situazioni urbane di degrado, occupazioni abusive di immobili, casi di abusivismo commerciale, comportamenti di accattonaggio molesto o prostituzione.

Le ordinanze in materia di sicurezza sono atti che sollevano spesso conflitti tra le diverse amministrazioni. Per cercare di ovviare a questa tendenza, le norme prevedono che il prefetto possa indire una conferenza di servizi volta ad individuare soluzioni per una ordinata convivenza delle popolazioni interessate da fenomeni di degrado e/o residenti in comuni limitrofi. Inoltre, il Ministero dell'Interno può adottare atti di indirizzo per l'esercizio delle funzioni del sindaco nella materia considerata.



Come nel caso delle ordinanze contingibili e urgenti, anche con riferimento alle ordinanze in materia di sicurezza, la giurisprudenza ha definito alcuni **criteri minimi di legittimità** nell'esercizio del potere precisando che:

- le ordinanze sono giustificate solo per circostanze imprevedibili o situazioni di pericolo e di urgenza tali da non permettere l'uso di forme ordinarie
- i poteri in materia di sicurezza urbana devono essere limitati alla sicurezza pubblica e non a materie proprie del comune come la polizia amministrativa locale (sentenza TAR Lombardia - Milano, sez. III, 6 aprile 2010 n. 981; sentenza TAR Lombardia, Milano, sez. IV, 4 maggio 2009 n. 3601)
- le ordinanze devono essere sorrette da adeguata istruttoria, contenere una congrua motivazione, recare prescrizioni puntuali delimitate nei tempi di operatività (ossia prevedere misure con effetti temporanei e reversibili) (sentenza Consiglio di Stato, sez. V, 29 aprile 2010 n. 2465; sentenza TAR Campania Napoli, sez. VIII, 5 febbraio 2008 n. 555)
- le ordinanze devono essere preventivamente comunicate al prefetto, che dispone poteri di annullamento nel caso ravvisi una violazione dei compiti degli agenti di pubblica sicurezza, e che può concorrere a predisporre gli strumenti ritenuti necessari all'attuazione degli atti (sentenza Consiglio di Stato, sez. V, 19 giugno 2008, n. 3076).

5.3.3. Le ordinanze sindacali di ordinaria amministrazione

Le ordinanze contingibili e urgenti e le ordinanze in materia di sicurezza pubblica devono essere tenute distinte dalle **ordinanze di ordinaria amministrazione**, che **non possono derogare le fonti legislative** e che devono attenersi strettamente al principio di legalità al contrario di quelle prima esaminate.

In tal senso, è pertanto illegittima la previsione di ordinanze non adeguatamente disciplinate e con limitazione generica delle finalità, tali da lasciare eccessiva discrezionalità al sindaco (sentenza Corte costituzionale n.115/2011).

Inoltre, la legge n. 48/2017, che ha disposto sulle ordinanze di sicurezza urbana, ha di fatto assegnato ai sindaci nuovi poteri di intervento in materia di 'movida' nelle città, con la possibilità di disporre interventi sugli orari di vendita e di somministrazione di bevande alcoliche e superalcoliche. È bene però precisare che l'ipotesi richiamata non attiene ad ordinanze attribuite al sindaco come ufficiale di governo ai sensi dell'art. 54 TUEL, ma l'imputazione fa capo al suo ruolo di rappresentante della comunità locale ai sensi dell'art. 50 TUEL.

5.4. Le cause di cessazione dalla carica di sindaco

In condizioni ordinarie, **il sindaco dura in carica 5 anni** (art. 51, comma 1, TUEL) e, allo scadere del secondo mandato, non è immediatamente ricandidabile alle medesime cariche (art. 51, comma 2, TUEL). È consentito, in via derogatoria, *"un terzo mandato consecutivo se uno dei due mandati precedenti ha avuto durata inferiore a due anni, sei mesi e un giorno, per causa diversa dalle dimissioni volontarie"* (art. 51, comma 3, TUEL).

In proposito, si segnala che il decreto-legge 29 gennaio 2024 n. 7, recante *"Disposizioni urgenti per le consultazioni elettorali dell'anno 2024 e in materia di revisione delle anagrafi della popolazione residente e di determinazione della popolazione legale"* e convertito con modificazioni dalla legge 25 marzo 2024 n. 38, ha disposto la modifica dell'art. 51, comma 2, citato. Tale disposizione ha precisato che *"Per i sindaci dei comuni con popolazione fino a 15.000 abitanti, il limite previsto...si applica allo scadere del terzo mandato"* e che i limiti indicati non si applicano ai comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti.

Lo stesso decreto contiene ulteriori previsioni applicabili limitatamente all'anno 2024 durante il quale *"per l'elezione del sindaco e del consiglio comunale nei comuni con popolazione fino a 15.000 abitanti, in deroga a quanto previsto dalle disposizioni ... del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali...ove sia stata ammessa e votata una sola lista, sono eletti tutti i candidati compresi nella lista e il candidato a sindaco collegato, purché essa abbia riportato un numero di voti validi non inferiore al 50 per cento dei votanti e il numero dei*

votanti non sia stato inferiore al 40 per cento degli elettori iscritti nelle liste elettorali del comune. Qualora non siano raggiunte tali percentuali, l'elezione è nulla" (art. 4, comma 2, d.l. n. 7/2024).

Alla fine del mandato, il sindaco deve scrivere una relazione che è certificata dall'organo interno di revisione del comune per poi essere inviata alla Corte dei conti e pubblicata sul sito istituzionale dell'ente.

In casi tassativamente individuati, il sindaco può cessare anticipatamente dalla carica.

Ciò accade in caso di:

1. decesso (art. 53 TUEL)
2. impedimento permanente (art. 53 TUEL)
3. dimissioni, che sono presentate al consiglio e producono i loro effetti irrevocabili dopo 20 giorni dalla presentazione (art. 53, comma 3, TUEL)
4. decadenza, dichiarata dal consiglio, in via amministrativa, o dal Tribunale civile, in via giurisdizionale, per ineleggibilità o incompatibilità (art. 53 TUEL)
5. sfiducia, sulla base di mozione motivata e sottoscritta da almeno 2/5 dei consiglieri assegnati; viene inoltre votata per appello nominale e deve essere approvata dalla maggioranza assoluta dei consiglieri per causare lo scioglimento del consiglio (art. 52 TUEL)
6. rimozione (art. 53 TUEL).

In proposito, è bene precisare che il meccanismo del 'simul stabunt simul cadent' in applicazione del quale, **in caso di cessazione anticipata della carica del sindaco, si ha lo scioglimento del consiglio comunale**, non opera in caso di rimozione, decadenza, impedimento permanente e decesso ma **solo nelle ipotesi in cui la cessazione sia dovuta a dimissioni o all'approvazione di una mozione di sfiducia**.

6. La giunta

6.1. Composizione e compiti della giunta

La giunta comunale è un organo collegiale di natura tecnica composta dal sindaco e da un numero pari di assessori determinato dallo statuto nell'ambito del limite fissato dalla legge. Così come accaduto per i consiglieri comunali, le disposizioni relative al contenimento dei costi degli apparati amministrativi adottate nei periodi di crisi hanno gradualmente portato alla riduzione complessiva del numero degli assessori. L'art. 47, comma 1, del TUEL stabilisce in proposito che gli assessori non possano essere in numero *“superiore a un terzo arrotondato aritmeticamente, del numero dei consiglieri comunali..., computando a tale fine il sindaco..., e comunque non superiore a dodici unità”*. I limiti sono differenziati con riferimento alla popolazione comunale in un intervallo che va da massimo 12 assessori nei comuni maggiori, fino a massimo 2 assessori nei comuni con meno di 3.000 abitanti (come stabilito dall'art. 16, co. 17, lettera a, decreto-legge 13 agosto 2011 n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011 n. 148 e modificato dall'art. 1, comma 135 della legge n. 56/2014).

Quanto ai suoi compiti, **la giunta adotta tutti gli atti non rimessi per legge al consiglio, al sindaco, al segretario e ai dirigenti. Si può dunque affermare che abbia competenza residuale** (art. 48, comma 2, TUEL).

Se vista nella prospettiva della sua relazione con gli altri organi del sistema locale, **alla giunta può essere riconosciuto un ruolo di impulso e di proposta nei confronti del consiglio**, cui riferisce annualmente sulle proprie attività.

A tale organo spetta adottare inoltre, un solo regolamento che assume però rilevanza per l'organizzazione e il funzionamento dell'amministrazione comunale. Si tratta del **regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi**, la cui legittimità appare vincolata al rispetto dei criteri fissati dal consiglio (art. 48, comma 3, TUEL).



6.2. Nomina e revoca degli assessori

Gli assessori sono nominati dal sindaco, secondo le seguenti regole:

- a. nei comuni con meno di 15.000 abitanti, lo statuto può prevedere che il sindaco nomini assessori cittadini non consiglieri ma in possesso dei requisiti di candidabilità, eleggibilità e compatibilità alla carica di consigliere (art. 47, comma 4, TUEL);
- b. nei comuni con più di 15.000 abitanti, vi è incompatibilità tra la carica di assessore e quella di consigliere e, quindi, gli assessori non possono mai essere scelti tra i consiglieri a meno che questi ultimi non rinuncino alla carica (art. 47, comma 3, TUEL).

È dunque possibile che il sindaco scelga quali assessori soggetti esterni agli organi comunali, magari perché dotati di specifiche competenze tecniche.

A differenza del sindaco, gli assessori non sono soggetti a vincoli nel numero dei mandati. Nessuna previsione in tal senso è attualmente contenuta nel TUEL e, atteso che la disciplina degli organi di governo comunali è riservata dalla Costituzione alla competenza legislativa esclusiva dello Stato, ai sensi dell'art. 117, comma 2, lett. p, non possono trovare applicazione statuti che dispongano diversamente.

6.2.1. La parità di genere nelle Giunte

Vanno richiamate infine alcune previsioni di sostegno al principio della parità di genere attuative del principio generale di cui all'art. 51, comma 1, della Costituzione, secondo cui *"Tutti i cittadini dell'uno o dell'altro sesso possono accedere agli uffici pubblici e alle cariche elettive in condizioni di eguaglianza, secondo i requisiti stabiliti dalla legge. A tale fine la Repubblica promuove con appositi provvedimenti le pari opportunità tra donne e uomini"* nonché della Carta Europea dei Diritti Fondamentali e del decreto legislativo 11 aprile 2006 n. 198 (c.d. Codice delle pari opportunità).

L'ambito soggettivo di riferimento delle disposizioni in discussione è distinto tra comuni con popolazione superiore a 3.000 abitanti e comuni con popolazione inferiore a tale limite.

Quanto al primo caso, l'art. 1, comma 137, della legge n. 56/2014 prevede, che **nelle giunte dei comuni con più di 3.000 abitanti nessuno dei due sessi può essere rappresentato in misura inferiore al 40 per cento**, con arrotondamento aritmetico. Le nomine del sindaco nei comuni citati devono tenere conto di questo vincolo, a pena di illegittimità. Nel calcolo degli assessori ai fini della rappresentanza di genere va incluso anche il sindaco, come precisato anche dal Ministero dell'Interno (vedi la circolare Ministero dell'Interno n. 6508 del 24 aprile 2014).

Con riferimento ai comuni più piccoli, nell'assenza di una disciplina dedicata, vale la previsione generale di cui all'art. 6, comma 3, del TUEL che rimette agli statuti l'adozione di norme volte ad assicurare le pari opportunità e la garanzia della presenza di entrambi i sessi negli organi collegiali comunali, anche non elettivi (tra cui le giunte). A ciò si aggiunge il disposto di cui all'art. 46, comma 2, del TUEL a mente del quale il sindaco nomina i componenti della giunta *"nel rispetto del principio di pari opportunità tra donne e uomini, garantendo la presenza di entrambi i sessi"*.

Come precisato dalla giurisprudenza amministrativa, si tratta di disposizioni di carattere precettivo e non meramente programma-

tico, il cui mancato rispetto comporta l'illegittimità degli atti di nomina (vedi parere Consiglio di Stato 15 gennaio 2015 n. 93).

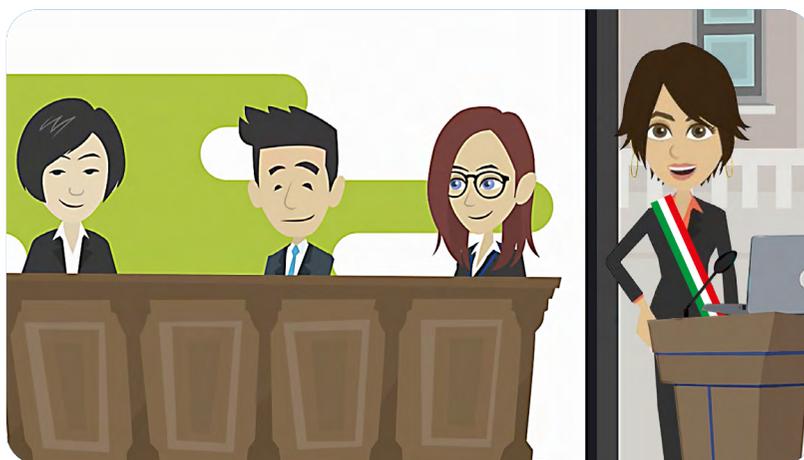
6.3 Compiti e deleghe degli assessori

Secondo quanto previsto dall'art. 6, comma 2, del TUEL, **i compiti e le deleghe degli assessori sono previsti dallo statuto** che *“stabilisce le norme fondamentali dell'organizzazione dell'ente e, in particolare, specifica le attribuzioni degli organi”*.

Non è però del tutto chiaro se siano o meno delegabili le funzioni che il sindaco esercita quale ufficiale del governo. L'opinione prevalente non le ritiene delegabili agli assessori mentre ammette tale ipotesi in favore dei presidenti delle circoscrizioni di decentramento, di un consigliere o di chi fa le veci del sindaco.

La cessazione dalla carica di assessore può avvenire per dimissioni, per decadenza o a seguito di revoca, ai sensi dell'art. 46, comma 4, del TUEL.

Nei confronti della revoca, il sindaco detiene un ampio potere discrezionale giustificato dal carattere politico che aveva, in principio, ispirato la nomina e il rapporto fiduciario che si è instaurato durante il mandato. Vi è, dunque, una chiara differenza tra revoca



degli assessori e revoca del presidente del Consiglio comunale che richiede una motivata comunicazione in consiglio, a differenza della sua nomina (si parla di 'atto asimmetrico').

Quanto alla sua natura, la revoca degli assessori rimane comunque un atto di natura non politica ma amministrativa, con l'effetto di renderlo impugnabile davanti al giudice amministrativo.

7. I rapporti tra gli organi locali e il modello di governo comunale

Come si è detto, la legge n. 81/1993 ha conferito al sindaco una legittimazione democratica diretta che lo ha posto sullo stesso piano del consiglio comunale, tradizionalmente eletto a scrutinio universale diretto. Il sistema di governo locale, se si guarda alla relazione che intercorre tra i suoi organi principali, può, quindi, essere definito 'bicefalo'.

In una prima fase, immediatamente successiva all'introduzione della riforma introdotta con la legge n. 81/1993, il sistema locale fu ricondotto ad una forma di governo presidenziale: così riteneva, ad esempio, il Consiglio di Stato, sez. I, nel parere n. 984 del 30 settembre 1999.

Si tratta però di una similitudine solo apparente poiché, nonostante siano effettivamente presenti nel sistema di governo locale dei tratti importanti che ricorrono anche in quello presidenziale, sussistono tra i due modelli delle significative differenze che non permettono di operare una classificazione rigida.

Tra le similitudini vi sono:

1. la diretta investitura popolare dell'esecutivo
2. la presenza di limiti nella rielezione con l'impossibilità di ricoprire la carica per più di due mandati
3. i poteri di nomina dei vertici dell'esecutivo.

In particolare, mentre nel sistema locale vige il potere dell'esecutivo di nominare e revocare gli assessori che vanno ricercati al di fuori dei consiglieri per tutti i comuni con più di 15.000 abitanti, nel sistema presidenziale, il presidente nomina e revoca i ministri che non possono essere parlamentari.

Tra le differenze fra i due sistemi si segnala che:

1. nel sistema presidenziale, il Parlamento è eletto distintamente dal Presidente, mentre nel sistema locale, il consiglio è eletto congiuntamente al sindaco e il sistema favorisce la creazione di una maggioranza favorevole all'organo monocratico
2. nel sistema presidenziale, il Parlamento non può votare la sfiducia al presidente che resta in carica per tutta la durata del mandato, mentre nel sistema locale il consiglio può votare la sfiducia al sindaco e questo porta alla cessazione della carica nonché ad elezioni anticipate
3. nel sistema presidenziale, il Presidente non può sciogliere il Parlamento, mentre nel sistema locale, il sindaco può, attraverso le sue dimissioni, causare lo scioglimento del consiglio e le elezioni anticipate
4. nel sistema presidenziale, non esistono elezioni anticipate, neanche in caso di morte o impedimento del Presidente, ipotesi in cui subentra il Vicepresidente, ma nel sistema locale, le elezioni anticipate possono essere causate sia dal consiglio, sia dal sindaco.

Inoltre, il sistema italiano presenta alcune peculiarità ulteriori rispetto a quello presidenziale che sono caratteri originali del nostro modello.

Si tratta, in primo luogo, del riparto delle attribuzioni tra gli organi per cui si registra il mantenimento della competenza generale/residuale in capo alla giunta e non al sindaco.

In secondo luogo, nelle relazioni tra organi vi è una stretta interdipendenza tra la permanenza in carica del consiglio e quella del sindaco che poggia sull'applicazione del principio 'simul stabunt simul cadent' la cui applicazione permette:

- a. al consiglio di determinare la cessazione della carica del sindaco votando la sfiducia
- b. al sindaco di determinare lo scioglimento del consiglio attraverso la rassegna delle sue dimissioni.

Nel sistema locale, quindi, sono previste elezioni anticipate sconosciute al sistema presidenziale. Si applica, inoltre, un meccanismo fiduciario che mira a perseguire l'omogeneità politica e programmatica tra capo dell'esecutivo e maggioranza consiliare. Tale omogeneità si fonda sul diretto collegamento della durata del mandato dei due organi fondamentali e sul mantenimento al consiglio di poteri di indirizzo e controllo con tratti del modello parlamentare.

Nel sistema presidenziale, invece, il potere esecutivo si concentra tutto nelle mani del Presidente. Ne consegue che sia questa figura, sia l'assemblea parlamentare non influiscono sulla permanenza in carica dell'altro potere, essendo comunque costretti a convivere fino alle scadenze naturali.

In conclusione, le principali caratteristiche che descrivono la posizione del consiglio comunale e del sindaco nella normativa vigente sono:

1. l'applicazione di un criterio di equiordinazione quanto alla loro legittimazione
2. una stretta connessione fiduciaria
3. un riparto di attribuzioni rigido e predefinito con legge.

7.1. Il modello di governo nei comuni con meno di 15.000 abitanti: le eccezioni

Il quadro descritto subisce alcune modifiche a fronte dei rapporti tra organi nei comuni minori, in applicazione del principio di adeguatezza e del principio di differenziazione nominati dall'art. 118, comma 1 della Costituzione quali criteri di attribuzione delle funzioni amministrative ai diversi livelli di governo, insieme al principio di sussidiarietà.

In particolare, il decreto legislativo n. 267/2000 contiene una disciplina speciale, in tema di relazioni tra gli organi di governo locale, per i comuni che hanno fino a 15.000 abitanti.

In questa tipologia di amministrazioni non si applica, innanzitutto, la regola della incompatibilità tra le cariche di assessore e consigliere (art. 64 TUEL). In secondo luogo, appare sfumata la separazione tra il ruolo di presidente del consiglio comunale e quello di sindaco. Tale distinzione, infatti, si applica solo se lo statuto prevede la presenza della prima figura, obbligatoria per i comuni con più di 15.000 abitanti e facoltativa per gli altri comuni (art. 39, comma 1, TUEL).

Pertanto, nei comuni maggiori, il sistema si caratterizza per un criterio di piena separazione nei ruoli, mentre nei comuni minori vige tra i medesimi piuttosto un criterio di integrazione.

8. Il sistema elettorale

Sino agli anni Novanta del secolo scorso, per i comuni con dimensioni assai limitate ovvero con meno di 5.000 abitanti, vigeva un sistema maggioritario. Negli altri comuni, invece, si applicava un sistema a rappresentanza proporzionale, verso il quale venivano mosse critiche poiché si riteneva che non garantisse stabilità degli esecutivi e che non permettesse la corrispondenza tra le scelte degli elettori e le decisioni su composizioni della maggioranza, indicazione del sindaco, degli assessori e dei programmi.

Anche per ovviare a queste tendenze, la legge n. 142/1990 ha introdotto misure di razionalizzazione del sistema elettorale prevedendo l'elezione del consiglio comunale con metodo proporzionale e la successiva elezione del sindaco e della giunta ad opera dell'organo assembleare.

Nel 1993, il legislatore ha però proceduto ad una riforma sostanziale e ha adottato la già citata legge n. 81/1993 che ha affiancato l'elezione diretta del sindaco a quella del consiglio.



Il sistema locale, per come attualmente configurato, risulta dunque un sistema 'bicefalo' con due organi eletti a suffragio universale diretto dalle collettività di riferimento e, pertanto, dotati di identica legittimazione popolare. Accanto a tale equiordinazione dei ruoli c'è però una piena distinzione, in quanto alle funzioni e alla necessità di un costante confronto dialettico tra gli organi che consenta di raggiungere un equilibrio duraturo.

8.1. Il sistema elettorale nei comuni sino a 15.000 abitanti

Dalla riforma del 1993 derivano tre distinte modalità di elezione a seconda del tipo di ente locale, modalità oggi recepite dal TUEL. Innanzitutto, per i comuni sino a 15.000 abitanti il riferimento è l'art. 71 del TUEL secondo cui si effettua l'elezione diretta del sindaco ad un solo turno, che è contestuale all'elezione del consiglio con sistema maggioritario.

In questo quadro, vi sono alcune regole generali di cui occorre tenere conto:

1. ciascun candidato sindaco è indicato sulla scheda e collegato con una lista di candidati consiglieri
2. l'elettore vota per il sindaco e può esprimere una preferenza all'interno della lista collegata

3. è eletto sindaco chi ottiene più voti
4. alla lista collegata al vincitore sono attribuiti i 2/3 dei seggi, mentre i restanti sono ripartiti proporzionalmente fra le altre liste.

8.2. Il sistema elettorale nei comuni con più di 15.000 abitanti

Per i comuni con più di 15.000 abitanti il riferimento è agli artt. 72 e 73 del TUEL che indicano precise regole per l'elezione del sindaco, che deve avvenire con la maggioranza assoluta dei voti validi.

Se nessun candidato raggiunge questa quota si procede ad un secondo turno (c.d. ballottaggio) entro la seconda domenica successiva, cui sono ammessi i due candidati che hanno ottenuto il maggior numero di voti.

La candidatura a sindaco è sempre collegata ad una o più liste per il consiglio.

Quanto all'elezione del consiglio comunale nei comuni maggiori, le regole vigenti prevedono l'applicazione del sistema proporzionale con possibile premio di maggioranza e tre ipotesi:

1. se il sindaco è eletto al primo turno, ma lista o gruppo di liste ad esso collegate non raggiunge il 50%, i seggi sono attribuiti col sistema proporzionale secondo il metodo d'Hondt
2. se il sindaco è eletto al primo turno e la lista o i gruppi di liste collegate raggiungono il 50% (ma non il 60%), a queste è assegnato il 60% dei seggi, mentre i rimanenti sono attribuiti col sistema proporzionale secondo il metodo d'Hondt
3. se il sindaco è eletto al secondo turno, alla lista o ai gruppi di liste ad esso collegate (che non abbiano conseguito il 60%) è assegnato il 60% dei seggi, a condizione che nessun'altra lista o gruppo abbia superato al primo turno il 50% dei voti validi; i seggi rimanenti sono attribuiti col sistema proporzionale secondo il metodo d'Hondt.

Come nel caso precedente, anche qui l'elettore può esprimere una preferenza all'interno della lista collegata.

8.3. La rappresentanza di genere nel sistema elettorale

Con l'obiettivo di promuovere il riequilibrio delle rappresentanze di genere anche nel sistema locale, la legge n. 215/2012 ha modificato l'art. 71 del TUEL, introducendo il comma 3 bis e imponendo **l'obbligo di assicurare la rappresentanza di entrambi i sessi nelle liste dei candidati eleggibili.**

Nello specifico, nei comuni con popolazione compresa fra 5.000 e 15.000 abitanti, nessuno dei due sessi può essere rappresentato in misura superiore ai due terzi dei candidati *"con arrotondamento all'unità superiore qualora il numero dei candidati del sesso meno rappresentato da comprendere nella lista contenga una cifra decimale inferiore a 50 centesimi"*. Inoltre, ogni elettore può esprimere uno o due voti di preferenza e, qualora opti per la doppia preferenza, deve scegliere candidati di sesso diverso a pena di annullamento della seconda delle preferenze indicate (art. 71, comma 5 del TUEL).

Questa disciplina ha dato origine a numerosi problemi applicativi, specie nei comuni di dimensioni ridotte dove appare talvolta complesso rispettare le quote indicate in ragione della scarsa numerosità dei candidati, dovuta al ridotto numero di soggetti eleggibili nei comuni minori. In parte, tali questioni si sono poste anche con riferimento all'applicazione delle previsioni prima richiamate poste a sostegno al principio della parità di genere nelle giunte dei comuni con più di 3.000 abitanti secondo le quali, si ricorda, nessuno dei due generi può essere rappresentato in misura inferiore al 40%.

8.4. La proclamazione degli eletti

Gli uffici elettorali, una volta terminate le operazioni di scrutinio, accertano la volontà del corpo elettorale e formano la graduatoria delle singole liste.

Su questa base, **proclamano gli eletti.**

L'atto di proclamazione permette di acquisire la qualità di consigliere, ai sensi dell'art. 38, comma 4 del TUEL.



Il provvedimento è adottato dal presidente della prima sezione elettorale nei comuni minori e dal presidente dell'ufficio elettorale centrale negli altri casi.

8.5. La posizione e i diritti dei consiglieri dopo la proclamazione

Ai consiglieri comunali si applica il 'divieto di mandato imperativo', da cui deriva l'illegittimità degli atti consiliari adottati sulla base di voti dichiaratamente espressi per 'disciplina di partito'.

I consiglieri comunali percepiscono un gettone di presenza per la partecipazione alle sedute del consiglio e delle commissioni consiliari in cui sono inseriti.

I diritti dei consiglieri sono espressamente indicati dall'art. 43 del TUEL a mente del quale gli eletti possono ad esempio assumere iniziative su ogni questione sottoposta alla deliberazione del consiglio comunale o chiedere la convocazione del consiglio. In tale caso, **se l'istanza proviene da 1/5 dei consiglieri assegnati, il Presidente ha l'obbligo di procedere alla convocazione dell'assemblea.**

I consiglieri possono altresì presentare interrogazioni e mozioni al sindaco e/o agli assessori in base alla materia di interesse. In merito, le norme vigenti impongono una risposta entro 30 giorni, ma se questo termine non è rispettato non trovano applicazione sanzioni

espresse. Piuttosto, si potrebbe dire che ci sia una conseguenza di natura politica che rischia di minare l'equilibrio complessivo del rapporto tra gli organi di governo locale.

Infine, i consiglieri possono prendere visione degli atti e ottenere tutte le informazioni utili all'esercizio del proprio mandato da parte degli uffici comunali, nonché dei soggetti esterni al comune ma da questo direttamente dipendenti.

8.6. Il diritto di accesso dei consiglieri

Il diritto di accesso agli atti amministrativi è un fondamentale strumento di garanzia che trova il suo fondamento, in termini generali, nell'art. 10 del TUEL e nelle disposizioni generali di cui agli artt. 22 e seguenti della legge 7 agosto 1990 n. 241, legge generale sul procedimento amministrativo.

Da queste previsioni, applicabili alla generalità dei cittadini, si distinguono quelle dedicate al **diritto di accesso dei consiglieri**, disciplinato dall'art. 43, comma 2, del TUEL, che **è espressione democratica del loro ruolo di rappresentanza della collettività**. La disposizione richiamata stabilisce che *"I consiglieri comunali ... hanno diritto di ottenere dagli uffici...nonché dalle loro aziende ed enti dipendenti, tutte le notizie e le informazioni in loro possesso, utili all'espletamento del proprio mandato. Essi sono tenuti al segreto nei casi specificamente determinati dalla legge"*.

Quindi non si tratta di un diritto di accesso funzionale a soddisfare un interesse personale del consigliere, come accadrebbe se questo fosse un cittadino non eletto, ma mira piuttosto a perseguire la cura dell'interesse pubblico connesso al mandato conferito dagli elettori. Il diritto di accesso dei consiglieri costituisce, in altri termini, uno strumento di controllo e di verifica del comportamento dell'amministrazione ed è espressione del principio democratico dell'autonomia locale, come ricordato anche dalla giurisprudenza amministrativa (vedi sentenza Consiglio di Stato, sez.V, 10 ottobre 2022 n. 8667). Inoltre, l'esercizio del diritto di accesso, essendo volto all'espletamento del mandato, si pone quale strumento per l'esercizio della

funzione di indirizzo e controllo politico – amministrativo spettante al consiglio comunale ai sensi dell'art. 42 del TUEL (vedi sentenza Consiglio di Stato, sez. IV, 22 giugno 2021 n. 4792).

Il diritto di accesso di cui all'art. 43, comma 2, **non va qualificato come 'diritto assoluto' e incontra alcuni limiti**. Non può configurare ad esempio un eccessivo e minuzioso controllo dei singoli atti in possesso degli uffici mediante la presentazione di istanze relative ad un numero eccessivo di atti o estremamente ampie nella loro formulazione (vedi sentenza Consiglio di Stato, sez.V, 28 novembre 2006 n. 6960 e sentenza TAR Veneto, sez.I, 29 aprile 2020, n. 393). In tal senso, tenuto conto che l'azione amministrativa deve ispirarsi al principio di economicità, nell'esaminare le domande di accesso va tenuto conto della necessità di arrecare il minor aggravio possibile alla struttura e dunque il diritto di accesso incontra il limite dato dal garantire anche l'efficacia e l'efficienza dell'operato dell'amministrazione locale (vedi sentenza TAR Lazio, sez. I, 3 febbraio 2023 n. 49).

Dall'esercizio del diritto di accesso, nelle peculiari condizioni richiamate, derivano diverse conseguenze.

In primo luogo, **i consiglieri non sono tenuti a motivare la richiesta di accesso** a differenza di quanto previsto in via ordinaria dalla legge n. 241/1990.

In secondo luogo, **gli uffici del comune a cui la richiesta è rivolta non possono sindacare il rapporto tra la richiesta di accesso e l'esercizio del mandato politico**.

Infine, **i consiglieri sono vincolati all'osservanza del segreto nei casi** definiti dall'art. 43 del TUEL. Al caso in esame non si applicano quindi limiti quanto all'ostensione di atti contenenti informazioni o dati riservati dell'amministrazione o di terzi, come confermato anche dalla giurisprudenza amministrativa (sentenza Consiglio di Stato, V, 2 marzo 2018, n. 1298).

La presentazione dell'istanza di accesso dei consiglieri si svolge secondo precise modalità. Nello specifico, devono essere indicati gli

elementi che consentono l'identificazione dell'oggetto di accesso mentre non sono ammesse richieste generiche o che si traducono in un monitoraggio assoluto e permanente sull'attività degli uffici. Deve essere garantito inoltre, il rispetto dei principi di proporzionalità e ragionevolezza (sentenza Consiglio di Stato, V, 17 settembre 2010, n. 6963; sentenza TAR Molise, I, 3 settembre 2019, n. 285).

Secondo la giurisprudenza, i consiglieri non sono legittimati ad impugnare le delibere del consiglio o di altri organi comunali a meno che non incidano sul loro diritto di ufficio (come, ad esempio, in merito alla causa di scioglimento) o sui modi di funzionamento dell'organo collegiale (si pensi al caso della violazione dell'ordine o dei temi inseriti nell'ordine del giorno di una riunione o ad una sua convocazione irrituale). In queste ipotesi, si tratta infatti di atti che portano in via concreta e immediata una lesione delle prerogative connesse con l'incarico elettivo.

8.7. La cessazione dalla carica di consigliere

I consiglieri comunali possono cessare dal loro ruolo solo per cause individuali tassativamente individuate.

L'indicazione di tali ipotesi si deve al TUEL e fa riferimento:

1. alla sospensione e alla rimozione, che possono avvenire con decreto del Ministero dell'Interno per il compimento di atti contrari a Costituzione. Si consideri che la rimozione ha efficacia immediata e non è un atto ricettizio (art. 142 TUEL)
2. alle dimissioni
3. alla decadenza per ragioni di ineleggibilità e incompatibilità oppure per mancata partecipazione alle sedute consiliari.

La procedura di cessazione non è indicata nel dettaglio dal TUEL ma **deve essere definita dallo statuto.**

Il TUEL stabilisce però alcune linee guida generali. Prevede tra l'altro, che **nel caso di condizioni di ineleggibilità e incompatibilità, preesistenti alle elezioni o sopravvenute, il procedimento di de-**

cadenza possa essere avviato d'ufficio o su istanza di un qualsiasi elettore. In questa ipotesi, sono previste una serie complessa di fasi, al cui centro c'è lo svolgimento di un contraddittorio tra le parti coinvolte. La delibera di decadenza, che non è considerata un atto amministrativo, può essere impugnata davanti al giudice civile davanti al quale il consigliere interessato può ricorrere per chiedere il risarcimento del danno (art. 69, comma 5, TUEL).

Nel caso in cui la decadenza avvenga per mancata partecipazione alle sedute, l'adozione del provvedimento finale è preceduta da una sorta di fase di diffida durante la quale si garantisce il diritto del consigliere di giustificare, entro un tempo assegnato, le assenze effettuate. Decorso il termine, la dichiarazione di decadenza diviene effettiva, nei termini disposti dagli statuti (art. 43, comma 4, TUEL).

La cessazione dalla carica di consigliere può, infine, avvenire anche in ipotesi di scioglimento del consiglio, sia essa ordinaria o anticipata.

9. Le fonti del sistema locale e l'autonomia statutaria

Gli statuti e i regolamenti sono le fonti tipiche del sistema locale. I primi in particolare rappresentano le 'Costituzioni' territoriali e sono la massima espressione di esercizio dell'autonomia statutaria introdotta nel nostro ordinamento dalla legge n. 142/1990. Attraverso l'adozione di tali atti i comuni si riservano di operare autonome scelte fondamentali di tipo politico, amministrativo e organizzativo.

Alla citata legge n. 142/1990 si deve l'avvio della prima fase di sviluppo dei modi di esercizio della richiamata autonomia, inizialmente riconosciuta con grande rilievo ma nei fatti costretta a svilupparsi entro rigidi confini legislativi. Basti pensare che il provvedimento citato definiva a monte tipologia, modi di elezione e attribuzioni degli organi di governo.



La seconda fase è stata aperta con l'adozione della legge n. 81/1993, che mediante l'elezione diretta del sindaco ha potenziato il ruolo di tale figura, con l'effetto di ridurre nei fatti i margini di autonomia rimessi agli statuti. Ciò è avvenuto, ad esempio, con riguardo all'ammissione della possibilità per il sindaco di scegliere anche assessori esterni al consiglio per i comuni con più di 15.000 abitanti (tenuto conto che, come si è detto, per i comuni di dimensioni inferiori vige la generale compatibilità tra la carica di assessore e quella di consigliere). La legge n. 81/1993 ha peraltro indicato nuovi ambiti di scelta anche in rapporto all'alternativa tra consigliere più anziano e presidente eletto dall'assemblea quale soggetto chiamato a ricoprire la posizione di Presidente del consiglio nei comuni con più di 15.000 abitanti o, ancora, con riguardo al sistema elettorale dei consigli degli organi di decentramento comunale.

La terza fase del processo statutario segue l'introduzione della legge n. 265/1999 che ha cercato di ampliare nuovamente l'autonomia degli statuti, compresa dopo l'adozione della legge n. 81/1993.

La configurazione assunta dagli statuti in quest'ultima fase è stata recepita pressoché integralmente dal decreto legislativo n. 267/2000 ed è quindi quella attualmente vigente.

Per completare la ricostruzione, occorre poi fare riferimento alle modifiche intervenute nel 2001, quando l'autonomia statutaria è stata espressamente riconosciuta dall'art. 114, co. 2, della Costituzione attraverso la formula *"I Comuni...sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione"*. Alla modifica costituzionale ha dato parziale attuazione la legge n. 131/2003 richiamando la necessità di rispettare la competenza legislativa statale esclusiva di cui all'art. 117, co. 2, lett. p, della Costituzione in materia di legislazione elettorale, organi di governo e funzioni fondamentali.

In questo contesto, la legge da ultimo citata ha sancito l'obbligo statutario di definire:

1. i principi di organizzazione e funzionamento dell'ente
2. le forme di controllo anche sostitutivo
3. le garanzie delle minoranze
4. le forme di partecipazione popolare.

Sono stati quindi ampliati i contenuti obbligatori degli statuti, estesi a materie prima escluse (come, ad esempio, i controlli amministrativi).

9.1.1. I contenuti degli statuti

I contenuti degli statuti sono definiti dall'art. 6, comma 2 del TUEL, che li suddivide in **obbligatori e facoltativi**.

I contenuti obbligatori attengono:

1. alle norme fondamentali di organizzazione di governo dell'ente ovvero all'indicazione del numero degli assessori (nei limiti fissati dalla legge), alle attribuzioni del sindaco, alla previsione di organi di decentramento infracomunale, ai compiti del segretario, dei funzionari, dei dirigenti, alle regole applicabili alla rappresentanza legale dell'ente e, infine, alla partecipazione delle minoranze
2. ai criteri generali in materia di organizzazione dell'ente, ossia alla definizione delle norme generali su uffici e servizi, ai

compiti della dirigenza e ai modi di reclutamento del personale nonché alla nomina e alla revoca degli amministratori di aziende speciali e istituzioni

3. alle forme di collaborazione tra comuni
4. alle forme di partecipazione popolare
5. ai modi per assicurare la parità di genere e le pari opportunità
6. allo stemma e al gonfalone comunale
7. alle forme di controllo, anche sostitutivo.

Alcuni contenuti sono obbligatori solo per alcuni enti, come accade per la previsione di forme di decentramento nei comuni con più di 100.000 abitanti e per l'articolazione interna, l'organizzazione e le funzioni delle Città metropolitane.

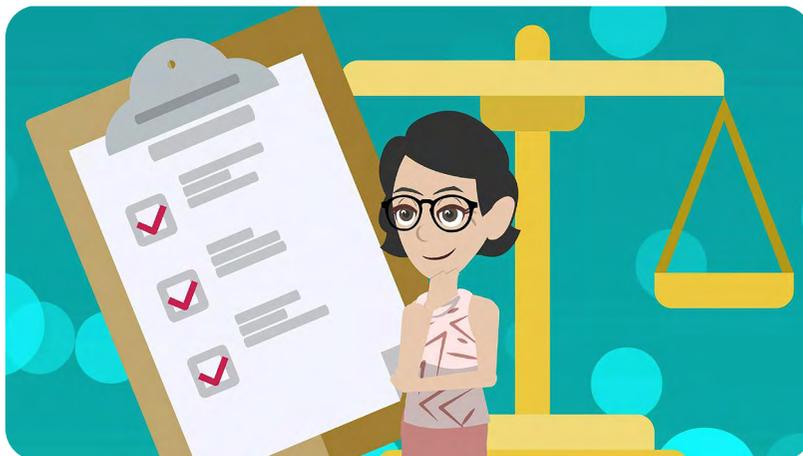
I contenuti facoltativi sono invece relativi alla previsione di forme di referendum con varie finalità ed effetti e alle forme di decentramento infracomunale o di specifiche funzioni.

Su questo ultimo aspetto, ai sensi dell'art 17 del TUEL:

- nei comuni con popolazione superiore a 250.000 abitanti, l'organizzazione e le funzioni delle circoscrizioni sono disciplinate dallo statuto e da un regolamento (comma 1 e comma 2)
- nei comuni con popolazione compresa tra i 100.000 e i 250.000 abitanti, l'articolazione in circoscrizioni di decentramento è facoltativa (comma 3)
- nei comuni con popolazione superiore a 300.000 abitanti lo statuto può prevedere particolari e più accentuate forme di decentramento infracomunale (comma 5).

9.1.2. La posizione degli statuti nel sistema delle fonti locali

La posizione degli statuti nel complessivo sistema delle fonti locali è inquadrata sulla base di alcuni limiti, ovvero **devono porsi in armonia con la Costituzione** e coi principi generali in materia di organizzazione pubblica indicati dall'art. 97, co. 2, della medesima Carta, secondo cui *"I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'im-*



parzialità dell'amministrazione", e dalla legislazione ordinaria. Devono altresì rispettare le fonti statali adottate in attuazione dell'art. 117, co. 2, lett. p, della Costituzione che fa riferimento alla "legislazione elettorale, organi di governo e funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane".

In conclusione, gli statuti comunali sono subordinati alla Costituzione e ai principi costituzionali nonché alle leggi che recano principi generali in materia di organizzazione pubblica, legislazione elettorale, organi di governo e funzioni fondamentali locali. In queste stesse materie non sono invece subordinati a regolamenti statali, né a leggi statali e a leggi regionali. Inoltre, gli statuti comunali sono sopraordinati rispetto ai regolamenti locali.

9.1.3. La procedura di approvazione degli statuti

Data la loro collocazione sovraordinata nell'ordinamento del comune, **gli statuti sono approvati con procedimento rinforzato**. Per l'adozione dello statuto occorre, infatti, **il voto favorevole dei 2/3 dei consiglieri assegnati** all'ente (art. 6, comma 4, TUEL).

Se tale maggioranza non è raggiunta, è necessaria una duplice votazione, ripetuta in successive sedute da tenersi entro 30 giorni. Lo statuto è approvato se ottiene per due volte il voto favore-

vole della maggioranza assoluta dei consiglieri assegnati (art. 6, comma 4, TUEL).

Le modifiche statutarie seguono lo stesso procedimento.

Ai sensi dell'art. 6, comma 5, del TUEL, una volta approvato, lo statuto viene poi:

1. pubblicato nel bollettino ufficiale della Regione (BUR)
2. affisso per trenta giorni consecutivi nell'albo pretorio dell'ente
3. inviato al Ministero dell'Interno per essere inserito nella raccolta ufficiale degli statuti.

Entra in vigore decorsi i trenta giorni di affissione nell'albo pretorio online dell'ente.

9.2. I regolamenti locali

Oltre alla potestà statutaria, gli enti locali sono dotati di potestà regolamentare come previsto dalla Costituzione. L'art. 117 comma 6, stabilisce infatti che *"...I Comuni, le Province e le Città metropolitane hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite"*.

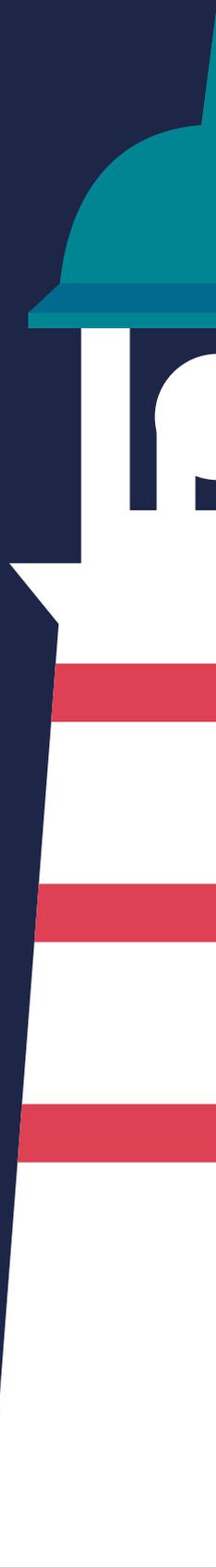
Dopo la riforma del 2001, la potestà regolamentare è stata peraltro estesa all'intero ambito dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni locali.

In proposito, dettagli di rilievo sono stati definiti dalla legge n. 131/2003 la quale ha previsto una riserva sui contenuti dei regolamenti in materia di organizzazione, svolgimento e gestione delle funzioni, con subordinazione agli statuti. Ha, sancito inoltre, nei rapporti tra leggi e regolamenti, il principio per cui la potestà regolamentare opera nell'ambito delle leggi statali e regionali, tenute ad assicurarne i requisiti minimi di uniformità secondo le rispettive competenze. Il provvedimento citato ha esteso, infine, anche alle unioni di comuni, alle comunità montane e alle comunità isolate la potestà regolamentare.

Il riconoscimento della potestà regolamentare per l'organizzazione e lo svolgimento delle funzioni attribuite non comporta una riserva di regolamento. In altri termini, non vi è un riparto rigido di competenze nei confronti delle leggi regionali, che possono disciplinare l'organizzazione delle funzioni locali solo se sussistano esigenze concrete di uniformità (lo ha sostenuto, ad esempio, la sentenza della Corte costituzionale n. 372/2004).

L'imposizione di prestazioni personali o patrimoniali attraverso i regolamenti comunali (come, ad esempio, con riferimento ai tributi locali, al settore edilizio o alla installazione di impianti di telefonia) deve avvenire per espressa previsione legislativa. Si pone infatti la necessità di rispettare il principio di legalità ai sensi dell'art. 23 della Costituzione per il quale *"Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"* (in tal senso, sentenza della Corte costituzionale n. 75/2006). I regolamenti comunali sono però, prevalenti su quelli regionali (sentenza della Corte costituzionale n. 246/2006).

Infine, quanto ai profili di tutela, **i regolamenti comunali sono impugnabili direttamente davanti al giudice amministrativo per presunta lesione di interessi legittimi** se tale atto appare idoneo, per i suoi contenuti, a produrre questo tipo di lesione. Negli altri casi, deve invece essere impugnato il provvedimento puntuale direttamente attuativo del regolamento (in proposito, si legga la sentenza Consiglio di Stato, VI, 17 febbraio 2010 n. 898).





2. La responsabilità degli amministratori degli enti locali

di *Ivana Felicetti**

^(*) *Avvocato, esperta in materia di diritto amministrativo
e contrattualistica pubblica.*

1. Premessa

La definizione del quadro delle responsabilità previste in capo agli amministratori degli enti locali necessita di alcune precisazioni preliminari.

Innanzitutto è bene ricordare che quando si affronta il tema delle responsabilità ascrivibili alle pubbliche amministrazioni e ai soggetti che vi operano, è necessario tenere conto di una duplice distinzione: (i) la prima riguarda il diverso ruolo e le relative differenti funzioni che nel settore pubblico sono attribuiti per un verso alla componente politica e per altro verso a quella cosiddetta burocratica di ciascuna amministrazione; (ii) la seconda riguarda le diverse tipologie di responsabilità che possono riconoscersi in capo ai soggetti pubblici, per le quali sono previsti presupposti e conseguenze differenti.

Peraltro, è bene ricordare che il riconoscimento di forme di responsabilità in capo all'amministrazione e a chi vi opera, è avvenuto attraverso un processo lento ed articolato, ancora oggi in evoluzione. Si pensi alla tradizionale condizione di irresponsabilità della pubblica amministrazione per i danni causati a terzi, in occasione dell'esercizio del potere autoritativo e al conseguente lento percorso di affermazione della responsabilità per lesione di interessi legittimi. D'altra parte si pensi anche alle difficoltà di riconoscimento di una responsabilità diretta delle pubbliche amministrazioni, a fronte di attività compiute dai soggetti che a diverso titolo vi operano.

Di seguito si procederà quindi all'inquadramento delle differenti tipologie di responsabilità imputabili alle pubbliche amministrazioni, focalizzando in particolare l'analisi sui tipi e sui modelli di tali responsabilità, riconosciuti in capo ai soggetti che operano nelle amministrazioni locali e segnatamente a quelli che corrispondono alla componente politica delle medesime amministrazioni, i cosiddetti amministratori locali.

2. Lo status giuridico degli amministratori locali

Per status giuridico degli amministratori locali si intende la posizione di tali soggetti nel nostro ordinamento e quindi **l'insieme dei diritti e dei doveri agli stessi attribuiti.**

Allo status degli amministratori locali è dedicato il Capo IV del Titolo III della Parte I del Testo Unico degli Enti Locali (TUEL) D.L.gs 267/2000, la cui disciplina per espressa previsione dell'art. 77, comma 2, riguarda i sindaci, anche metropolitani, i presidenti delle province, i consiglieri dei comuni anche metropolitani e delle province, i componenti delle giunte comunali, metropolitane e provinciali, i presidenti dei consigli comunali, metropolitani e provinciali, i presidenti, i consiglieri e gli assessori delle Comunità montane, i componenti degli organi delle unioni di comuni e dei consorzi fra enti locali, nonché i componenti degli organi di decentramento.

Muovendo dai diritti, il suddetto art. 77 prevede che la Repubblica tuteli il diritto di ogni cittadino chiamato a ricoprire cariche pubbliche nelle amministrazioni degli enti locali, ad espletare il mandato, disponendo del tempo, dei servizi e delle risorse necessari, e usufruendo di indennità e di rimborsi spese nei modi e nei limiti



previsti dalla legge. In tale prospettiva il capo in questione del TUEL disciplina il regime delle aspettative, dei permessi e delle indennità degli amministratori degli enti locali.

Il successivo art. 78 del TUEL indica invece i fondamentali doveri degli amministratori.

Viene innanzitutto previsto che **il comportamento degli amministratori nell'esercizio delle proprie funzioni debba essere improntato all'imparzialità e al principio di buona amministrazione**, nel pieno rispetto della distinzione tra le proprie funzioni, competenze e responsabilità e quelle proprie della dirigenza.

La declinazione di tali principi è operata nei commi successivi dell'art. 78 in esame. È infatti stabilito che gli amministratori devono astenersi dal prendere parte alla discussione e alla votazione di delibere riguardanti interessi propri o di loro parenti o affini sino al quarto grado, ad eccezione dei provvedimenti normativi o di carattere generale, quali i piani urbanistici, se non nei casi in cui sussista una correlazione immediata e diretta fra il contenuto della deliberazione e specifici interessi dell'amministratore o di parenti o affini fino al quarto grado. Nello specifico è previsto che i componenti della giunta comunale competenti in materia di urbanistica, di edilizia e di lavori pubblici debbano astenersi dall'esercitare attività professionale in materia di edilizia privata e pubblica nel territorio da essi amministrato.

Al sindaco e al presidente della provincia, nonché agli assessori e ai consiglieri comunali e provinciali è quindi vietato ricoprire incarichi e assumere consulenze presso enti ed istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo ed alla vigilanza dei relativi comuni e province.

Gli amministratori devono peraltro essere posti nelle condizioni di svolgere al meglio le loro funzioni. In tale prospettiva l'art. 78 del TUEL prevede che gli amministratori che siano lavoratori dipendenti, pubblici e privati, non possano essere soggetti, se non per consenso espresso, a trasferimenti durante l'esercizio del manda-

to. La richiesta dei predetti lavoratori, di avvicinamento al luogo in cui viene svolto il mandato amministrativo, deve essere esaminata dal datore di lavoro con criteri di priorità.

3. Il rapporto tra gli organi elettivi e gli organi burocratici dell'ente locale

L'individuazione dei tipi e dei regimi di responsabilità in capo agli amministratori degli enti locali necessita in via preliminare della definizione del rapporto tra la componente politica e quella propriamente burocratica dell'amministrazione. Ciò in quanto l'individuazione delle responsabilità in capo a qualsiasi organo dell'amministrazione, non può che essere il precipitato della definizione dei compiti e delle funzioni in capo al medesimo.

Si tratta peraltro di una questione – quella del rapporto tra politica e amministrazione – assolutamente risalente nel tempo e che nel nostro sistema di diritto pubblico è stata definita prevedendo la separazione tra le due componenti dell'amministrazione: alla politica spettano le attività di indirizzo e controllo, mentre alla componente cosiddetta burocratica dell'amministrazione spetta l'attività di gestione.

In tale prospettiva, l'art. 78 del TUEL prevede che il comportamento degli amministratori nell'esercizio delle proprie funzioni debba avvenire nel pieno rispetto della distinzione tra le funzioni, competenze e responsabilità degli amministratori e quelle proprie dei dirigenti delle rispettive amministrazioni.

La definizione del rapporto in questione va quindi operata a partire dalla disciplina normativa, che nel TUEL si occupa di stabilire compiti e funzioni per un verso, degli amministratori e, per altro verso, dei dirigenti dell'ente locale.

Con espresso riguardo ai compiti e le funzioni degli organi di governo, l'art. 50 del TUEL prevede che **il sindaco e il presidente della provincia siano gli organi responsabili dell'amministrazione del**

comune e della provincia, rappresentino l'ente, sovrintendano al funzionamento dei servizi e degli uffici e all'esecuzione degli atti, all'espletamento delle funzioni statali e regionali attribuite o delegate al comune e alla provincia, nonché esercitino le funzioni loro attribuite dalle leggi, dallo statuto e dai regolamenti.

Il sindaco esercita altresì le altre funzioni attribuitegli quale autorità locale nelle materie previste da specifiche disposizioni di legge.

Il consiglio è l'organo di indirizzo e di controllo politico-amministrativo, con competenza limitatamente agli atti fondamentali indicati all'art. 42 del TUEL. I diritti dei consiglieri sono previsti nell'art. 43 del TUEL.

Ai sensi dell'art. 48 del TUEL **la giunta collabora con il sindaco o con il presidente della provincia, nel governo dei rispettivi enti e compie tutti gli atti rientranti nelle funzioni degli organi di governo, che non siano riservati dalla legge al consiglio** e che non ricadano nelle competenze del sindaco o del presidente della provincia o degli organi di decentramento.

Con specifico riguardo al regime di separazione tra politica e amministrazione, l'art. 107 del TUEL prevede quindi che **agli amministratori spettino poteri di indirizzo e controllo politico-amministrativo, mentre alla dirigenza spetti la gestione amministrativa, finanziaria e tecnica dell'ente mediante autonomi poteri di spesa, nonché di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo**. In particolare, spettano ai dirigenti tutti i compiti, compresa l'adozione degli atti e provvedimenti amministrativi che impegnino l'amministrazione verso l'esterno, non ricompresi espressamente dalla legge o dallo statuto tra le funzioni di indirizzo e controllo politico-amministrativo degli organi di governo dell'ente o non rientranti tra le funzioni del segretario o del direttore generale. Sono infine attribuiti ai dirigenti tutti i compiti di attuazione degli obiettivi e dei programmi definiti con gli atti di indirizzo adottati dai medesimi organi.

4. Le responsabilità degli organi elettivi: inquadramento generale

4.1. La responsabilità politica

Il primo tipo di responsabilità in cui possono incorrere gli amministratori degli enti locali è la responsabilità politica. Si tratta di una forma di responsabilità che non può considerarsi immediatamente giuridica, posto che non è disciplinata dal diritto positivo, ma **riguarda la valutazione che i cittadini potranno fare circa l'operato degli amministratori, rinnovando o meno la fiducia loro accordata in sede di elezioni**. È interessante peraltro evidenziare come la Corte costituzionale abbia avuto modo di affermare una stretta connessione tra la responsabilità politica e il principio dell'equilibrio di bilancio, osservando che questo non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, nell'ambito della quale la responsabilità politica del mandato elettorale si esercita, non solo attraverso il rendiconto del realizzato, ma anche in relazione al consumo delle risorse impiegate (Corte Costituzionale, 14/02/2019, n. 18).

Il controllo sulle modalità di impiego delle risorse pubbliche da parte della collettività di riferimento è peraltro un tema a cui viene



destinata sempre maggiore attenzione. Si pensi in tal senso alle previsioni contenute nel D.Lgs. 33/2013, nel quale è stato inserito l'istituto del cosiddetto accesso civico generalizzato (art. 5, comma 2), che consente a chiunque di accedere ai dati e ai documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni, a prescindere da uno specifico interesse alla conoscenza degli stessi, ma proprio allo scopo di favorire forme diffuse di controllo sul perseguimento delle funzioni istituzionali e sull'utilizzo delle risorse pubbliche, nonché di promuovere la partecipazione al dibattito pubblico.

4.2. Le responsabilità giuridiche

Gli amministratori di un ente locale possono poi incorrere in responsabilità giuridiche, per la cui individuazione e analisi il punto di partenza è certamente dato dalla previsione contenuta nell'art. 28 Cost., ai sensi del quale i funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili e amministrative, degli atti compiuti in violazione di diritti.

Possiamo dunque individuare responsabilità differenti per presupposti e conseguenze, che corrispondono ai seguenti tipi fondamentali: (i) responsabilità penale; (ii) responsabilità civile; (iii) responsabilità amministrativa e contabile.

Con riguardo alla distinzione tra la responsabilità degli organi politici e quella dell'apparato burocratico, va evidenziato che la giurisprudenza della Cassazione ha più volte affermato che le responsabilità di ordine sanzionatorio amministrativo, connesse alla violazione delle norme che gli enti locali, e in particolare i comuni, sono tenuti ad osservare nello svolgimento della loro attività, restano ripartite tra gli organi elettivi e quelli burocratici in correlazione alle rispettive attribuzioni desumibili dalla disciplina di settore, da cui emerge una chiara distinzione di ruoli (così Cassazione civile, Sez. I, 27/09/2006, n. 21010; Cass. Civile, Sez. II, 29/09/2009, n. 20864, richiamate da TAR Roma, Sez. III, 01/07/2011, n. 5789).

In tal senso è stato affermato che, a fronte di tale distinzione, le funzioni degli organi politici di governo dell'ente locale sono ten-

denzialmente destinate a muoversi negli ambiti esclusivi da un lato, dell'indirizzo politico-amministrativo (tramite la fissazione degli obiettivi, delle priorità e dei piani di massima) e, dall'altro, del controllo sui risultati; mentre la concreta gestione amministrativa, attuata mediante l'organizzazione delle risorse umane, finanziarie e materiali in vista del conseguimento delle finalità e degli obiettivi indicati dagli organi di direzione politica, rimane riservata, con connotati di autonomia e di piena assunzione di responsabilità, all'apparato burocratico, che ha ai suoi vertici nelle figure dirigenziali.

Tanto detto, la medesima giurisprudenza ha osservato che tale assetto organizzativo comporta l'impossibilità di una imputazione automatica e acritica all'organo politico (in specie, sindaco e assessori) di qualsiasi violazione di norme sanzionate penalmente o in via amministrativa, verificatasi nell'ambito dell'attività dell'ente, qualora sussista un'apposita articolazione burocratica preposta allo svolgimento dell'attività medesima, con relativo dirigente dotato di autonomia decisionale e di spesa. Per contro, **una responsabilità è imputabile all'organo politico solo in presenza di specifiche condizioni** connesse alle attribuzioni proprie di tale organo, **ossia quando sussistono violazioni dipendenti da carenze di ordine strutturale riconducibili all'esercizio dei poteri di indirizzo e di programmazione o quando l'organo politico è stato specificamente sollecitato ad intervenire ovvero è stato a conoscenza della situazione antigiusuridica derivante dalle inadempienze dell'apparato competente e ha omesso di attivarsi, con i suoi poteri autonomi, per porvi rimedio** (TAR Roma, Sez. III, 01/07/2011, n. 5789).

5. La responsabilità penale

Quando si affronta il tema della responsabilità penale, in via generale va innanzitutto ricordato che, ai sensi dell'art. 27 Cost., essa è sempre personale.

Con riguardo alla responsabilità penale degli amministratori degli enti locali viene quindi in rilievo il titolo secondo del libro secondo del



Codice Penale, rubricato “Dei delitti contro la pubblica amministrazione”, articolato in tre capi, il primo dei quali riguarda in particolare i delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione.

Ai sensi dell’art. 357 c.p. è previsto che agli effetti della legge penale: (i) sono pubblici ufficiali coloro i quali esercitano una pubblica funzione legislativa, giudiziaria o amministrativa; (ii) è pubblica la funzione amministrativa disciplinata da norme di diritto pubblico e da atti autoritativi e caratterizzata dalla formazione e dalla manifestazione della volontà della pubblica amministrazione o dal suo svolgersi per mezzo di poteri autoritativi o certificativi.

In tale prospettiva gli organi di governo degli enti locali sono certamente pubblici ufficiali, da dove la possibilità di incorrere nella responsabilità penale per i delitti compiuti contro la pubblica amministrazione indicati nel richiamato Capo I del Titolo II del Libro II del Codice penale.

Tra le fattispecie previste nel Capo I in esame si ritrovano ad esempio il **peculato** (art. 314), la **concussione** (art. 317), la **corruzione per l’esercizio della funzione** (art. 318), la **corruzione per un atto contrario ai doveri d’ufficio** (art. 319), l’**abuso d’ufficio** (art. 323), la **rivelazione di segreti d’ufficio** (art. 326), l’**omissione di atti d’ufficio** (art. 328).

Con particolare riguardo al reato di abuso d'ufficio di cui all'art. 323 c.p., ricordiamo che esso è stato di recente oggetto di riforma con il D.L. 16.07.2020 n. 76, convertito il L. 11.09.2020, n. 120, con cui è stata esclusa dall'applicazione della norma, e dunque dal sindacato del giudice penale, l'attività discrezionale dei pubblici funzionari o degli incaricati di pubblico servizio.

Si tratta evidentemente di una novità assai rilevante, che si inseriva tra le misure normative volte a contrastare la cosiddetta "paura della firma", da parte dei soggetti che esercitano pubbliche funzioni, al fine di porre celermente in essere ogni attività necessaria alla ripresa economica e sociale nel periodo di emergenza pandemica.

Sempre con riguardo all'abuso d'ufficio va altresì ricordato che lo scorso 12.02.2024 è stato approvato in prima lettura al Senato il DDL Nordio, che, tra le diverse novità, prevede l'abrogazione di tale reato.

6. La responsabilità civile

La responsabilità civile degli amministratori è quella che consegue alla violazione dell'art. 2043 c.c., ove è previsto che **qualunque fatto doloso o colposo che cagiona ad altri un danno ingiusto, obblighi colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno.**

Si tratta del principio del *neminem laedere* che, con riguardo all'agire delle pubbliche amministrazioni, si determina a fronte di comportamenti, tanto attivi quanto omissivi, che si perfezionano ogni qual volta si venga meno al dovere d'improntare lo svolgimento delle funzioni pubbliche ai principi costituzionali in punto d'imparzialità, correttezza e buon andamento, alle norme di legge ordinaria in punto di celerità, efficienza, efficacia e trasparenza, infine ai principi generali dell'ordinamento in punto di ragionevolezza, proporzionalità ed adeguatezza (Cass. S.U. n. 1852/09; Cass. n. 19286/09).

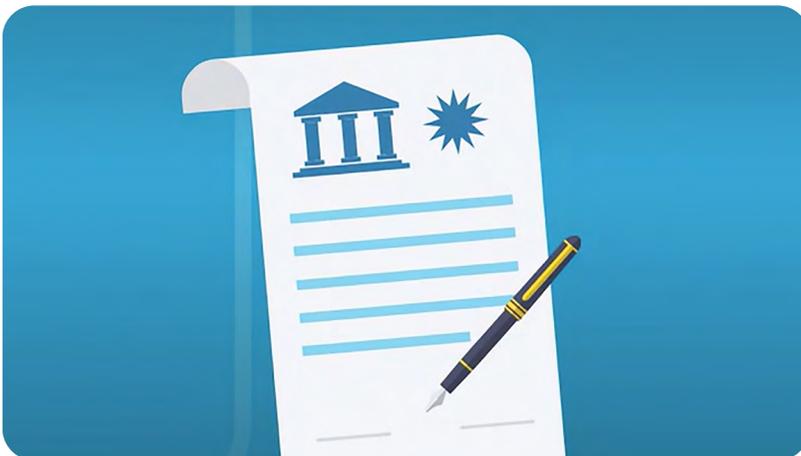
La responsabilità civile trova il suo primo fondamento nel richiamato art. 28 della Costituzione, che stabilisce che i funzionari e

dipendenti dello Stato e degli enti pubblici siano direttamente responsabili di danni arrecati a terzi, con estensione allo Stato o agli enti pubblici. Ciò significa che c'è una responsabilità solidale del dipendente e dell'ente pubblico, che comporta che il terzo danneggiato può rivolgersi per il risarcimento indifferentemente o cumulativamente ai due responsabili.

Peraltro, sul piano pratico si riscontra che, nonostante la responsabilità diretta di chi opera per l'amministrazione ai sensi dell'art. 28 Cost., **chi subisce un danno a causa dell'operato delle pubbliche amministrazioni tendenzialmente si deve rivolgere innanzitutto all'ente, in quanto maggiormente solvibile. Se peraltro è l'ente a corrispondere il risarcimento, potrà rivalersi in sede di regresso sul suo amministratore o dipendente**, avviando un procedimento volto ad accertare la responsabilità amministrativa di questi.

In tale prospettiva, gli amministratori potranno quindi risultare responsabili, con le modalità sopra indicate, per i danni determinati dall'esercizio delle funzioni ad essi spettanti.

È stato quindi affermato che in virtù del principio di immedesimazione organica, la pubblica amministrazione è civilmente responsabile in via diretta della condotta penalmente rilevante posta in



essere dai soggetti che vi operano, esercitando potestà istituzionali dell'ente, non solo in presenza di formale provvedimento amministrativo, ma anche quando sia stato illegittimamente omesso l'esercizio del potere autoritativo (Cass. civile, Sez. III, 09/01/2024, n. 865; Cass. civile, Sez. III, 29/11/2022, n. 35020).

Va peraltro evidenziato che ai fini dell'ammissibilità della domanda di risarcimento del danno derivante dall'illegittimo esercizio del potere non è sufficiente il mero annullamento del provvedimento lesivo. È necessario l'accertamento della spettanza del bene della vita, nonché la prova sia del danno subito, sia dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa dell'amministrazione, configurabili quando l'adozione dell'atto illegittimo è avvenuta in violazione delle regole proprie dell'azione amministrativa, quali desumibili sia dai principi costituzionali d'imparzialità e buon andamento, sia dalle norme di legge ordinaria in materia di celerità, efficienza, efficacia e trasparenza, sia dai principi generali dell'ordinamento, di ragionevolezza, proporzionalità e adeguatezza (Cons. St., Sez. III, 06/12/2017, n. 5317).

7. La responsabilità amministrativo-contabile

La responsabilità amministrativa ricorre quando un soggetto, nell'esercizio delle proprie funzioni, arreca un danno patrimoniale all'amministrazione a cui è legato da un rapporto di servizio o ad altra amministrazione.

È quindi stato in particolare osservato: (i) che la responsabilità amministrativo-contabile è la responsabilità patrimoniale in cui incorrono i pubblici funzionari che, in presenza di un rapporto di impiego, per inosservanza dolosa o colposa degli obblighi di servizio, abbiano causato un danno economico alla pubblica amministrazione; (ii) che essa costituisce parte integrante di un sistema volto ad ottenere dai funzionari pubblici comportamenti coerenti con il buon andamento; (iii) che non differisce strutturalmente dall'ordinaria responsabilità civile (art. 2043 c.c.), se non per la particolare qualificazione del soggetto autore del danno (pubblico



dipendente o soggetto legato all'amministrazione da un rapporto di servizio), per la natura del soggetto danneggiato (ente pubblico e assimilati) e per la causazione del danno nell'esercizio di pubbliche funzioni o in circostanze legate da occasionalità necessaria con lo svolgimento di pubbliche funzioni (Cass. civile, Sez. un., 25/01/2023, n. 2370).

In un primo tempo tale responsabilità – nel tipo della responsabilità cosiddetta contabile – era ascrivibile esclusivamente agli agenti contabili, ossia a quei funzionari che avevano il compito di gestire il denaro pubblico. Successivamente, con l'affermazione della responsabilità amministrativa, c'è stato un ampliamento delle categorie di soggetti cui tale disponibilità risultava ascrivibile.

La relazione tra l'ente pubblico danneggiato e l'autore dell'illecito causativo del danno patrimoniale, è stata quindi intesa in senso ampio: è stato infatti affermato che tale relazione è configurabile non solo in costanza di un rapporto d'impiego in senso proprio e ristretto, ma anche in presenza di un rapporto di servizio, per tale intendendosi una relazione funzionale in virtù della quale tale soggetto debba ritenersi inserito – in considerazione dell'attività svolta, ancorché temporaneamente o solo in via di fatto – nell'apparato organizzativo e nell'iter procedimentale dell'ente, sì da rendere il primo comparte-

cipe dell'operato del secondo (Cass. civile, Sez. un., 27/04/2023, n. 11186). Detto in altri termini, la responsabilità amministrativa non richiede necessariamente l'esistenza di un rapporto di impiego o la qualità di dipendente, ma il semplice inserimento nell'organizzazione della pubblica amministrazione con lo svolgimento di funzioni proprie della stessa amministrazione (Corte cost., 24/10/2011, n. 340).

La responsabilità amministrativa sarà diretta quando il danno arrecato discende direttamente dalla condotta dell'agente, mentre sarà indiretta quando il pregiudizio in capo all'amministrazione corrisponde all'obbligo di risarcire terzi per il danno determinato dalla condotta del soggetto che opera per l'amministrazione.

La giurisdizione nei giudizi di conto, di responsabilità amministrativa per danno all'erario e negli altri giudizi in materia di contabilità pubblica è affidata alla Corte dei Conti.

In via generale, la fonte normativa della responsabilità amministrativa si trova innanzitutto nel DPR 10/01/1957, n. 3, ove all'art. 18 è previsto che: (i) l'impiegato delle amministrazioni dello Stato anche ad ordinamento autonomo, è tenuto a risarcire alle amministrazioni stesse, i danni derivanti da violazioni di obblighi di servizio; (ii) se l'impiegato ha agito per un ordine che era obbligato ad eseguire va esente da responsabilità, salva la responsabilità del superiore che ha impartito l'ordine; (iii) l'impiegato invece, è responsabile se ha agito per delega del superiore.

Ancora prima: (i) l'art. 82 del RD 2440/1923 aveva previsto che l'impiegato che per azione od omissione, anche solo colposa, nell'esercizio delle sue funzioni, cagioni danno allo Stato, è tenuto a risarcirlo; (ii) l'art. 52 del RD 1214/1934 aveva previsto che i funzionari impiegati, che nell'esercizio delle loro funzioni per azione od omissione imputabili anche a sola colpa o negligenza cagionino danno allo Stato e ad altra amministrazione dalla quale dipendono, sono sottoposti alla giurisdizione della Corte dei Conti nei casi e modi previsti dalla legge sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato e da leggi speciali.

I presupposti per il perfezionamento di una fattispecie di responsabilità amministrativa corrispondono in linea di massima con quelli propri della responsabilità civile: (i) un comportamento che integri un'azione o un'omissione; (ii) la determinazione di un danno; (iii) il nesso di causalità tra comportamento e danno; (iv) l'elemento soggettivo.

L'art. 1 della L. 14/01/1994, n. 20 (Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei Conti) prevede oggi che: (i) la responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei Conti in materia di contabilità pubblica è personale; (ii) la medesima **responsabilità è limitata ai fatti ed alle omissioni commessi con dolo o con colpa grave**; (iii) le scelte discrezionali sono insindacabili nel merito, pur rimanendo sindacabili dal punto di vista della legittimità.

La limitazione della responsabilità amministrativa alle fattispecie di dolo e colpa grave restringe quindi significativamente l'ambito di applicazione della disposizione, escludendo le ipotesi di colpa lieve. A ciò si aggiunge che nel giudizio di responsabilità si dovrà in ogni caso tenere conto dei vantaggi comunque conseguiti dall'amministrazione o dalla comunità amministrata, in relazione al comportamento degli amministratori o dei dipendenti pubblici soggetti al giudizio di responsabilità.

È stato quindi osservato in giurisprudenza che: (i) l'ampliamento delle ipotesi di responsabilità amministrativa corrisponde alla progressiva tipizzazione degli obblighi di servizio; (ii) nella sua struttura essenziale e tradizionale, la responsabilità amministrativa risulta perimetrata a quelle fattispecie in cui il danno, quale diretta o indiretta conseguenza dell'atto o del comportamento del pubblico dipendente, si concretizza in un indebito esborso di denaro pubblico o nella mancata percezione di somme spettanti all'amministrazione (Cass. civile, Sez. un., 25/01/2023, n. 2370).

7.1. Le novità del DL 76/2020

Va peraltro evidenziato che il DL 76/2020, convertito in L. 120/2020, decreto "semplificazioni", adottato a fronte dell'emergenza pandemica, ha previsto all'art. 21 una significativa riduzione

delle fattispecie di responsabilità erariale a carico dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei Conti.

Innanzitutto vi è stato l'inserimento dopo il primo periodo dell'art. 1, comma 1, della L. 20/1994, della seguente previsione: **“La prova del dolo richiede la dimostrazione della volontà dell'evento dannoso”**, con l'affermazione così di un dolo in chiave penalistica, molto più difficile da provare.

In secondo luogo, nella medesima disposizione è stato previsto che limitatamente ai fatti commessi dalla data di entrata in vigore del DL 76/2020 e fino al 31/12/2024, la responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei Conti in materia di contabilità pubblica, è limitata ai casi in cui la produzione del danno conseguente alla condotta del soggetto agente è da lui dolosamente voluta. Tale limitazione di responsabilità non si applica per i danni cagionati da omissione o inerzia del soggetto agente.

Il legislatore ha quindi voluto “alleggerire” la responsabilità amministrativa-contabile a carico dei soggetti che operano nelle amministrazioni pubbliche per cercare di scongiurare ogni rischio di inerzia o di rallentamento dovuto alla “paura della firma”. Al contrario, con le appena richiamate disposizioni si è voluto dare impulso ai procedimenti e ai processi volti a garantire la ripresa economica e sociale del nostro Paese. Per tale ragione, come detto, la riduzione delle fattispecie di responsabilità non ha riguardato i danni cagionati da comportamenti omissivi o di inerzia.

Ci si attende quindi un ampliamento delle fattispecie di danno erariale a fronte di comportamenti omissivi dei soggetti pubblici e dunque a fronte del mancato rispetto dei termini procedurali per l'adozione di provvedimenti amministrativi. Si pensi in tal senso alle previsioni normative che hanno introdotto precisi termini per l'affidamento delle gare pubbliche, che hanno trovato conferma nel nuovo Codice dei contratti pubblici, D.Lgs. 36/2023.

7.2. Qualche peculiarità in merito alla responsabilità amministrativa degli amministratori

Con specifico riguardo alla posizione degli amministratori, posto che a questi spetta esclusivamente lo svolgimento di attività di indirizzo e controllo e non di attività gestionali che implicano l'adozione di atti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, l'art. 20, comma 1-ter, della L. 20/1994 ha previsto che nel caso di atti che rientrano nella competenza propria degli uffici tecnici o amministrativi, la responsabilità non si estende ai titolari degli organi politici che in buona fede li abbiano approvati ovvero ne abbiano autorizzato o consentito l'esecuzione.

In ogni caso, **nel caso di deliberazioni di organi collegiali la responsabilità si imputa esclusivamente a coloro che hanno espresso voto favorevole.**

Nella prospettiva in esame è stato quindi osservato in giurisprudenza che la Corte dei Conti, nell'estendere il proprio sindacato alle singole articolazioni dell'azione amministrativa può e deve valutare se gli strumenti utilizzati dagli amministratori pubblici siano adeguati oppure esorbitanti ed estranei ai fini di interesse pubblico da perseguire con risorse pubbliche, non potendo prescindere dalla valutazione del rapporto tra gli obiettivi conseguiti e i costi sostenuti (Cass.



civile, Sez. un., 15/03/2017, n. 6820). Tale valutazione potrà intervenire secondo i criteri di efficacia ed economicità di cui all'art. 1 della l. n. 241 del 1990, senza che ciò implichi un sindacato sul merito delle scelte discrezionali dell'amministrazione e, dunque, una violazione dei limiti esterni della giurisdizione ovvero della riserva di amministrazione (Cass. civile, Sez. un., 23/01/2024, n. 2290).

L'ampliamento dell'ambito soggettivo di applicazione della responsabilità amministrativa in capo agli amministratori locali ha peraltro trovato significativo riscontro anche nel TU delle società partecipate, D.Lgs. 175/2016, ove all'art. 12 è previsto che i componenti degli organi di amministrazione e controllo delle società partecipate siano soggetti alle azioni civili di responsabilità previste dalla disciplina ordinaria delle società di capitali, salva la giurisdizione della Corte dei Conti per il danno erariale causato dagli amministratori e dai dipendenti delle società in house.

7.3. Il giudizio contabile: cenni

Il giudizio amministrativo contabile trova oggi disciplina nel D.Lgs. 26/08/2016, n. 174, Codice di giustizia contabile.

Il giudizio contabile deve peraltro considerarsi autonomo e indipendente rispetto ai giudizi civili, amministrativi e disciplinari tra i soggetti passivi dell'azione contabile e i soggetti danneggiati, con l'unico limite del divieto di duplicazione delle pretese risarcitorie.

Nel giudizio contabile, la Corte dei Conti tutela, infatti, un interesse direttamente riconducibile al rispetto dell'ordinamento giuridico nei suoi aspetti generali e indifferenziati. L'azione ha una funzione prevalentemente sanzionatoria, non implica necessariamente il ristoro completo del pregiudizio subito dal patrimonio danneggiato, solo in determinati casi è esercitabile anche contro gli eredi del soggetto responsabile del danno e richiede il dolo o la colpa grave. Diversamente, l'azione civile o penale proposta dalle amministrazioni interessate è finalizzata al pieno ristoro del danno, con funzione riparatoria ed integralmente compensativa (Cass. civile, Sez. un., 15/02/2022, n. 4871).

7.4. La responsabilità per danno all'immagine dell'amministrazione e per danno da disservizio

Nell'ambito della responsabilità amministrativa imputabile ad amministratori e dipendenti trovano sempre più spazio le **fattispecie non patrimoniali di danno all'immagine e del danno da disservizio**. Il **danno all'immagine** della pubblica amministrazione è figura di matrice giurisprudenziale e **può essere definito come il danno al decoro e al prestigio dell'ente pubblico in grado di compromettere il senso di affidamento e di fiducia** riposto dalla collettività di riferimento, nel corretto funzionamento dell'apparato amministrativo ovvero in grado di incidere negativamente sul senso di appartenenza all'istituzione stessa.

In tal senso, l'illecito compiuto dai dipendenti e dagli amministratori potrebbe determinare un danno d'immagine all'amministrazione e il conseguente accertamento di una responsabilità in capo al danneggiante.

Si tratta, come si diceva, di un danno non patrimoniale che fu inizialmente riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte dei Conti senza alcun limite, per essere successivamente circoscritto all'ipotesi di condanna irrevocabile del pubblico dipendente per uno dei delitti commessi dai pubblici ufficiali contro l'amministrazione.

A seguito dell'entrata in vigore del Codice di Giustizia Contabile, D.Lgs. 174/2016, deve ritenersi che per il perfezionamento del danno all'immagine sia necessario l'accertamento di entrambe le seguenti circostanze: (i) la sussistenza di un reato contro la pubblica amministrazione e dunque non solo la commissione dei reati propri del pubblico ufficiale; (ii) l'accertamento di tale reato con sentenza del giudice penale passata in giudicato.

Il danno da disservizio integra invece un danno non patrimoniale che **presuppone anzitutto il mancato conseguimento, ad opera degli amministratori e/o dei dipendenti pubblici, della legalità, dell'efficienza, dell'economicità e della produttività dell'azione amministrativa**, essendo individuabile in quelle disfunzioni causate median-

te una condotta commissiva od omissiva gravemente colposa che ha prodotto effetti negativi sulla gestione di un pubblico servizio (Corte Conti, Trentino-Alto Adige, sez. reg. giurisd., 15/06/2007, n. 35).

È stato quindi osservato che il danno da disservizio si caratterizza per l'infrazione del sinallagma contrattuale e la conseguente disutilità della spesa retributiva, che compromette il rapporto tra la retribuzione e l'adempimento degli obblighi di servizio, determinando il mancato raggiungimento del risultato atteso, ovvero il raggiungimento di risultati inferiori rispetto alle aspettative, che sarebbero stati invece raggiunti ove l'azione amministrativa fosse stata conforme ai fini legali (Corte Conti, (Veneto) sez. reg. giurisd., 28/02/2017, n. 29)

La giurisprudenza della Corte dei Conti distingue peraltro tra un danno da disservizio "in senso stretto" da un danno da disservizio "in senso lato". Il primo postula la sussistenza di un'attività effettivamente qualificabile in termini di servizio verso il pubblico, e consiste in una condotta del pubblico dipendente che si risolve nella prestazione solo apparente del servizio stesso, con la conseguenza che il danno erariale che ne deriva coincide con il pregiudizio all'utenza per non aver potuto fruire di quel servizio o non avervi potuto godere nei termini previsti. Il secondo ha riguardo invece all'esercizio illecito e penalmente rilevante di funzioni pubbliche, ove la funzione istituzionale tipica venga in concreto piegata o "sviata" alla realizzazione degli interessi egoistici del dipendente che ha agito. Vi è poi una ulteriore declinazione del danno da disservizio in senso lato, che è configurabile a fronte del cosiddetto "asservimento del servizio", ossia prevalentemente nei casi di corruzione impropria, quando a fronte di una particolare lentezza nell'erogazione del servizio, ove solo chi paga un compenso illecito al dipendente infedele ottiene in tempi rapidi, o comunque più veloci del normale, la prestazione pubblica (Corte Conti, (Veneto) sez. reg. giurisd., 06/07/2017, n. 76).



3. Il bilancio degli enti locali spiegato agli amministratori

di *Elena Brunetto** e *Nicola Rebecchi***



Dalla programmazione,
alla gestione, alla rendicontazione

Tutto ciò che un sindaco
deve sapere sulla gestione contabile
del Comune

() Già dirigente divisione finanziaria Comune di Torino, docente Ifel*

*(**) Dirigente del settore Servizi finanziari, tributi e demanio del Comune di Mantova
e Direttore dell'Unione dei Comuni della Bassa Reggiana (RE)*

Introduzione

L'obiettivo del presente capitolo è rendere comprensibile ai nuovi Amministratori locali la gestione del bilancio, delle risorse disponibili e il ciclo della programmazione, per poter consentire la migliore e più efficace attuazione dei programmi di mandato.

Nelle pagine seguenti, cercheremo di rendere "semplici" e comprensibili i principali concetti, partendo dalle seguenti domande:

- Che cos'è la programmazione e che cosa significa programmare: il Documento Unico di Programmazione (DUP)
- Che cos'è il bilancio di previsione, quando si approva e chi sono gli attori che intervengono
- Come è strutturato il bilancio di previsione, cosa sono gli equilibri del bilancio e come può essere modificato
- Come si passa dalle previsioni del bilancio alla gestione effettiva delle entrate e delle spese previste Il Piano Esecutivo di Gestione (PEG)
- Cosa prevede il principio della competenza "potenziata"
- Che cosa sono i fondi di accantonamento e a che cosa servono e, in particolare, che cos'è il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità
- Come devono essere gestite le entrate e le spese nel corso dell'anno
- Come devono essere pagati i debiti commerciali e quanto è importante per gli enti rispettare i tempi di pagamento
- Cos'è, a cosa serve e come funziona il Fondo Pluriennale Vincolato
- Che cosa sono i residui attivi e passivi e il riaccertamento ordinario dei residui
- Che cos'è il rendiconto della gestione, come e quando deve essere approvato
- Il risultato di amministrazione: che cosa sono l'avanzo e il disavanzo
- L'utilizzo dell'avanzo e il ripiano del disavanzo
- Che cos'è la contabilità "Accrual" di cui si sente tanto parlare in questi giorni come futuro sviluppo della gestione contabile della PA

Le regole fondamentali per la gestione contabile degli enti locali sono previste dal D. Lgs. 267/2000 - Testo Unico degli enti locali - TUEL - e dal D.Lgs. 118/2011, e ss.mm.ii., che contiene in allegato i principi contabili generali e i principi contabili applicati.



Questi ultimi, in particolare, sono molto dettagliati e definiscono in modo preciso le regole della programmazione (Allegato 4/1), della gestione finanziaria (All.4/2), della contabilità economico-patrimoniale (All.4/3) e del bilancio consolidato (All.4/4).

È importante ricordare che i principi contabili sono stati approvati con Legge e che, quindi, adottare degli atti non conformi significa adottare degli atti illegittimi e quindi, potenzialmente annullabili.

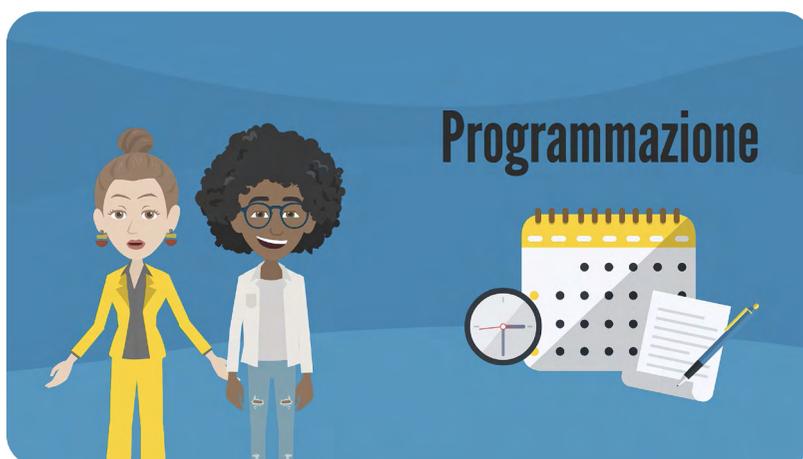
1. Che cos'è la programmazione e che cosa significa programmare: il Documento Unico di Programmazione (DUP)

Tutta la gestione di un ente locale si basa sulla programmazione: bisogna decidere prima che cosa si vuole fare.

La programmazione parte dal programma del sindaco che, quando viene eletto, presenta il suo "programma di mandato", dove indica quali sono i suoi obiettivi e che cosa intende fare per realizzarli. La programmazione si basa sull'utilizzo del **metodo scorrevole**. Pertanto, **ogni anno è necessario aggiornare i documenti** per realizzare il programma di mandato.

Questi documenti sono il **DUP (Documento Unico di Programmazione)** e il **bilancio di previsione** che, partendo dal programma di mandato, **definiscono la programmazione per i 3 anni successivi**. Ad esempio, nel 2024 si devono predisporre il DUP e il bilancio di previsione 2025/2027.

Sono quindi documenti a valenza triennale, ma che si riapprovano ogni anno.



1.1 Il Documento Unico di Programmazione (DUP)

Tutti gli enti locali devono predisporre e approvare il DUP, ma il principio prevede una forma semplificata per gli enti più piccoli, con meno di 5.000 abitanti.

Nel DUP l'organo di indirizzo e controllo dell'ente, il consiglio, stabilisce gli indirizzi principali, a cui deve attenersi tutta la gestione dell'ente. Tutti gli altri documenti di programmazione e di gestione devono essere coerenti con il DUP.

Il DUP si compone di due sezioni:

- **la Sezione Strategica (SeS),**
con orizzonte temporale di riferimento pari al mandato amministrativo
- **la Sezione Operativa (SeO),**
di valenza pari al bilancio di previsione

La **Sezione Strategica ha una durata pari al mandato del sindaco.**

Questo significa che il primo anno di mandato del sindaco copre i 5 anni e poi, man mano, di anno in anno la sua valenza si riduce. Nella Sezione Strategica, partendo dal programma di mandato e dall'analisi della situazione socio-economica dell'ente, **si definiscono le linee e gli obiettivi generali.**

La **Sezione Operativa ha invece una durata sempre triennale** e analizza, in modo più dettagliato, **che cosa si intende fare, con quali strumenti e con quali risorse.**

La Sezione Operativa è strutturata secondo lo schema delle Missioni e dei Programmi, definito in modo omogeneo per tutti gli enti locali dalla riforma dell'ordinamento contabile.

Ad esempio, la Missione 1 riguarda i servizi generali, la Missione 2 la giustizia, la Missione 4 l'Istruzione, e così via.

Perché si parla di documento unico di programmazione?

Il DUP è il documento UNICO di programmazione, perché vi devono confluire tutti gli altri strumenti di programmazione previsti dalla legge.

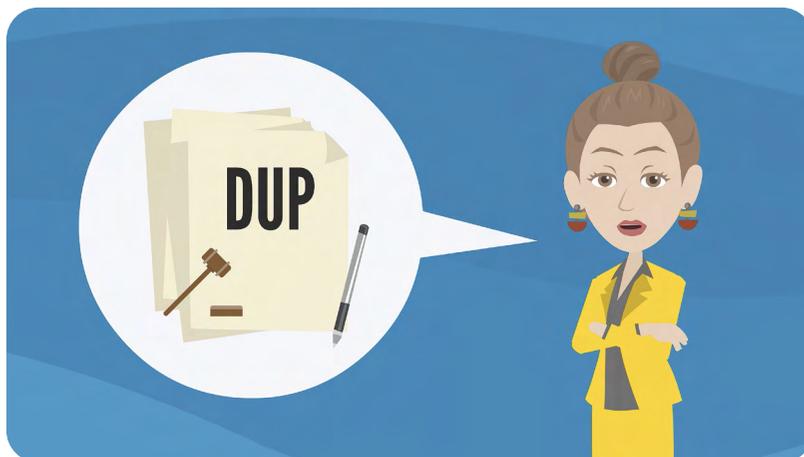
Rientrano quindi nel DUP:

- il programma triennale e l'elenco annuale dei lavori pubblici, dove sono indicate le opere pubbliche che si intendono realizzare
- il programma triennale degli acquisti di beni e servizi
- il piano delle alienazioni e valorizzazioni del patrimonio
- le linee generali e l'analisi dei vincoli in materia di personale
- ogni altro documento di programmazione previsto dalla Legge.

Lo schema del DUP è predisposto dalla giunta e **presentato al consiglio entro il mese di luglio dell'anno precedente**, con modalità stabilite dal Regolamento di contabilità dell'ente.

Il consiglio può approvare subito il documento oppure prendere atto della presentazione e rinviare l'approvazione ad un successivo momento. In questo caso, può richiedere delle modifiche o aspettare aggiornamenti normativi che in genere vengono approvati con la legge di bilancio a fine anno.

Entro il 15 novembre, contestualmente all'approvazione dello schema di bilancio, **la giunta può modificare il DUP**, approvando una nota di aggiornamento, che recepisce eventuali indicazioni del consiglio e le modifiche normative intervenute. In tal caso, adegua il DUP per la successiva approvazione, che deve sempre precedere all'approvazione del bilancio.



Per l'approvazione del DUP sono richiesti i pareri di regolarità tecnica dei responsabili dei servizi competenti e di regolarità contabile del responsabile del servizio finanziario.

Trattandosi di un documento di programmazione finanziaria, oltre a tali pareri è necessario il parere dell'organo di revisione, che deve essere acquisito, secondo le modalità previste dal Regolamento di contabilità, prima dell'approvazione definitiva del documento.

Procedura di approvazione del DUP

- **approvazione** schema/proposta da parte della giunta
- **presentazione** (comunicazione) al consiglio (entro il mese di luglio)
- eventuale **nota di aggiornamento** da parte della giunta (entro il 15 novembre)
- **approvazione DUP** da parte del consiglio (precedente all'approvazione del bilancio di previsione)

Il DUP non è un documento statico.

Nel corso dell'anno può infatti essere modificato, come del resto può essere modificato anche il bilancio di previsione, attraverso variazioni che devono essere formalmente approvate, per adeguarlo alle eventuali necessità intervenute in fase di gestione.



Pensiamo ad esempio all'anno 2020, in cui a partire da marzo abbiamo subito l'emergenza Covid. Gli enti che avevano approvato prima il bilancio, avevano programmato la loro attività in un certo modo, ma con la pandemia tutto è cambiato e le risorse sono state dirottate ad altre emergenze. È quindi stato necessario modificare la programmazione e i suoi strumenti (DUP e bilancio).

1.2 Il DUP semplificato

Per i Comuni più piccoli, con meno di 5.000 abitanti, il principio contabile della programmazione ha previsto che possa essere approvato **un DUP semplificato**, definendo che cosa debba contenere. Il principio contabile contiene anche, in allegato, un modello di DUP semplificato, non obbligatorio, che gli enti, se vogliono, possono utilizzare.

Il DUP semplificato **deve indicare gli indirizzi generali riferiti al periodo del mandato** e, per ogni singola Missione attivata del bilancio, **gli obiettivi da realizzare nel triennio successivo**.

È più semplice, perché il livello di dettaglio si ferma alle Missioni, e non richiede la scomposizione nei Programmi, come per il DUP ordinario.

Inoltre, nel DUP semplificato non è necessario inserire le somme destinate a realizzare gli obiettivi.

Prima di iniziare a programmare, bisogna capire qual è la situazione di partenza dell'ente. Per questo è richiesto che la prima parte del DUP analizzi la situazione interna e esterna dell'ente.

Se siamo in un Comune di montagna, con un territorio ampio e pochi abitanti, dobbiamo organizzare e programmare in modo diverso, rispetto a un comune di pianura, industrializzato e al confine di una grande città che fornisce servizi. Inoltre, un ente che ha già un forte indebitamento, che pesa sul bilancio per le rate di rimborso dei mutui, avrà difficoltà a pensare di contrarre nuovo debito per finanziare opere, a differenza di un ente che ha buone entrate e un livello di indebitamento molto basso o addirittura pari a zero. Ma questi sono solo degli esempi, per spiegare come sia necessario prima di tutto fare una fotografia dell'ente, perché gli obiettivi saranno diversi a seconda del Comune in cui ci troviamo.

Ci sono degli **elementi obbligatori** che anche il DUP semplificato deve contenere.

Il DUP semplificato dovrà in ogni caso illustrare l'organizzazione e la modalità di gestione dei servizi pubblici ai cittadini con particolare riferimento alle gestioni associate. Le gestioni associate sono forme di collaborazione tra gli enti locali.

Dovrà poi dimostrare la coerenza della programmazione con gli strumenti urbanistici vigenti, definire la politica tributaria e tariffaria, l'organizzazione dell'ente e del suo personale, il piano degli investimenti e il relativo finanziamento.



Deve inoltre dimostrare il rispetto delle regole di finanza pubblica e del Patto di Stabilità.

Per le entrate il DUP semplificato deve poi stabilire gli indirizzi in merito ai tributi e alle tariffe dei servizi pubblici, cioè, decidere se mantenerli invariati, se aumentarli o diminuirli. Per le entrate straordinarie si possono, ad esempio, vendere dei beni oppure fare dei nuovi mutui per finanziare investimenti, piuttosto che partecipare a dei bandi per ottenere dei contributi.

E per le spese?

Il DUP semplificato deve stabilire che cosa si vuole fare in merito ai servizi, se si intendono mantenere quelli esistenti, potenziarli o attivarne di nuovi. Per gli investimenti, decidere ad esempio se si vuole costruire una nuova scuola, piuttosto che ristrutturare quelle esistenti. Oppure investire sulla viabilità, piuttosto che altre infrastrutture anche finalizzate alla transizione digitale o ecologica. E decidere come fare a garantire i servizi, se in proprio oppure, ad esempio, attraverso soggetti esterni o in accordo con altri Comuni. Anche il DUP semplificato è il documento UNICO di programmazione, perché vi devono confluire tutti gli altri strumenti di programmazione previsti dalla legge.

Inoltre, deve anche contenere:

- il programma dei lavori pubblici;
- il programma degli acquisti di beni e servizi;
- il piano delle alienazioni e valorizzazioni del patrimonio;
- le linee generali e l'analisi dei vincoli in materia di personale o ogni altro documento di programmazione previsto dalla Legge.

Nei comuni piccolissimi, poi, è previsto un documento ancora più semplice. **I Comuni fino a 2.000 abitanti**, infatti, possono fare un **DUP ulteriormente semplificato**, attraverso una relazione che illustra le **spese programmate e le entrate previste** per il loro finanziamento, **in parte corrente e in parte investimenti**.

Anche i Comuni fino a 2.000 abitanti possono usare il modello di DUP semplificato allegato al principio contabile.

L'iter di approvazione del DUP semplificato e la tempistica sono uguali al DUP ordinario e anche su questo documento è necessario il parere dell'organo di revisione.

2. Che cos'è il bilancio di previsione, quando si approva e chi sono gli attori che intervengono

Negli enti pubblici in generale, quando parliamo di bilancio, parliamo di un documento che viene predisposto ed approvato prima dell'inizio dell'anno, che deve contenere le entrate e le spese che si prevede di realizzare nel triennio successivo.

Il bilancio per gli enti pubblici è quindi uno strumento che precede la gestione e che la indirizza.

Ma che cos'è, quindi, il bilancio di un ente locale?

Il bilancio è il documento dove sono iscritte, in entrata, le somme che l'ente prevede di realizzare e, in uscita, quelle che prevede di spendere per realizzare tutte le attività necessarie a far funzionare l'ente e a realizzare gli obiettivi previsti nel Documento Unico di Programmazione.

Il concetto di bilancio negli enti pubblici è quindi un concetto molto diverso rispetto a quello delle aziende private, dove il bilancio è il documento che si approva alla fine dell'anno, per dimostrare i risultati ottenuti. Negli enti pubblici, l'equivalente del bilancio aziendale è invece il rendiconto, che viene approvato entro aprile dell'anno successivo e confronta le previsioni del bilancio con ciò che è stato effettivamente realizzato nel corso dell'anno.

Il bilancio di previsione copre i 3 anni successivi.

Ad esempio, nel 2024 si dovranno predisporre il bilancio di previsione 2025/2027.

Il documento viene approvato ogni anno e quindi si scorre, nel 2025 si dovrà predisporre il bilancio 2026/2028 e così via.

Il bilancio di previsione dovrebbe essere approvato entro il 31 dicembre dell'anno precedente.

Il termine non viene sempre rispettato. Per la redazione del bilancio è necessario conoscere il quadro delle risorse disponibili e delle regole che sono stabilite con la Legge di bilancio che il Parlamento approva, in genere nel mese di dicembre. Per tale ragione, la scadenza del 31 dicembre viene spesso rinviata, con una legge o con un Decreto.

Dal 2023 però, con un decreto che ha modificato i principi contabili, sono state approvate **nuove regole che disciplinano** in modo puntuale e dettagliato **l'iter di approvazione del bilancio, assegnando specifici compiti e scadenze** ai diversi soggetti coinvolti, per riuscire ad anticipare i tempi e fare in modo che i Comuni approvino il documento entro il 31 di dicembre.

In particolare, il responsabile del servizio finanziario deve, entro il 15 settembre, predisporre un primo bilancio tecnico, sulla base degli indirizzi contenuti nel DUP o forniti, con specifico atto, dalla giunta. Questo primo documento tecnico deve essere inviato ai responsabili dei vari servizi che devono, entro il 5 di ottobre, presentare le loro proposte di modifica. Se i responsabili dei servizi non rispondono entro tale data, si procede comunque, ritenendo confermati gli stanziamenti del primo documento tecnico. Raccolte le proposte, il responsabile finanziario definisce il documento, che viene trasmesso alla giunta per l'approvazione. Nel caso in cui le proposte non garantiscano il pareggio o gli equilibri del bilancio, il responsabile finanziario deve chiedere indicazione alla giunta, ma, anche in assenza di indicazioni, deve procedere a definire il documento, riducendo le spese non ricorrenti e riguardanti i servizi non fondamentali. La giunta approva

quindi l'eventuale nota di aggiornamento al DUP e lo schema di bilancio entro il 15 novembre, per consentire poi l'invio all'organo di revisione, il deposito e l'approvazione definitiva entro fine anno.

Il bilancio di previsione deve essere approvato dal consiglio, su proposta della giunta.

La **giunta** quindi predispone lo schema di bilancio, sul quale devono essere acquisiti i pareri di regolarità tecnica dei responsabili **del servizio contabile e del responsabile del servizio finanziario**, oltre al parere dell'organo di revisione.

Il Regolamento di contabilità deve definire i tempi e i modi per l'approvazione del bilancio, stabilendo i termini di deposito degli atti, in modo da consentire a tutti i consiglieri di prendere visione dei documenti e di analizzarli, prima dell'approvazione.

Per gli enti di maggiori dimensioni, organizzati in circoscrizioni, per le Unioni di Comuni e per gli enti di minori dimensioni, il principio contabile prevede regole specifiche, ma sempre, in ogni caso, mirate a garantire l'approvazione del documento finale entro il termine del 31 dicembre.



Nel caso in cui il bilancio non venga approvato entro il 31 dicembre, l'ente potrebbe trovarsi in due diverse situazioni:

- se **il termine** fissato dalle Legge **viene prorogato**, in genere con un decreto, **fino alla data prevista dalla proroga** l'ente è in esercizio provvisorio. Durante questo periodo è possibile gestire la spesa corrente sulla base degli stanziamenti del secondo anno dell'ultimo bilancio approvato (ad esempio a gennaio 2025, si potranno usare, in caso di proroga dei termini, gli stanziamenti del 2025 iscritti nel bilancio 2024/2026), in ragione di 1/12 per ogni mese. Si possono gestire le somme già impegnate negli anni precedenti, ma **non possono essere attivati nuovi investimenti**
- **se il termine del bilancio è scaduto e non prorogato**, l'ente si trova invece **in gestione provvisoria**. In questo caso possono essere effettuate **solo le spese obbligatorie** (stipendi, rate di mutui, imposte, ecc.) **e quelle spese necessarie per non arrecare danno all'ente**.

Inoltre, se il termine di approvazione del bilancio è scaduto e l'ente non ha provveduto, si attivano le procedure previste dall'art.141 del TUEL, per cui, dopo la diffida da parte del Prefetto, viene nominato un Commissario ad acta per la predisposizione e l'approvazione del documento e viene parallelamente avviata la procedura di scioglimento del consiglio comunale.

3. Come è strutturato il bilancio di previsione, cosa sono gli equilibri e come può essere modificato

Il bilancio è diviso in due parti: le entrate e le spese.

Nella parte entrate, il contiene le previsioni delle entrate che si prevede di accertare, mentre nella parte spese, le somme che si prevede di impegnare, in ciascun anno considerato dal bilancio.

Il bilancio deve riportare gli stanziamenti “in pareggio”: il totale delle entrate deve essere uguale al totale delle spese.

Il bilancio di previsione è predisposto in termini di competenza. Che cosa significa “competenza”?

Per le entrate, significa che le somme iscritte in bilancio sono quelle che l’ente prevede di accertare, cioè quelle entrate per le quali nell’anno si realizza il diritto alla riscossione.



Vuol dire ad esempio che l’ente ha emesso le bollette per la tassa rifiuti, quantificato quanto ogni contribuente deve pagare, sulla base delle tariffe stabilite per quel determinato anno e che quindi ha maturato il diritto a riscuotere quelle entrate, anche se il contribuente non le ha pagate.

Solo per il primo anno, **sono iscritte anche le previsioni di cassa**, cioè **quanto si prevede di incassare** nell’anno per ciascuna entrata.

Per la spesa, nel bilancio di competenza sono iscritte quelle spese che l’ente prevede di impegnare, cioè quelle spese per le quali nell’anno si realizza l’obbligo a pagare.

Impegnare una spesa significa individuare un fornitore, quantificare il bene, il servizio, il lavoro che deve essere realizzato, l’importo dovuto, la scadenza entro cui la prestazione deve avvenire, individuando gli stanziamenti del bilancio che garantiscono la copertura finanziaria di questa spesa.

Anche per la spesa, nel primo anno del bilancio, sono iscritte le previsioni di cassa, cioè quanto si prevede di pagare nell’anno per ciascuna spesa.

Ci possono essere delle spese impegnate nell’anno che vengono pagate l’anno successivo. Si pensi ad esempio alle prestazioni che avvengono nel mese di dicembre, per le quali la fattura viene

emessa nei primi giorni di gennaio, a prestazione conclusa. Queste spese sono di competenza dell'anno precedente, ma verranno pagate nell'anno successivo.

Le entrate accertate, ma **non incassate** alla data del 31 dicembre, sono **"residui attivi"**.

Le spese impegnate, ma **non pagate** alla data del 31 dicembre, sono **"residui passivi"**.

Nel bilancio vengono riportati i residui attivi e passivi presunti, che servono, insieme agli stanziamenti di competenza, per poter quantificare il bilancio di cassa, perché queste somme, anche se accertate o impegnate negli anni precedenti, potranno essere incassate o pagate nel primo anno considerato dal bilancio.

Lo schema del bilancio è stato approvato con il Decreto Legislativo 118/2011 e successive modifiche di aggiornamento e segue un'impostazione che è omogenea per tutte le pubbliche amministrazioni. È questo il risultato dell'armonizzazione approvata con la riforma della contabilità entrata in vigore nei comuni nel 2015, in base alla quale tutti gli enti, dallo Stato al più piccolo comune, hanno schemi di bilancio omogenei e seguono regole contabili analoghe.

Nell'ambito degli schemi e delle classificazioni approvate, ogni ente utilizza le parti di proprio interesse.

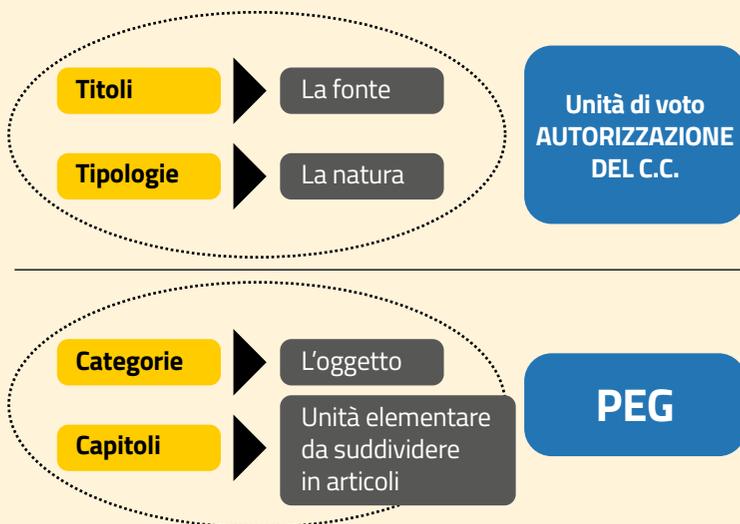
Ad esempio, nei comuni più piccoli può capitare che non esista l'asilo nido e quindi queste spese non saranno previste, mentre le stesse saranno inserite nel comune di maggiori dimensioni.

Le entrate sono classificate per titoli, tipologie e categorie.



Ad esempio, al titolo 1 troviamo le entrate tributarie, che sono divise in tipologie, ad esempio la tipologia 101, imposte e tasse, suddivisa a sua volta in categorie, quali ad esempio l'IMU, la tassa rifiuti, ecc.

La struttura dell'ENTRATA



I titoli delle ENTRATE

TITOLO I	Entrate correnti di natura tributaria e contributiva
TITOLO II	Trasferimenti correnti
TITOLO III	Entrate extratributarie
TITOLO IV	Entrate in conto capitale
TITOLO V	Entrate da riduzione di attività finanziarie
TITOLO VI	Accensione prestiti
TITOLO VII	Anticipi da istituto tesoriere/cassiere
TITOLO IX	Entrate per c/terzi e partite di giro

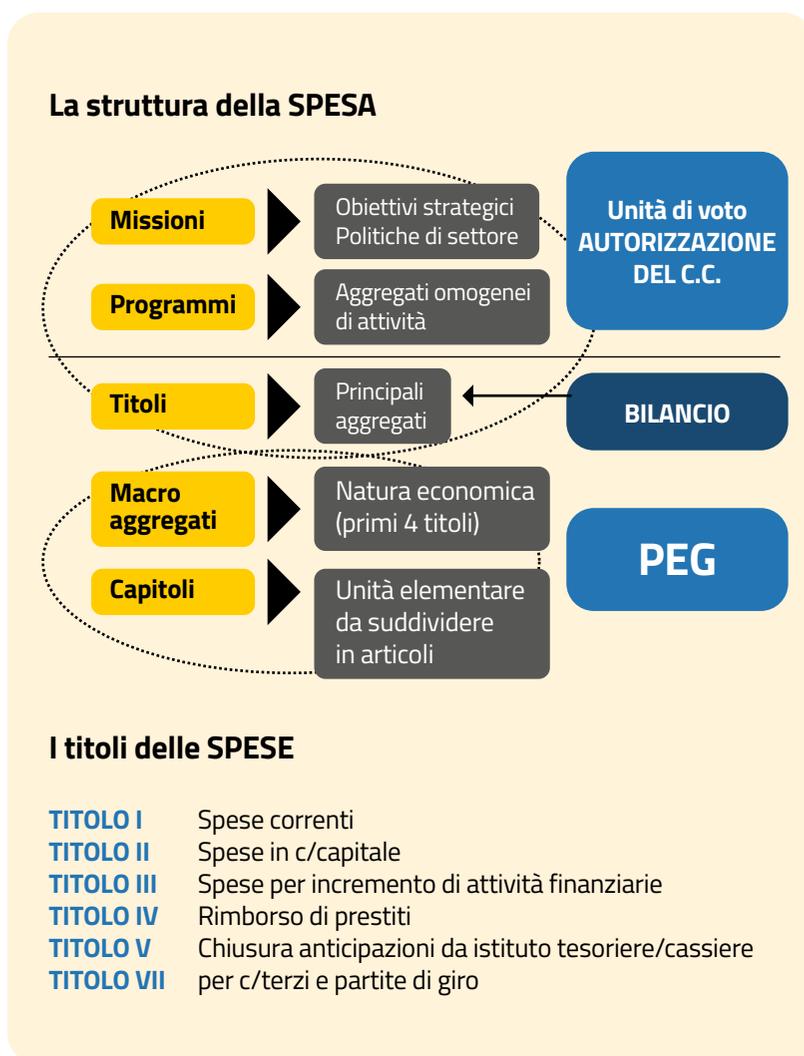
Le spese sono invece classificate per Missioni e programmi.



Ad esempio, la Missione 1, Servizi istituzionali, generali e di gestione, è suddivisa in diversi programmi, tra cui ad esempio il programma 1, Organi istituzionali, il 2, Segreteria generale, il 3, gestione economica, ecc.

La spesa è poi classificata attraverso un codice che indica il macro-aggregato, cioè la natura della spesa, ad esempio personale, acquisto di beni e servizi, trasferimenti, ecc.

Per ciascuna Missione e per ciascun programma sono poi individuate le spese per ogni titolo, ad esempio titolo 1 spese correnti, cioè le spese di funzionamento, o titolo 2, spese di investimento, ecc.



Abbiamo detto che il totale delle entrate e le spese previste a bilancio devono pareggiare.

Esistono poi delle regole interne, per cui **le entrate cosiddette "correnti"**, cioè quelle entrate continuative, che si ripetono ogni anno, come ad esempio le entrate tributarie, o le rette dei servizi, **devono coprire le spese correnti**, cioè quelle spese continuative che servono a far funzionare l'ente, come ad esempio gli stipendi, le utenze, ecc.

Equilibrio di parte CORRENTE

TIT. ENTRATE

	AVANZO di competenza di parte corrente
	Fondo pluriennale vincolato per spese correnti
1	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa
2	Trasferimenti correnti
3	Entrate extratributarie
5	Entrate da riduzione attività finanziarie

TIT. SPESE

1	Spese correnti
2 parte	TRASFERIMENTI in conto capitale
3	Spese per incremento attività finanziarie
4	Rimborso prestiti

Allo stesso modo **le spese di investimento**, che sono spese straordinarie e durature nel tempo, **vengono finanziate da entrate straordinarie, in conto capitale** (ad esempio la vendita di un immobile) **o da nuovi mutui**.

Equilibri C/CAPITALE

TIT. ENTRATE

	AVANZO
	Fondo pluriennale vincolato per spese di investimento
4	Entrate in conto capitale
6	Accensioni Prestiti

TIT. SPESE

2 parte	Spese in conto capitale (al netto TRASFERIMENTI C/Capitale)
---------	---

È importante ricordare che l'art. 119 della Costituzione prevede che gli enti pubblici possano indebitarsi solo per finanziare spese di investimento.

Il bilancio non è un documento statico.

Nel corso dell'anno **può** infatti **essere modificato attraverso variazioni** che devono essere formalmente approvate, per adeguarlo alle eventuali necessità intervenute in fase di gestione.

Anche nel caso di variazioni deve sempre essere mantenuta la regola primaria del pareggio delle entrate e delle spese e garantito il mantenimento degli equilibri interni, in particolare tra parte corrente e parte capitale.

Di regola **le variazioni possono avvenire entro il 30 novembre**, salvo alcune deroghe, previste da specifiche norme, che consentono di adottare variazioni anche oltre tale data.

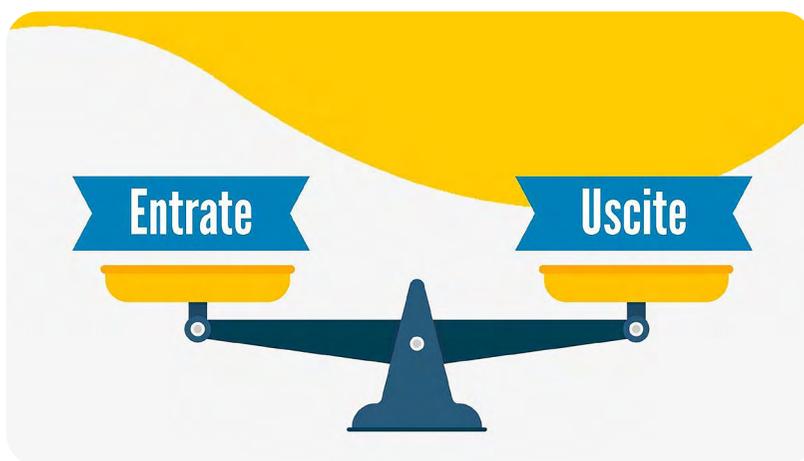
Le variazioni al bilancio competono al consiglio, ma l'art.175 del Testo Unico individua alcune variazioni, più semplici, che possono essere approvate dalla giunta o dai dirigenti, responsabili dei servizi.

Esiste inoltre la **possibilità che le variazioni di bilancio che competono al consiglio, possano, in casi di urgenza, essere approvate dalla giunta**. È questo l'unico caso in cui la giunta può sostituirsi al consiglio nelle sue competenze. Ma bisogna tenere ben presente che è necessario che **ci sia un'urgenza motivata e che questo atto venga poi "ratificato"**, cioè, confermato dal consiglio **entro 60 giorni** e comunque, se siamo a fine anno, entro il 31 dicembre, anche se non sono passati i 60 giorni. **Se ciò non avviene, la deliberazione decade**, con tutte le conseguenze e le responsabilità per gli atti adottati nel frattempo, che potrebbero non avere più la necessaria copertura in bilancio.

È quindi uno strumento da utilizzare, quando ci si trova in situazioni particolari ed urgenti, ma tenendo ben presente la necessità di ratifica da parte del consiglio.

Tra le variazioni, si evidenzia anche che **entro il 31 di luglio è prevista venga approvato dal consiglio l'assestamento generale del bilancio**, dove si deve procedere ad una ricognizione generale di tutte le voci di entrata e di spesa, **da adottarsi contestualmente alla verifica della salvaguardia degli equilibri di bilancio**.

Con la salvaguardia, infatti, almeno una volta all'anno entro il 31 di luglio, è necessario esaminare l'andamento delle entrate e delle spese, cioè verificare che le previsioni di entrata si stiano realiz-



zando e che le spese abbiano la necessaria copertura. È questo un atto importante, obbligatorio, che, **se non approvato, fa scattare le stesse sanzioni che sono previste nel caso di mancata approvazione del bilancio**, cioè l'avvio delle procedure per lo scioglimento del consiglio e la nomina di un Commissario.

L'art.175 del TUEL, al comma 3, individua poi alcune tipologie di variazioni che possono essere approvate fino a fine anno, quindi anche successivamente al termine ordinario del 30 di novembre.

4. Come si passa dalle previsioni del bilancio alla gestione effettiva delle entrate e delle spese previste. Il Piano Esecutivo di Gestione (PEG)

Il passaggio dagli indirizzi generali definiti dal consiglio nel DUP e nel bilancio alla gestione e **alla realizzazione sul campo degli obiettivi, si realizza attraverso il Piano Esecutivo di Gestione (PEG).**

Il Piano Esecutivo di Gestione è infatti lo strumento con il quale la giunta, partendo dal DUP e dal bilancio, individua obiettivi più operativi e assegna le risorse ai singoli responsabili dei servizi per la loro attuazione.

Nel PEG le entrate e le spese previste in bilancio sono ulteriormente suddivise in capitoli.

Il Piano Esecutivo di Gestione deve essere approvato dalla giunta entro 20 giorni dall'approvazione del bilancio.

Il PEG è facoltativo negli enti con meno di 5.000 abitanti, mentre è obbligatorio in tutti gli altri enti.

Il PEG viene costruito attraverso un processo che coinvolge la giunta dell'ente e i singoli dirigenti (o i responsabili dei servizi negli enti

più piccoli dove non esiste la dirigenza) ai quali vengono assegnati gli obiettivi e le risorse per raggiungere questi obiettivi. È quindi necessaria una negoziazione con i dirigenti, che devono poi operare concretamente, ognuno per la parte di propria competenza.



Per capire meglio come funziona questo strumento, proviamo a fare un esempio concreto.

Tra gli obiettivi dell'amministrazione abbiamo ad esempio l'apertura di un nuovo asilo nido.

Per fare questo serve il coinvolgimento di diversi servizi.

Il Servizio tecnico deve predisporre i nuovi locali, il servizio personale deve assumere nuove puericultrici e assistenti, i servizi scolastici, cui è affidata la gestione dei nidi, devono occuparsi di organizzare i nuovi servizi e di fare gli appalti per l'acquisto dei beni e dei supporti esterni necessari.

Con il PEG quindi, gli stanziamenti del bilancio della Missione Servizi Sociali e del Programma Asili nido sono suddivisi in capitoli dove il totale previsto a bilancio viene ripartito, assegnando ai diversi responsabili le somme necessarie per la parte di propria competenza.

Nell'esempio che abbiamo fatto abbiamo parlato di soldi, di suddivisione degli stanziamenti finanziari del bilancio. Ma con il PEG non si fa solo questo. **Con il PEG si assegnano anche gli obiettivi e le risorse strumentali per raggiungerli.**

A partire dal 2021 è stato introdotto un nuovo strumento di programmazione, il Piano Integrato di attività e di organizzazione (PIAO) che deve contenere un'ulteriore definizione degli obiettivi generali di primo livello contenuti nel PEG, con obiettivi di dettaglio per raggiungere l'obiettivo generale.

Ad esempio, nel PIAO possono essere dettagliati i tempi e i modi per raggiungere l'obiettivo generale di apertura del nido. Inoltre, il PIAO contiene la programmazione del personale, necessaria per assegnare ai responsabili anche le risorse umane necessarie.



Ma che cosa significa “assegnare le risorse”?

Abbiamo detto che il PEG assegna ai responsabili le risorse, cioè i soldi, nei limiti di quanto previsto nel bilancio. Siccome il bilancio copre 3 annualità, anche gli stanziamenti dei capitoli del PEG coprono 3 anni, consentendo così ai responsabili di programmare le attività non solo per il primo anno, ma per un intero triennio.

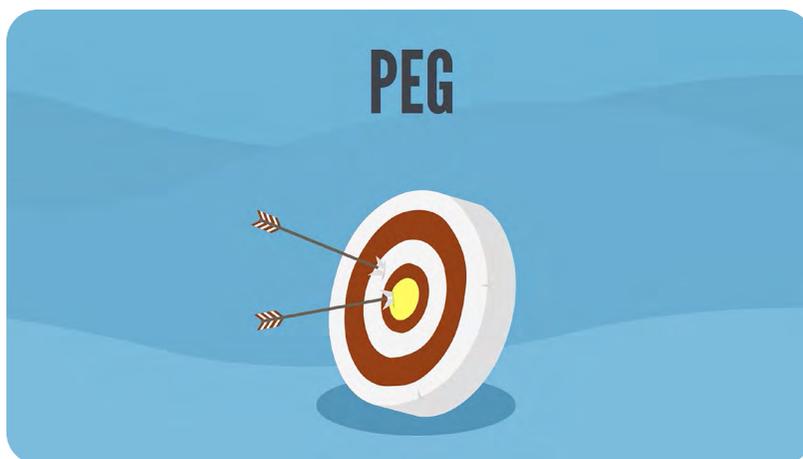
Gli stanziamenti assegnati riguardano la competenza, cioè le spese che si possono impegnare, ma per il primo anno vengono assegnati anche gli stanziamenti di cassa, cioè le spese che si possono pagare.

Il PEG non riguarda solo le spese, ma anche le entrate.

Nel nostro esempio dell’asilo nido, ci sarà un servizio che dovrà occuparsi anche di stabilire le rette per l’utilizzo del nido e attivarsi per organizzare la riscossione di queste entrate.

Non esiste una regola generale per sapere a quale servizio viene attribuito questo compito. Dipende dall’organizzazione dell’ente. In alcuni casi questo compito potrà essere assegnato ai servizi scolastici, in altri casi ad uno specifico ufficio entrate.

Con il PEG si dovrà definire anche questa organizzazione, assegnando quindi anche i capitoli di entrata per la riscossione delle rette.



Come il bilancio e il DUP, **anche il PEG non è un documento statico**. Nel corso dell'anno **può infatti essere modificato, ogni qual volta si modificano il bilancio, gli obiettivi o l'organizzazione dell'ente**, attraverso variazioni che devono essere formalmente approvate, per adeguarlo alle eventuali necessità intervenute in fase di gestione. **Le variazioni del PEG possono avvenire entro il 15 dicembre**, ma possono esserci ancora variazioni successive, fino a fine anno, per particolari casi, quando la legge consente di modificare il bilancio entro il 31 dicembre.

Abbiamo già detto prima che il bilancio segue un suo schema, previsto e dettagliato, in titoli, tipologie e categorie di entrata e in missioni, programmi e titoli di spesa. La struttura del bilancio è fatta sostanzialmente a matrice.

Nel PEG, per la parte entrata, le categorie del bilancio possono ancora essere suddivise in capitoli. Analogamente sul fronte della spesa, gli stanziamenti di ciascuna missione, programma e titolo, sono "spacchettati" in capitoli, assegnati a ciascun responsabile.

I capitoli sono liberi, non hanno una struttura definita e ogni ente può decidere di creare tanti capitoli a seconda della propria struttura organizzativa interna. Questo perché, come detto, i capitoli vengono poi attribuiti, con il PEG, a ciascun responsabile per la gestione.

La suddivisione in capitoli deve però tenere conto dell'esigenza di classificazione determinata dal piano dei conti.

Il piano dei conti integrato è un sistema di codifica del bilancio e di tutti i movimenti contabili delle pubbliche amministrazioni. Ogni singola voce di entrata e di spesa deve riportare il codice di riferimento, che deve essere inserito anche su ogni movimento contabile che viene registrato.

Ad esempio, esiste un codice per le utenze elettriche, uno per l'acquisto della cancelleria, e così via.

Lo schema e la codifica del piano dei conti integrato è unica per tutte le pubbliche amministrazioni che adottano la contabilità finanziaria. L'utilizzo del piano dei conti integrato è obbligatorio.

La codifica del piano dei conti integrato ha come primo scopo quello di garantire un'unica classificazione per tutte le entrate e le spese delle pubbliche amministrazioni.

Questo consente di raccordare i dati dei conti delle amministrazioni pubbliche tra loro e con il sistema europeo dei conti. I dati di tutte le pubbliche amministrazioni, a partire dallo Stato fino al più piccolo dei comuni, vengono quindi, attraverso questo sistema, clas-



sificati e aggregati per poter rendicontare il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica all'Unione Europea. Il piano dei conti è lo strumento contabile necessario per il consolidamento dei conti pubblici, elaborato per il monitoraggio e il controllo degli aggregati rilevanti nel contesto europeo.

Il sistema persegue inoltre l'obiettivo di garantire la tracciabilità e la trasparenza dei dati di finanza pubblica.

5. Cosa prevede il principio della competenza "potenziata"

Il bilancio di previsione è predisposto in termini di competenza. Che cosa significa "competenza"?

Per le **entrate**, significa che le **somme** iscritte in bilancio sono quelle **che l'ente prevede di accertare**, cioè quelle entrate per le quali nell'anno si realizza il diritto a riscuotere.

Ma **che cosa significa accertare le entrate**?

Accertare un'entrata significa individuare il debitore, la somma che questo debitore deve pagare, il titolo per cui il debitore è tenuto al pagamento, il termine entro cui questo pagamento deve essere effettuato a favore dell'ente.

Tale accertamento deve poi essere registrato alla corrispondente voce del bilancio dell'ente.



Ad esempio, si accerta l'entrata dovuta per la Tari dell'anno, quando l'ente emette le bollette per la tassa rifiuti, quantificando quindi quanto ogni contribuente deve pagare, sulla base delle tariffe stabilite per quel determinato anno. L'ente ha quindi maturato il diritto a riscuotere quelle entrate, anche se il contribuente non le avesse pagate entro l'anno.

Sul lato opposto, **impegnare una spesa significa:**

- individuare un fornitore;
- identificare il bene, il servizio, il lavoro che deve essere realizzato;
- quantificare l'importo dovuto;
- definire la scadenza entro cui la prestazione deve avvenire, individuando gli stanziamenti del bilancio che garantiscono la copertura finanziaria di questa spesa;
- Anche le spese quando vengono impegnate, devono essere registrate alla corrispondente voce della parte spesa del bilancio.

Che cosa significa che il bilancio di competenza è autorizzatorio?

Il concetto di autorizzatorietà del bilancio, sta a significare che gli stanziamenti iscritti nelle varie voci, per la parte spesa, costituiscono il limite massimo agli impegni di spesa.



Ad esempio, se su una voce di spesa è previsto uno stanziamento di 100, su quella voce non potranno essere impegnate spese in misura superiore a 100.

100 è quindi il limite di spesa, ma è anche l'opportunità di spesa, nel senso che il responsabile al quale tale stanziamento è attribuito, sa di poter spendere 100 per quella determinata voce di bilancio.

Il vincolo degli stanziamenti di spesa vale sia per gli stanziamenti di competenza di tutto il triennio, che per gli stanziamenti di cassa iscritti nel primo anno. Non si applica alle spese per servizi per conto terzi e partite di giro né per il rimborso delle anticipazioni di tesoreria. Se gli stanziamenti delle singole voci del bilancio non sono sufficienti, è possibile nel corso dell'anno effettuare delle modifiche, delle variazioni in aumento degli stanziamenti, sempre mantenendo il pareggio e gli equilibri del bilancio.

Il principio dell'autorizzatorietà del bilancio vale solo per gli stanziamenti di spesa.

Per l'entrata invece tale vincolo è previsto solo per le entrate da accensione di prestiti, in quanto con l'approvazione del bilancio si stabilisce qual è il limite massimo entro cui l'ente intende indebitarsi. Per le altre entrate invece è possibile accertare, ma anche riscuotere, maggiori entrate rispetto a quanto si era previsto di fare in sede di bilancio.

La riforma della contabilità, a regime dal 2015, ha introdotto il concetto di "competenza potenziata".

Già con il precedente ordinamento contabile, il bilancio e la successiva gestione contabile degli enti locali era basata sul principio della competenza.

Che cosa è quindi cambiato con la riforma introdotta con il Decreto Legislativo 118 del 2011?

Con la riforma è stato introdotto il principio della **competenza "potenziata"**.

Significa che si analizzano sempre, come già avveniva prima, il momento dell'accertamento delle entrate e dell'impegno delle spese, ma che **le entrate e le spese devono essere registrate ("imputate") nell'anno in cui vengono a scadenza.**

In particolare, per le entrate, si definisce esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento.

Sul fronte della spesa, non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica.



Facciamo un esempio per le entrate. Prima della riforma, se veniva assegnato all'ente un contributo, ad esempio dalla Regione per costruire una nuova scuola, il contributo veniva registrato contabilmente nell'anno in cui veniva assegnato, indipendentemente dal fatto che venisse utilizzato o meno tutto il primo anno.



Non rilevava quindi l'uso dell'entrata, ma bastava per poter accertare in bilancio il fatto che fosse stato assegnato.

Ora invece occorre verificare che cosa prevede il provvedimento che concede l'entrata.

Se ad esempio, come di solito avviene, questo contributo viene erogato al Comune man mano che i lavori della scuola procedono, e per realizzare la scuola sono necessari dei tempi più lunghi, che vanno oltre l'anno, si dovrà verificare il cronoprogramma dei lavori e registrare l'entrata, in parte il primo anno (ad esempio se viene versato un primo acconto) e in parte sugli anni successivi, a seconda di come si realizza la spesa. Anche per le spese, prima della riforma, per tornare sullo stesso esempio, si sarebbe registrato sul primo anno l'intero costo per costruire la scuola, a prescindere dal fatto che per finire i lavori servissero magari 2 o 3 anni.

Ora invece, dopo la riforma, se la spesa 100 si realizza in 3 anni e in base al cronoprogramma si prevede di spendere 20 il primo anno, 40 il secondo anno e 40 il terzo anno, la spesa dovrà essere ripartita in questo modo sulle 3 annualità successive. Così ogni anno il bilancio registra solo le spese effettivamente effettuate in quell'anno.



Per le spese impegnate quest'anno, ma imputate contabilmente agli anni successivi, è necessario però avere la certezza di copertura. Cioè, essere sicuri che siano garantite le entrate che finanziano queste spese.

Nell'esempio che abbiamo fatto prima, del contributo regionale per costruire la nuova scuola, è necessario, prima di impegnare la spesa, avere accertato il contributo in entrata.

Possiamo quindi avere 2 diversi casi.

Nel primo caso **l'entrata anticipa la spesa**. Quindi possiamo avere tutta l'entrata certa quest'anno (ad esempio ho venduto un immobile) che viene destinata a finanziare una spesa che sarà realizzata anche negli anni successivi. In questo caso, queste entrate saranno fin da subito vincolate per finanziare la spesa attraverso il meccanismo del **Fondo Pluriennale Vincolato**, che analizzeremo meglio e nel prossimo paragrafo.

Nel secondo caso posso invece avere **un'entrata che non anticipa la spesa**, ma che viaggia di pari passo con la spesa. Sono queste le **entrate a rendicontazione**. Man mano che matura la spesa, si ha titolo a riscuotere l'entrata. In questo secondo caso, non serve il meccanismo del Fondo Pluriennale vincolato, ma anno per anno, **si iscrivono in parallelo la parte di entrata e la parte di spesa** corrispondente.



6. I fondi di accantonamento e a che cosa servono in particolare, che cos'è il Fondo Crediti Dubbia Esigibilità (FCDE)

La riforma della contabilità ha introdotto una serie di nuovi fondi, che devono essere iscritti in bilancio e che servono ad accantonare una parte delle risorse, per poter far fronte a spese future (ad esempio vengono accantonate ogni anno le risorse che servono per pagare l'indennità di fine mandato al sindaco, che sarà liquidata al termine del mandato), a rischi (ad esempio le spese per il contenzioso, nel caso in cui l'ente abbia delle cause legali in corso) e, in sostanza, per mettere in sicurezza il bilancio dell'ente e gli esercizi futuri.

Il principale di questi fondi è il Fondo Crediti Dubbia Esigibilità (FCDE).

Il FCDE è uno strumento contabile a garanzia degli equilibri di bilancio. È un fondo rischi, cioè una somma accantonata ("messa da parte") per coprire i rischi derivanti da entrate già accertate e iscritte a bilancio (crediti) ma di dubbio e/o difficile incasso. L'accantonamento al FCDE è obbligatorio per gli enti locali.

Il FCDE, in contabilità finanziaria, è, in sostanza, lo strumento individuato per evitare che sia possibile finanziare spese (debiti) mediante l'accertamento di entrate (crediti) di dubbia esigibilità, vale a dire di incerta realizzazione.

È uno strumento analogo al Fondo svalutazione crediti previsto dai principi contabili delle società.

Le entrate che l'ente prevede di accertare devono essere iscritte in bilancio per il loro intero ammontare, anche se una parte di queste potrebbe non essere effettivamente riscossa.

Nella contabilità finanziaria, attraverso il FCDE, nel bilancio di previsione, viene quindi stanziata un'apposita posta, corrispondente alla parte che difficilmente verrà riscossa, che viene perciò accantonata.

Il FCDE svolge quindi la funzione di garantire equilibri di bilancio

effettivi, nei quali le entrate effettivamente esigibili (riscuotibili) costituiscono la copertura delle spese che vengono impegnate nell'esercizio, al fine di garantire il pagamento dei debiti.

Questo accantonamento non può essere speso e pagato e non può essere destinato ad altro utilizzo.

Le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, i fitti attivi e i canoni patrimoniali, la Tassa sui rifiuti (TARI) sono tra le principali entrate del bilancio degli enti locali di dubbia e difficile esazione. Si tratta in ogni caso di un elenco a titolo esemplificativo.

Come già detto nei paragrafi precedenti, il bilancio deve essere costruito in pareggio: il totale delle entrate deve essere uguale al totale delle spese.



Se ad esempio si iscrivono entrate per 100, ma queste entrate si riscuotono solo per 80, in uscita il bilancio dovrà prevedere 100 di spese. Ma di queste spese 20, cioè la parte che corrisponde alle entrate di dubbia e difficile riscossione, non potranno essere spese, ma saranno iscritte sul capitolo del Fondo Crediti dubbia esigibilità.

Il FCDE è quindi un capitolo di spesa, che però, essendo un fondo, non può essere impegnato e quindi usato.

Ma come facciamo a quantificare la parte "di dubbia e difficile riscossione" delle entrate di competenza?

Per calcolare il FCDE nel bilancio di previsione è necessario:

- individuare le entrate che possono dar luogo a crediti di dubbia e difficile esazione (la scelta del livello di analisi è lasciata ad ogni singolo ente: si può fare riferimento alle tipologie o scendere ad un maggiore livello di analisi quale le categorie o i capitoli);

- calcolare, per ogni livello di entrata scelto, la media tra incassi in conto competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi. Si prendono perciò in considerazione le 5 annualità precedenti rispetto a quella cui è riferito il bilancio di previsione.

Per i crediti derivanti da entrate di nuova istituzione, la quantificazione del fondo è rimessa alla prudente valutazione degli enti, non esistendo una serie storica da prendere in considerazione.

Prendiamo ad esempio la Tariffa per il servizio rifiuti.

Nell'anno X vengono emesse le bollette, per un totale complessivo, che corrisponde all'importo accertato nell'anno, ad esempio di 1.000.

Mettendo a confronto l'importo totale delle bollette emesse negli ultimi 5 anni con le somme incassate nei medesimi anni su tali bollette, troviamo la media di riscossione delle nostre bollette, ad esempio 70%. In tal caso il complemento a 100 è pari a 30. Si dovrà quindi calcolare sulla previsione dell'anno X, il 30% e tale importo dovrà essere accantonato al FCDE.

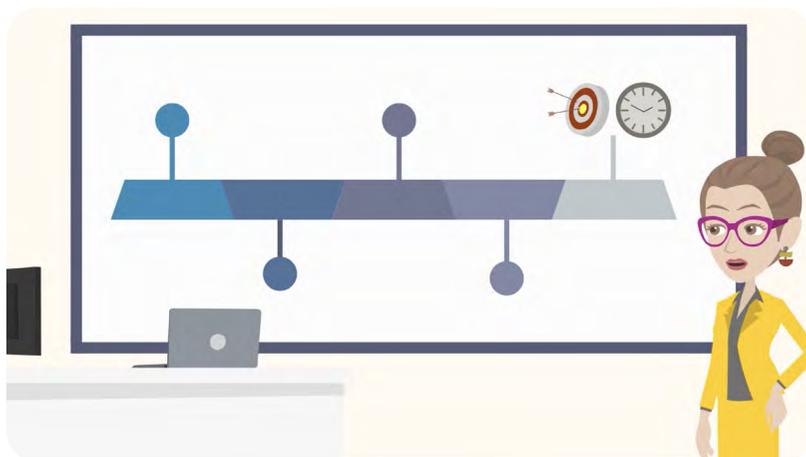
Nel nostro esempio il FCDE sulla Tariffa rifiuti sarà quindi pari a 300.



Questo calcolo va fatto su tutte le diverse tipologie di entrata e la somma di tutti gli importi da accantonare sulle diverse entrate determinerà il totale del FCDE da iscrivere nel bilancio.

Nel corso dell'anno, almeno in sede di assestamento del bilancio a fine luglio, attraverso una variazione di bilancio di competenza del consiglio dell'ente, si verifica la necessità di adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità in considerazione del livello degli stanziamenti e degli accertamenti.

Le somme iscritte nel FCDE nel corso dell'anno non possono essere utilizzate. Alla fine dell'anno, quindi, queste somme confluiscono nel risultato di amministrazione, migliorandolo.



Tornando ancora una volta al nostro esempio, se avevo 1.000 in entrate e ne ho potuti spendere solo 700, il mio risultato finale sarà pari a +300. Questi 300 compensano però le entrate che non sono ancora riscosse e potranno essere liberate solo se si riscuotono tutti i crediti rimasti.

Le somme rimaste da riscuotere costituiranno, alla chiusura del rendiconto, residui attivi (crediti), che dovranno anch'essi essere "messi in sicurezza".

L'ordinamento contabile prevede quindi che **debba essere iscritto un FCDE anche a rendiconto**, per evitare che queste entrate, che costituiscono un valore positivo del risultato di amministrazione, possano essere usate, prima che si realizzino. **A differenza quindi del FCDE a bilancio di previsione, che serve a mettere in sicurezza il bilancio e a non consentire, nel corso della gestione, di usare entrate dell'anno che non siamo sicuri di riscuotere, quello a rendiconto garantisce il risultato finale, non consentendo di usare l'avanzo disponibile, se tutti i crediti rimasti aperti non vengono riscossi.**

Questo significa quindi che gli enti debbano porre particolare attenzione alla riscossione delle entrate. **Una modesta capacità di riscossione comporta accantonamenti al Fondo crediti di dubbia esigibilità** che possono essere **molto gravosi, impedendo l'uso delle entrate per garantire le spese necessarie al funzionamento e ai servizi che l'ente deve fornire.**

7. Come devono essere gestite le entrate e le spese nel corso dell'anno

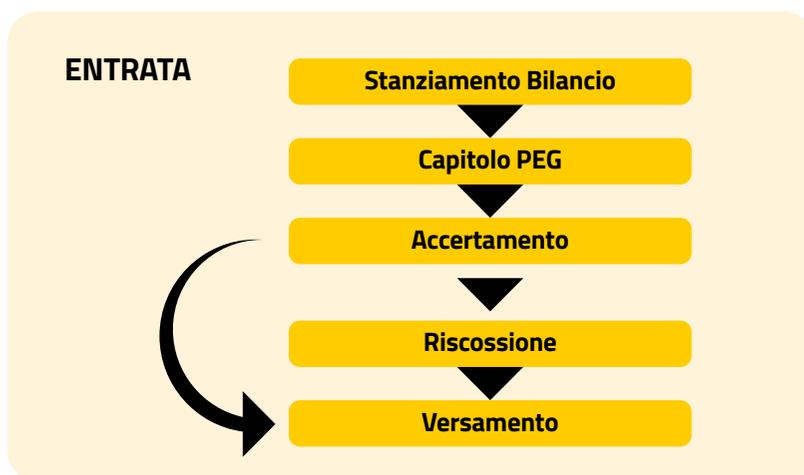
Le entrate sono somme di denaro che l'ente locale ha a disposizione per il finanziamento delle spese di gestione e per gli investimenti di lungo periodo che il comune intende realizzare sul suo territorio.

L'entrata rappresenta una delle due parti in cui viene suddiviso il bilancio e comprende tutti gli introiti che, a vario titolo, sono di competenza dell'ente locale per le proprie funzioni. **Le entrate sono classificate per titoli** e comprendono i tributi, i trasferimenti, i proventi da tariffe e dalla gestione dei beni, i rimborsi e le entrate destinate agli investimenti, come le alienazioni e i prestiti.

La gestione delle entrate consiste nelle fasi attraverso cui si concretizza la realizzazione dell'entrata, intesa come l'acquisizione della somma di denaro da parte dell'ente locale attraverso la tesoreria comunale.

Le fasi della gestione dell'entrata sono tre:

- l'accertamento;
- la riscossione;
- il versamento.



Con l'**accertamento** si perfeziona un diritto di credito relativo ad una riscossione da realizzare, e lo si imputa contabilmente all'esercizio finanziario in cui scade il credito stesso.

I requisiti per accertare un'entrata sono:

- la ragione del credito;
- il titolo giuridico (alla base del credito);
- l'individuazione soggetto (debitore);
- l'ammontare del credito e la relativa scadenza.

Gli stanziamenti di entrata non sono autorizzatori, con l'eccezione delle entrate relative al titolo "Accensione prestiti". Questo significa che le entrate, a differenza delle spese, possono essere accertate (e riscosse) anche se non c'è sufficiente stanziamento sul relativo capitolo.

La riscossione che costituisce la successiva fase del procedimento dell'entrata, consiste nel materiale introito, da parte del tesoriere o di altri eventuali incaricati, della riscossione delle somme dovute all'ente.

Il servizio di tesoreria, disciplinato dal Testo Unico degli enti locali, è svolto da Istituti Bancari o da Poste Italiane e viene affidato in base ad una procedura ad evidenza pubblica e le modalità operative del servizio sono previste nella specifica Convenzione di tesoreria approvata dal Consiglio comunale.

Gli ordinativi di incasso (informatici e con firma digitale), a partire dal 2018, sono trasmessi al Tesoriere attraverso la piattaforma SIOPE+.

Gli ordinativi di incasso che si riferiscono alle entrate di competenza dell'esercizio in corso sono tenuti distinti da quelli relativi ai residui, che sono quelli relativi agli anni precedenti.

Il versamento costituisce l'ultima fase dell'entrata, consistente nel trasferimento delle somme riscosse nelle casse dell'ente.

Con la riforma contabile introdotta con il D. Lgs. 118/2011, acquisisce un ruolo fondamentale il concetto di esigibilità dell'entrata. **L'esigibilità è il momento in cui un'obbligazione giuridica scade**, vale a

dire che **maturano i termini per cui l'entrata può essere incassata**. In altre parole, non ci sono ostacoli alla sua riscossione.

In base al principio di esigibilità, non si possono accertare entrate che non siano venute a scadere entro la fine dell'esercizio. È perciò esclusa la possibilità di dare copertura a spese (attuali) per mezzo di entrate che saranno esigibili solo in esercizi futuri. Rispettando questo principio, si è sicuri di non alterare gli equilibri finanziari dell'esercizio.

Il concetto di esigibilità dell'entrata non è univoco, ma dipende dalla tipologia di entrata. Ogni tipologia ha una differente esigibilità espressamente prevista dall'Allegato 4/2 al D.Lgs. 118/2011 e smi, dettaglio, per ciascuna distinta voce di entrata, come la stessa debba essere gestita e contabilizzata.

Le spese degli enti locali sono distinte e classificate per titoli nel bilancio di previsione.

Le spese correnti hanno come scopo il finanziamento della gestione ordinaria.



Ad esempio, rientrano in questa categoria le spese per gli stipendi, la cancelleria degli uffici, la spesa per le utenze necessarie al funzionamento degli uffici e dei servizi comunali, le manutenzioni ordinarie e, più in generale, tutte le altre attività ordinarie e quotidiane del comune.

Le spese in c/capitale riguardano gli investimenti dell'ente locale. Si tratta di interventi non ricorrenti che incrementano il patrimonio dell'ente.



Possono essere opere pubbliche come, ad esempio, la costruzione di nuove strade ma anche le manutenzioni straordinarie, l'acquisto di beni immobili, mobili o di infrastrutture informatiche.

La spesa è gestita in quattro fasi, secondo quanto previsto dal Testo Unico degli enti locali:

- l'impegno;
- la liquidazione;
- l'ordinazione;
- il pagamento.



La gestione delle fasi della spesa, e in particolare l'assunzione degli impegni di spesa, è di esclusiva competenza dei dirigenti/responsabili degli uffici e servizi in base al principio di distinzione dei poteri di indirizzo e di controllo politico-amministrativo, spettanti agli organi di Governo, mentre la gestione amministrativa, finanziaria e tecnica, è attribuita ai dirigenti.

L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata è determinata:

- la somma da pagare, il soggetto creditore;
- la ragione e la relativa scadenza;
- viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria.

L'esercizio in cui sorge l'obbligazione può non coincidere con quello di esigibilità. Vale a dire che, ai fini della registrazione contabile, si devono identificare i due momenti: perfezionamento dell'obbligazione giuridica e sua scadenza.



Facciamo un esempio: a dicembre 2024 l'ente sottoscrive un contratto di appalto per la fornitura di stampati che però verranno consegnati alla fine di gennaio. In questo caso, si procede a registrare l'impegno di spesa a dicembre, imputando però la spesa all'esercizio 2025, in cui è prevista la consegna.

Le spese non impegnate entro la fine dell'anno confluiscono nel risultato di amministrazione che, come vedremo più avanti, può essere un avanzo (risultato positivo) o un disavanzo (risultato negativo).

L'ordinamento contabile prevede alcune regole per poter impegnare la spesa:

- è necessaria la disponibilità delle somme sul capitolo e l'attestazione di copertura finanziaria, rilasciata dal responsabile del servizio finanziario dell'ente locale;
- per l'acquisto di beni, servizi e lavori, è necessaria la comunicazione al fornitore degli estremi dell'impegno di spesa. In assenza della comunicazione, il fornitore non è tenuto a procedere con la fornitura o la prestazione;
- per i lavori di somma urgenza, legati a eventi eccezionali o imprevedibili, è prevista una speciale procedura per regolarizzare l'impegno di spesa, che spetta a giunta e consiglio dell'ente locale, con cui si accerta l'effettiva necessità delle spese sostenute. Se non si rispettano le regole sopra indicate, il rapporto con il privato fornitore per l'acquisizione di beni e servizi intercorre con l'amministratore, il funzionario o il dipendente che ha consentito la fornitura.

La liquidazione costituisce la successiva fase del procedimento di spesa rispetto all'impegno.

Con la liquidazione, a seguito dell'avvenuta prestazione, in base ai documenti e ai titoli che comprovano il diritto acquisito del creditore, si **determina la somma certa e liquida da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto.**

La liquidazione compete all'ufficio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa, che deve verificare che:

- i documenti di spesa prodotti siano conformi alla legge, compresi quelli di natura fiscale, formalmente e sostanzialmente corretti;
- le prestazioni eseguite o le forniture rispondano ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini e alle altre condizioni pattuite;
- l'obbligazione sia esigibile, in quanto non sospesa da termine o condizione.

Infine, l'**ordinazione** consiste nella disposizione impartita al tesoriere dell'ente di provvedere al pagamento.

L'atto che contiene l'ordinazione è detto mandato di pagamento o ordine di pagamento, e deve contenere tutti gli elementi informativi previsti dall'ordinamento e da eventuali altre disposizioni normative e regolamentari.

Gli ordinativi di pagamento sono disposti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di cassa, salvo i pagamenti riguardanti il rimborso delle anticipazioni di tesoreria, i servizi per conto terzi e le partite di giro. Per questi pagamenti è possibile "sfondare" gli stanziamenti di cassa. Il mandato di pagamento è controllato dal servizio finanziario, verificando la sussistenza dell'impegno e della liquidazione e il rispetto dell'autorizzazione di cassa.

Dal 2018, gli ordinativi di pagamento (e riscossione), detti OPI, sono trasmessi, con modalità di gestione informatiche, al Tesoriere attraverso la piattaforma SIOPE +, gestita dalla Banca d'Italia.

Il servizio finanziario provvede infine alle operazioni di contabilizzazione e sottoscrizione degli ordinativi, che trasmette al tesoriere - che si occupa dell'ultima fase del procedimento di spesa - **il pagamento**.

8. Come devono essere pagati i debiti commerciali e quanto è importante per gli enti rispettare i tempi di pagamento

Gli enti, nello svolgimento delle proprie attività, necessitano di avvalersi di soggetti esterni, sia per la fornitura di beni che per servizi o per la realizzazione di lavori pubblici.

Per tali attività i fornitori emettono nei confronti dell'ente regolare fattura in formato elettronico.

La fattura elettronica è un documento informatico, in formato strutturato, trasmesso in modalità telematica al Sistema di Interscambio e recapitato tramite lo stesso mezzo al soggetto ricevente.

Il Sistema di Interscambio (Sdi) è gestito attraverso un apposito sito dall'Agenzia delle Entrate, ovvero dall'autorità competente responsabile della procedura di fatturazione elettronica. Tutte le fatture elettroniche devono essere inviate al Sistema di Interscambio che provvede al recapito alla pubblica amministrazione destinataria.



Il Sistema di Interscambio è quindi un sistema informatico che consente di:

- **ricevere** le fatture sotto forma di file con le caratteristiche della Fattura PA;
- **effettuare** controlli sui file ricevuti.

Affinché il Sistema di Interscambio recapiti correttamente la e-fattura alla pubblica amministrazione destinataria, il documento deve contenere, tra gli altri, un Codice Univoco Ufficio composto da 6 caratteri, che serve per identificare l'ufficio ricevente.

Nell'ambito dell'organizzazione, anche in base alle diverse dimensioni, ogni ente può decidere se utilizzare un unico codice univoco, dove far confluire tutte le fatture, oppure se individuare codici diversi, per i vari uffici, in modo che le fatture vengano ricevute direttamente dall'ufficio competente alla liquidazione delle stesse.

Il ritardo nei pagamenti delle fatture da parte delle pubbliche amministrazioni ha spinto il legislatore, negli ultimi anni, ad adottare importanti provvedimenti, anche sanzionatori, per garantire ai fornitori i pagamenti in tempi certi e ridotti.

Le norme prevedono infatti che tutte le fatture **debbono essere pagate** dalle Pubbliche Amministrazione **entro il termine massimo di 30 giorni dal ricevimento** (60 per il Servizio Sanitario Nazionale).

Solo in casi espressamente motivati e previsti nei contratti di affidamento, con specifica clausola espressa, il pagamento può essere effettuato con un termine più lungo e comunque non superiore a 60 giorni.

I tempi di pagamento e di ritardo delle pubbliche amministrazioni sono monitorati attraverso la Piattaforma dei Crediti Commerciali, gestita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, mettendo a confronto la data di ricevimento della fattura con quella in cui è avvenuto il pagamento e calcolando il tempo medio annuale.

Dopo l'avvio di procedure di infrazione da parte dell'Unione Europea nei confronti dell'Italia, ora il **rispetto dei tempi di pagamento** è diventato anche una delle **riforme abilitanti del PNRR, la Riforma 1.11**.

La riforma prevede che **entro il 31 dicembre 2024 i tempi di pagamento siano ridotti a massimo 30 giorni. Come detto, già da alcuni anni erano state introdotte delle norme che prevedevano sanzioni per gli enti ritardatari.**

Infatti, chi non rispetta i tempi di pagamento e non riduce di anno in anno il debito nei confronti dei fornitori al 31 dicembre, ha l'obbligo di accantonare, nel bilancio dell'anno successivo, una somma, che può arrivare fino al 5% della spesa per beni e servizi prevista in bilancio.

Lo scopo di questa norma sanzionatoria è ridurre la capacità di spesa degli enti, nei casi in cui non siano in grado di pagare nei termini.

L'altro indicatore che misura se l'ente è un buon pagatore è dato dal valore del debito al 31 dicembre di ogni anno. **Che cosa si intende per debito residuo?**

Il debito al 31 dicembre è calcolato sulle fatture scadute e non pagate a tale data. Tutti gli enti hanno l'obbligo ogni anno di ridurre di almeno il 10% l'importo di questo debito rispetto all'anno precedente. Considerato che non si può ridurre all'infinito, la norma esclude dall'obbligo di riduzione quegli enti che hanno un debito inferiore al 5% del totale delle fatture ricevute nell'anno.

Una recente norma ha previsto inoltre che, a partire dal 2023, sia obbligatorio assegnare ai dirigenti generali, ai dirigenti e ai responsabili dei servizi titolari della spesa, l'obiettivo di rispetto dei tempi di pagamento, che deve avere un peso almeno pari al 30% del totale degli obiettivi assegnati.

Quindi, oltre alla sanzione in capo all'amministrazione, che non potrà spendere tutti i soldi disponibili, ma dovrà accantonare fino al 5% delle proprie spese per beni e servizi in un Fondo, denominato **Fondo di garanzia dei debiti commerciali**, anche i dirigenti e i responsabili subiranno una sanzione diretta, di riduzione dell'indennità di risultato sui propri stipendi, se non si rispettano i tempi.

9. Cos'è, a cosa serve e come funziona il Fondo Pluriennale Vincolato

Quando dobbiamo realizzare degli investimenti, delle opere pubbliche, le norme contabili richiedono di avere la certezza della disponibilità del finanziamento, fin da subito, prima ancora di poter iniziare l'opera.

Ma che cosa succede nei bilanci degli enti, quando un'entrata vincolata, cioè destinata a finanziare una spesa specifica (ad esempio

un mutuo per costruire una scuola), si realizza in un anno, ma la spesa corrispondente richiede del tempo, che va oltre l'anno, per poter essere realizzata?

Prima dell'entrata in vigore della riforma contabile sull'armonizzazione, si iscrivevano sia l'entrata che la spesa nel primo anno, si accertava l'entrata e si impegnava la spesa e poi il tutto veniva gestito sui residui.

Succedeva quindi che, analizzando il bilancio, sulle annualità di riferimento non comparissero le opere in corso, che risultavano tutte iscritte il primo anno e solo movimentate in termini di cassa negli anni successivi.

Il nuovo ordinamento ha invece introdotto, come già detto, il principio della competenza finanziaria potenziata. Le entrate e le spese devono cioè essere iscritte (imputate) nelle annualità in cui diventano esigibili, quindi, per i lavori, man mano che maturano gli stati di avanzamento.

Come si fa però, contabilmente, a mettere in evidenza lo scostamento temporale tra le entrate già realizzate e le uscite, già impegnate, ma non ancora esigibili?

Per risolvere tale problema, la riforma contabile ha introdotto l'istituto del **Fondo Pluriennale Vincolato**.

Anche se il Fondo potrebbe apparire come un mero tecnicismo contabile, se vogliamo capire e riuscire a leggere il bilancio del nostro Comune dobbiamo conoscere questo meccanismo.

Questo perché, attraverso questo Fondo, si riesce effettivamente a capire che cosa è stato speso e quindi realizzato in ciascun anno.

Il Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) è un saldo finanziario costituito da entrate già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi ed è destinato a garantire la copertura degli impegni imputati agli esercizi successivi.

Questo istituto contabile nasce quindi proprio dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria e rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse. Attraverso la rappresentazione contabile dell'utilizzo del fondo si evidenzia, con trasparenza e attendibilità, il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente, che richiedono un periodo di tempo superiore ai 12 mesi per il loro effettivo utilizzo.

Affinché si costituisca il Fondo è necessaria una correlazione tra entrata e spesa.

Il **Fondo** non si **costituisce** sempre, ma solo quando un'entrata vincolata a finanziare una determinata spesa è già stata accertata ed è esigibile e la correlata spesa è stata perfezionata, ma viene a scadenza negli esercizi successivi. Temporalmente quindi, l'**entrata deve anticipare la spesa**.

Se l'entrata è stata accertata, ma non è ancora esigibile, come ad esempio nel caso dei contributi a rendicontazione, che vengono erogati all'ente solo man mano che la spesa si realizza, non nasce il FPV.

In questi casi si accerta l'entrata, ma si imputa nel bilancio in parallelo alla spesa, negli anni in cui si prevede che la spesa venga realizzata.

Il Fondo trova rappresentazione contabile nel bilancio sia in entrata che in spesa:

- In uscita è iscritto per importo pari alle spese che si prevede di impegnare nel corso del primo anno considerato nel bilancio, con imputazione agli esercizi successivi e alle spese già impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi a quello considerato.
- In entrata è pari alla sommatoria degli impegni assunti negli esercizi precedenti e imputati sia all'esercizio considerato sia agli esercizi successivi, finanziati da risorse accertate negli esercizi precedenti.



L'immagine rende più chiara questa rappresentazione.

Entrata accertata interamente al momento dell'assegnazione

Prima della Riforma		D.Lgs. 118/2011 e smi	
ENTRATA	SPESA	ENTRATA	SPESA
Anno 2014 100	Anno 2014 100	Anno 2024 100	Anno 2024 30
Incasso 100 R.A. ===	Pagato 30 R.P. 70		F.P.V. 70
		Anno 2025 Utilizzo F.P.V. 70	Anno 2025 30
			F.P.V. 40
		Anno 2026 Utilizzo F.P.V. 40	Anno 2026 40

Sugli stanziamenti di spesa intestati ai singoli Fondi Pluriennali Vincolati non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti.

L'iscrizione e l'utilizzo del fondo sono obbligatori sia nell'adozione del bilancio di previsione che durante la gestione e anche a rendiconto.

Il fondo nasce principalmente sulle spese di investimento, in quanto queste spese, per loro natura, richiedono un tempo di realizzazione lungo, spesso superiore all'anno.

Ma è possibile gestire Fondo Pluriennale Vincolato anche sulla parte corrente del bilancio, in presenza di entrate vincolate.



Facciamo un esempio: il Comune ha accertato e riscosso nel corso del 2024 euro 10.000 di entrate vincolate destinate al finanziamento di beni di consumo da erogare a soggetti bisognosi.

Nel mese di dicembre il Comune sottoscrive il contratto di fornitura che prevede la consegna dei beni nel mese di gennaio 2025.

Il Comune pertanto iscrive in entrata nel 2024 la somma di 10.000 euro.

In parte spesa è stanziata analogo somma di 10.000 euro. L'impegno viene registrato nel mese di dicembre, ma deve essere imputato nell'anno 2025. Cioè quando è prevista la consegna (gennaio dell'anno 2025).



Per non "perdere" il finanziamento dei 10.000 euro di entrata realizzato nel corso del 2024 e garantire la copertura della correlata spesa nel 2025, l'entrata realizzata finanzia, nel bilancio 2024, un corrispondente capitolo di spesa relativo al Fondo Pluriennale Vincolato (di cui FPV di spesa).

Tale voce di spesa 2024 consentirà, nell'annualità 2025, di iscrivere in entrata il FPV per il medesimo importo del FPV di spesa dell'anno precedente. In parte spesa, nel 2025 si iscriverà invece una spesa di 10.000 euro, finanziata dal FPV di entrata, su cui si assume e si imputa il relativo impegno di spesa.

La spesa, a seguito della corretta fatturazione, sarà poi liquidata e pagata in relazione alla avvenuta consegna dei beni e ai previsti controlli sulla regolarità della fornitura.

Considerato che la regola generale è quella che prevede che il FPV derivi da entrate vincolate, i principi contabili prevedono alcune regole straordinarie per la gestione di alcune voci di spesa.

In particolare, sulla spesa corrente sono previste deroghe per specifiche situazioni contabili, quali le spese per il salario accessorio dei dipendenti, gli incarichi legali e in occasione del riaccertamento ordinario.

Per il personale, considerato che il riconoscimento della produttività ai dipendenti e delle indennità di risultato ai dirigenti e ai responsabili avviene l'anno successivo, dopo aver verificato il rag-

giungimento dei risultati, le norme prevedono che queste voci siano stanziare nel bilancio dell'anno, ma "ribaltate" sull'annualità successiva, attraverso il meccanismo del FPV, per essere pagate a conclusione delle operazioni di valutazione del personale.

Il meccanismo del FPV in parte corrente è poi previsto per gli incarichi relativi alle spese legali, trattandosi di spese la cui durata non è prevedibile, ma legata all'iter dei processi giudiziari. Per garantire comunque la copertura delle spese legali, le stesse vengono ribaltate di anno in anno, dandone copertura con le risorse iniziali tramite il FPV, fino alla conclusione.

Abbiamo detto che il FPV riguarda prevalentemente spese di investimento, ma il principio contabile distingue ancora, nell'ambito delle spese di titolo 2, quelle di investimento "generiche" da quelle per i lavori pubblici, prevedendo per questi ultimi delle regole ancora più specifiche e particolari.

La spesa per le opere pubbliche è connotata dalla necessità della programmazione e della gestione per fasi:

- previsione
- progettazione
- affidamento
- esecuzione
- collaudo
- entrata in funzione.

La previsione delle opere pubbliche è fondata sul Programma triennale delle opere pubbliche e relativo elenco annuale, disciplinati dalle norme del Codice degli Appalti, che prevedono tra l'altro la formulazione del cronoprogramma relativo agli interventi di investimento programmati.

Il cronoprogramma serve per pianificare l'andamento dei lavori, definendo la distribuzione delle spese necessarie e indicando i termini entro cui si prevede di realizzare l'opera, attraverso i diversi stati di avanzamento dei lavori.

La progettazione dei lavori pubblici è suddivisa a sua volta in due fasi: il progetto di fattibilità tecnico-economica e il progetto esecutivo. **Con l'avvio della progettazione esecutiva occorre aver reperito l'intera copertura finanziaria dell'investimento.** In concreto, dovrà perciò essere verificato l'accertamento di entrate, esigibili, per l'intero quadro economico dei lavori.

Abbiamo detto fino ad ora che per poter conservare delle somme al Fondo Pluriennale Vincolato occorre che le entrate siano accertate e che le spese siano impegnate.

Per i lavori pubblici di importo superiore a quelli per i quali la legge prevede l'affidamento diretto (ora fissato, dal nuovo Codice degli Appalti in vigore da luglio 2023, a 150.000,00 euro) è prevista una deroga, in base alla quale è possibile conservare al FPV tutte le voci contenute nel quadro economico del progetto, dal momento in cui parte la procedura per affidare l'incarico per la predisposizione del progetto di fattibilità tecnico-economica.

In questi casi quindi, nel rispetto del principio della competenza finanziaria potenziata, gli stanziamenti a bilancio, iscritti al titolo 2, sono interamente prenotati a seguito dell'avvio del procedimento di spesa e sono via via impegnati a seguito dei contratti concernenti la progettazione esecutiva e, successivamente, la realizzazione dell'opera.



Le spese vengono quindi inizialmente accantonate nel FPV di spesa e previste in base al cronoprogramma del progetto dell'opera, sulle annualità in cui scadono gli Stati di Avanzamento dei Lavori (SAL).

Una volta completata l'ultima fase della progettazione, il progetto esecutivo dovrà essere validato a cura degli uffici comunali.

Il progetto esecutivo validato viene quindi posto a base di gara. Entro l'anno successivo dovrà poi essere sottoscritto il contratto per l'esecuzione dei lavori. In assenza di sottoscrizione del contratto le risorse accertate, ma non ancora impegnate, cui il FPV si riferisce, confluiscono nell'avanzo di amministrazione per la riprogrammazione dell'intervento nell'anno successivo.

Quando l'opera è completata, le spese previste nel quadro economico dell'opera e non utilizzate costituiscono economie di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione.

Questa deroga, che consente di conservare al FPV tutto il quadro economico dell'opera, anche se tutte le varie voci non sono state ancora impegnate, vale, come già detto, solo per i lavori pubblici di importo superiore alla soglia prevista dalla legge per l'affidamento diretto (ora 150.000,00 euro).

Vediamo ancora graficamente un altro esempio di opera pubblica.

Opera finanziata		4.000.000			
Cronoprogramma					
	anno 2024		400.000		
	anno 2025		2.000.000		
	anno 2026		1.600.000		
ENTRATA			SPESA		
anno 2024	entrate anticipate (Mutuo/Alienazioni)	4.000.000	400.000	3.600.000	Spese già sostenute / SAL di cui FPV
anno 2025	FPV Entrata	3.600.000	2.000.000	1.600.000	SAL di cui FPV
anno 2026	FPV Entrata	1.600.000	1.600.000		SAL e fine lavori

Per le altre spese di investimento invece, anche se iscritte al titolo 2 della spesa, riguardanti acquisti, trasferimenti in conto capitale o lavori pubblici sotto soglia, per i quali è possibile l'affidamento diretto, le somme possono andare al FPV ed essere riutilizzate negli anni successivi, solo se la spesa è stata formalmente impegnata, individuando il fornitore, la somma da pagare, ecc.



Facciamo ancora un esempio: il Comune ha ricevuto un finanziamento, già accertato e riscosso, per l'acquisto di automezzi per la polizia locale. Il contratto per la fornitura degli automezzi è siglato a dicembre 2024 e la consegna è prevista a marzo 2025.

In tal caso, essendo stato formalizzato l'affidamento, sarà possibile attivare il FPV.

A fine esercizio quindi si potrà procedere a prenotare la spesa sul 2025 conservando nel 2024 il FPV di spesa per l'importo corrispondente, solo se entro fine anno è stato assunto il regolare impegno di spesa.

10. Che cosa sono i residui attivi e passivi e il riaccertamento ordinario dei residui

Tra i principali documenti della programmazione finanziaria, un ruolo fondamentale è quello rivestito dal **rendiconto di gestione**. È il documento contabile che **riassume l'attività finanziaria dell'ente locale dell'esercizio finanziario precedente**. Esso fornisce una panoramica completa delle entrate, delle spese e degli investimenti realizzati, nonché della situazione economica e patrimoniale dell'ente, mettendo a confronto ciò che con il bilancio si era previsto con quello che è stato effettivamente realizzato.

È necessario che prima dell'elaborazione del rendiconto, venga effettuato il **riaccertamento ordinario dei residui** attivi e passivi dell'ente locale.

Con il riaccertamento ordinario si provvede:

- alla verifica delle ragioni del mantenimento in tutto, o in parte, dei residui attivi;
- alla corretta imputazione contabile dei residui stessi, verificando la corretta classificazione contabile e l'effettiva esigibilità.

Il riaccertamento ordinario dei residui è quindi necessario per definire i residui da inserire nel conto del bilancio.

Il conto del bilancio, che sarà analizzato in seguito, è il principale allegato del rendiconto della gestione.

Cosa sono i residui attivi e passivi?

I residui si formano durante l'esercizio finanziario: **sono gli accertamenti di entrata e gli impegni di spesa assunti**, secondo il principio contabile della competenza finanziaria, **che al 31 dicembre non sono stati, rispettivamente, riscossi e pagati.**



I **residui attivi** sono entrate accertate ma non ancora riscosse e rappresentano crediti dell'ente locale nei confronti di terzi.

I **residui passivi** sono spese già impegnate e non ancora pagate e pertanto rappresentano debiti dell'ente locale nei confronti di terzi.

Essi sono riportati nella contabilità dell'esercizio successivo, ma tenuti separati dalle somme relative alla competenza del nuovo esercizio finanziario.

Si creano così due distinte gestioni finanziarie:

- una relativa alle somme previste per l'anno finanziario in corso (gestione di competenza);
- una concernente esclusivamente la riscossione e il pagamento dei residui, cioè delle poste rimaste ancora aperte dagli anni precedenti (gestione dei residui).

All'inizio dell'anno successivo, prima di chiudere il rendiconto dell'anno precedente, si devono quindi verificare tutte le poste rimaste aperte.

Questa attività avviene attraverso due distinti momenti.

Un primo momento in cui i dirigenti / responsabili dei servizi devono effettuare la **"ricognizione dei residui"**, per verificare se i crediti sono effettivamente esigibili, la loro scadenza, il permanere delle posizioni debitorie effettive degli impegni assunti e la corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio.

Sulla scorta delle risultanze della ricognizione, la giunta procede poi ad approvare il riaccertamento, con una propria delibera, che deve contenere l'elenco dei residui che devono essere conservati, quelli che devono essere eliminati e quelli che, in base alla loro scadenza, devono essere **"reimputati"**, cioè ribaltati sulle annualità successive.

In questa operazione, particolare attenzione va posta al fronte delle entrate e ai crediti che si decide di conservare o di eliminare, in quanto considerati non più esigibili.

In merito ai crediti difficili da riscuotere (di dubbia esigibilità), il principio contabile prevede, **trascorsi tre anni dalla loro scadenza**, la possibilità di uno **stralcio (cancellazione) di questi crediti dal conto del bilancio**, riducendo quanto già accantonato nel Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE).

I crediti stralciati dal conto del bilancio però non spariscono: devono essere inseriti in appositi elenchi allegati al rendiconto annuale indicando il loro ammontare complessivo.

Gli uffici comunali dovranno quindi ancora seguire l'evoluzione delle attività di riscossione affidate a terzi e a procedere alla loro definitiva cancellazione una volta che sia stata dimostrata l'impossibilità della loro realizzazione parziale o totale. Stralciare un credito difficile da riscuotere non significa infatti rinunciare a riscuoterlo.

L'attività deve quindi ancora proseguire, fino a quando non verrà verificata l'effettiva impossibilità a riscuotere le somme per prescrizione, inesigibilità o insussistenza.

Che cosa significano questi termini?

- i crediti prescritti sono quelli per cui è avvenuta legale estinzione;
- i crediti inesigibili sono somme dovute che però non possono essere riscosse (es. il debitore è irreperibile o fallito);
- i crediti insussistenti sono entrate erroneamente o indebitamente accertate.

Il riconoscimento dell'inesigibilità, della prescrizione o dell'insussistenza dei crediti deve essere adeguatamente motivato, descrivendo in modo dettagliato le procedure seguite per la riscossione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale.

Il riaccertamento dei residui passivi presenta significative differenze rispetto a quello previsto per le entrate.

Anche per i residui passivi bisogna verificare le ragioni della conservazione o, in caso contrario, se è necessario procedere alla cancellazione. L'impegno di spesa potrebbe infatti essere insussistente perché registrato erroneamente o prescritto per estinzione legale.

Per poter conservare un residuo passivo non è però sufficiente che ci sia un'obbligazione giuridica perfezionata come un contratto stipulato entro il 31.12: occorre anche verificare che l'impegno di spesa sia esigibile, cioè che tale spesa sia liquidata o liquidabile.



Facciamo un esempio: le spese per la pulizia degli uffici comunali eseguite a dicembre, sono una spesa esigibile, poiché la prestazione è avvenuta nell'anno, anche se la relativa fattura arriverà solo a gennaio dell'anno successivo. Per tale ragione, si conservano solo gli impegni per i quali sia pervenuta la fattura di acquisto entro il 28 febbraio successivo all'esercizio in chiusura.

In occasione del riaccertamento ordinario dei residui, è possibile reimputare all'anno successivo un impegno che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla registrazione, non è più esigibile nell'esercizio, attraverso la costituzione del Fondo Pluriennale Vincolato (FPV), di cui abbiamo parlato in precedenza.

Per spostare gli impegni di spesa non ancora esigibili, non si utilizza però sempre il FPV.

Come abbiamo già detto nel capitolo precedente, nel caso in cui l'esigibilità sull'esercizio successivo riguardi, contestualmente, sia le entrate che le spese correlate, per i c.d. "contributi a rendicontazione", si provvede alla contestuale reimputazione sia degli accertamenti che degli impegni, a pareggio, senza costituire o incrementare il Fondo Pluriennale Vincolato. I contributi a rendicontazione sono trasferimenti di entrate che saranno erogati solo dopo che si sia proceduto alla rendicontazione delle spese oggetto del finanziamento. In questi casi quindi, l'esigibilità della spesa trascina con sé anche la corrispondente entrata.

Se dalla ricognizione risulta che un'entrata o una spesa sia stata erroneamente classificata in bilancio, con il riaccertamento dei residui è necessario procedere anche ad una loro riclassificazione.

La procedura del riaccertamento ordinario dei residui si conclude con un'unica **deliberazione della giunta**, previa acquisizione del parere dell'organo di revisione, in vista dell'approvazione del rendiconto.

Il riaccertamento prevede l'adozione di una contestuale variazione di bilancio, necessaria alla reimputazione degli accertamenti di entrata e gli impegni di spesa esigibili negli anni successivi. Pertanto:

- nel bilancio dell'anno precedente si cancellano gli accertamenti e gli impegni non esigibili;
- nel bilancio di previsione dell'anno successivo cui il rendiconto si riferisce si procede all'incremento del fondo pluriennale iscritto tra le entrate e ad iscrivere o ad incrementare gli stanziamenti del bilancio, necessari per la reimputazione degli impegni e degli accertamenti reimputati.

Con la stessa delibera si procede anche all'aggiornamento delle previsioni di cassa del primo anno del bilancio di previsione.

11. Che cos'è il rendiconto della gestione, come e quando deve essere approvato

Dopo aver affrontato il riaccertamento dei residui, vediamo ora il documento principale, che conclude idealmente il ciclo della gestione contabile degli enti locali: il **rendiconto di gestione** con il quali si dimostrano i risultati raggiunti nel corso dell'anno.

Questo documento è **composto dal conto del bilancio, dal conto economico e dallo stato patrimoniale**.

Nel conto del bilancio viene data dimostrazione della **gestione finanziaria dell'ente**, analizzando gli accertamenti e gli incassi di entrata e gli impegni e i pagamenti di spesa.

Nel conto economico, i **risultati** vengono analizzati **sotto il profilo economico**, in termini di costi e di ricavi.

Con lo stato patrimoniale vengono invece analizzate le **variazioni intervenute** nel corso dell'anno al **patrimonio dell'ente**.



L'esercizio finanziario per gli enti locali inizia il 1° gennaio e finisce il 31 dicembre, coincidendo quindi con l'anno solare. Il **rendiconto della gestione deve essere approvato entro il termine del 30 di aprile dell'anno successivo** a quello a cui si riferisce.

Il termine del 30 di aprile è un **termine perentorio** che, a differenza del termine del bilancio, in genere non viene prorogato. Nel caso in cui alla data del 30 di aprile il documento non sia stato approvato, si attiva una procedura che prevede l'invio, da parte del Prefetto, di una diffida ai consiglieri comunali, con cui viene assegnato un termine per l'approvazione e, in caso di ulteriore inadempienza, la nomina, sempre dal parte del Prefetto, di un commissario ad acta per l'approvazione del rendiconto medesimo, avviando in parallelo le procedure per lo scioglimento del consiglio comunale.

A chi compete l'approvazione del rendiconto della gestione?

Il documento **deve essere approvato dal consiglio, su proposta della giunta.**

Dopo l'approvazione del riaccertamento ordinario dei residui, la giunta deve quindi predisporre lo **schema di rendiconto, corredato dalla relazione sulla gestione**, sul quale devono essere acquisiti i pareri di regolarità tecnica dei responsabili dei servizi e contabile del responsabile del servizio finanziario e la **relazione dell'organo di revisione.**

Il regolamento di contabilità deve stabilire i tempi e i modi per l'approvazione del rendiconto, prevedendo i termini di deposito degli atti, che, in ogni caso, non potranno essere inferiori a 20 giorni, in modo da consentire a tutti i consiglieri di prendere visione dei documenti e di analizzarli, prima dell'approvazione.

Come è strutturato il conto del bilancio?

Il conto del bilancio, per la parte entrate, analizza gli accertamenti e gli incassi registrati nell'anno, mentre per la parte spesa analizza gli impegni e i pagamenti. Il documento analizza inoltre che cosa è

avvenuto nel corso dell'anno di riferimento rispetto alla gestione dei residui, cioè a quelle somme che risultavano, in entrata, accertate negli anni precedenti, ma non ancora incassate al primo di gennaio e, in spesa, impegnate negli anni precedenti ma non ancora pagate.



Ad esempio, il rendiconto del 2024 analizzerà gli accertamenti, gli impegni, gli incassi e i pagamenti della gestione di competenza del 2024, ma anche che cosa è successo nel corso del 2024 rispetto alla gestione dei residui attivi e passivi degli anni 2023 e precedenti.

Il **Conto del bilancio** si conclude con la dimostrazione del **risultato di amministrazione**.

Il risultato di amministrazione viene determinato sommando al fondo di cassa iniziale, al 1° gennaio, tutti gli incassi e sottraendo tutti i pagamenti, quantificando così il fondo di cassa finale, al 31 dicembre. A tale fondo di cassa finale, si sommano i residui attivi e si sottraggono i residui passivi e il Fondo Pluriennale Vincolato di Spesa, derivanti dal riaccertamento ordinario, ottenendo quindi il risultato di amministrazione.

	GESTIONE			
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio				0,00
RISCOSSIONI	(+)	0,00	0,00	0,00
PAGAMENTI	(-)	0,00	0,00	0,00
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
RESIDUI ATTIVI	(+)	0,00	0,00	0,00
RESIDUI PASSIVI	(-)	0,00	0,00	0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI	(-)			0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)			0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER INCREMENTO DI ATTIVITÀ FINANZIARIE	(-)			0,00

Da questo risultato vanno poi ancora sottratte le quote accantonate, vincolate e destinate agli investimenti e, solo alla fine di questa operazione, **se il saldo sarà positivo l'ente avrà un avanzo di amministrazione.**

Se il risultato invece fosse **negativo**, allora l'ente sarà in **disavanzo di amministrazione**, come vedremo meglio più avanti.

Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre ...

Parte accantonata		
Fondo crediti dubbia esigibilità al 31/12/...		
Fondo anticipazioni liquidità		
Fondo perdite società partecipate		
Fondo contenzioso		
Altri accantonamenti		
	Totale parte accantonata (B)	0,00

Parte accantonata		
Vincoli derivanti da leggi e da principi contabili		
Vincoli derivanti da trasferimenti		
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui		
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente		
Altri vincoli		
	Totale parte vincolata (C)	0,00
Parte destinata agli investimenti		
	Totale parte destinata agli investimenti (D)	0,00
	Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)	

Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare

Chiudere il rendiconto in avanzo, significa avere ancora a disposizione delle risorse, che arrivano da anni precedenti, e che potranno essere utilizzate nell'anno successivo.

Al contrario, chiudere in disavanzo, significa non avere risorse a disposizione; anzi, significa dover destinare le risorse dell'anno in corso e/o degli anni successivi, a ripianare questo "buco" che deriva da gestioni di anni precedenti.

Al rendiconto è allegata la **relazione sulla gestione**, un documento illustrativo che deve illustrare la gestione dell'ente, nonché i fatti di

rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio, e che deve contenere ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili.

La relazione sulla gestione, predisposta dalla giunta, esprime anche le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti. Non si limita perciò ad analisi contabili, ma ha anche il compito di rendicontare l'azione amministrativa dell'ente e verificare il raggiungimento degli obiettivi approvati con gli strumenti di programmazione.

I **revisori dei conti** devono predisporre a loro volta una relazione sul rendiconto.

Infatti, mentre sul bilancio e sulle variazioni l'organo di revisione rilascia un parere, la legge prevede che per il rendiconto sia rilasciata una vera e propria relazione.

Questa relazione deve contenere l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione medesima. L'organo di revisione dovrà anche asseverare un documento attestante i rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati dell'ente locale (enti, fondazioni, società, ecc.). Documento che dovrà essere asseverato anche dai revisori dell'organismo partecipato.

In precedenza, ci siamo soffermati sugli **equilibri di bilancio** e sulla necessità che questi equilibri vengano verificati e garantiti nel corso della gestione.

Anche **alla chiusura del rendiconto occorre verificare il rispetto degli equilibri**, attraverso un apposito prospetto allegato al rendiconto medesimo, dove viene esaminato il risultato della gestione, attraverso 3 diversi saldi:

- Il saldo W1, che analizza il risultato di competenza
- Il saldo W2 che analizza l'equilibrio di bilancio che tiene conto

anche delle somme accantonate e vincolate che confluiscono nel risultato di amministrazione

- Il saldo W3 che analizza l'equilibrio complessivo, tenendo conto anche delle modifiche agli accantonamenti degli anni precedenti.

Gli enti, anche al fine del concorso ai saldi di finanza pubblica nazionale e internazionale (il c.d. **pareggio di bilancio**), devono **obbligatoriamente** avere un **saldo W1 positivo** e devono tendere al **rispetto dell'equilibrio W2**, mentre al momento, l'ultimo saldo **W3 è facoltativo**.

Al rendiconto sono allegati anche il conto economico e lo stato patrimoniale.

Il conto economico analizza i fatti della gestione, considerando i costi e i ricavi e determinando quindi l'utile o la perdita dell'esercizio. È obbligatorio per gli enti con più di 5.000 abitanti e facoltativo per gli enti più piccoli.

Lo Stato patrimoniale ha come fondamento l'inventario, analizza i valori che incrementano e riducono il patrimonio dell'ente e deve essere approvato da tutti gli enti, anche se quelli minori possono predisporre un documento semplificato.



La contabilità economico-patrimoniale viene tenuta in modo integrato dagli enti locali ed ha, al momento, un valore solo conoscitivo.

12. Il risultato di amministrazione: che cosa sono l'avanzo e il disavanzo

Con il termine **risultato di amministrazione** si intende il risultato di sintesi della gestione del bilancio.

Come detto, attraverso questo risultato **è possibile capire se l'ente, alla data del 31 dicembre, ha ancora a disposizione delle risorse da poter utilizzare negli anni successivi (avanzo di amministrazione) oppure se presenta una situazione negativa (disavanzo)** che dovrà essere ripianata nel corso degli anni successivi.

Il risultato di amministrazione viene determinato sommando al fondo di cassa iniziale, al 1° gennaio, tutti gli incassi e sottraendo tutti i pagamenti, quantificando quindi il fondo di cassa finale, al 31 dicembre.

A tale fondo di cassa finale, si aggiungono i residui attivi e si sottraggono i residui passivi e il Fondo Pluriennale Vincolato di Spesa, risultanti dal riaccertamento ordinario dei residui, ottenendo quindi un primo risultato che, nel prospetto allegato al rendiconto, viene indicato con la lettera A).

Questo primo saldo però non è sufficiente a capire se e quante risorse l'ente abbia a disposizione, perché una parte delle somme che vi confluiscono non sono risorse libere e disponibili, bensì destinate ad essere utilizzate per specifiche finalità.

Infatti **da questo risultato vanno ancora tolte le quote accantonate, vincolate e destinate agli investimenti** e, solo alla fine di questa operazione, potremo sapere se **il saldo è positivo**, e quindi l'ente potrà disporre di un **avanzo di amministrazione**.

Se il risultato invece fosse **negativo**, allora l'ente sarà in **disavanzo di amministrazione**.

In pratica, partendo dal fondo di cassa al 31 dicembre, si sommano le componenti positive (in pratica i crediti) e si sottraggono quelle negative (sostanzialmente i debiti) e le somme per le quali è già stato individuato un utilizzo.

Il risultato di amministrazione effettivo è quindi quello che si determina dopo aver effettuato tutti gli accantonamenti e applicato i vincoli imposti dalla legge.

Ma che cosa sono queste quote che si sottraggono dal risultato della lettera A)?

Analizziamo ciascuna voce nel dettaglio.

LE QUOTE ACCANTONATE

Le quote accantonate nel risultato di amministrazione sono delle somme che vengono "messe da parte" per far fronte a dei rischi e che quindi sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono stati accantonati.



Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione potrà essere liberata dal vincolo.

Si tratta quindi di fondi rischi.

Composizione parte accantonata del risultato di amministrazione

PARTE ACCANTONATA

Fondo crediti dubbia esigibilità al 31/12/...
Fondo anticipazioni liquidità Entrate in conto capitale
Fondo perdite società partecipate
Fondo contenzioso
Altri accantonamenti
Totale parte accantonata (B)

Il principale di questi fondi è il **Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE)**, di cui abbiamo già parlato, che **serve a mettere in sicurezza i residui attivi rispetto al rischio della mancata riscossione**.

Con questo fondo si quantifica la capacità di riscossione di queste entrate conservate a residuo attivi e si “mette da parte” la quota che mediamente non si incassa.

L'FCDE è un fondo, che serve quindi a “mettere in sicurezza” le entrate dell'anno, che difficilmente potranno essere incassate.

Come abbiamo già detto, il fondo, iscritto nel bilancio di previsione, serve per impedire che entrate che difficilmente potranno essere riscosse, vengano utilizzate nel corso dell'anno. Ma queste somme, iscritte nel fondo a bilancio e non usate, che fine fanno? Rimangono bloccate, cioè, “accantonate”, per mettere in sicurezza i residui, cioè proprio quelle entrate accertate ma non riscosse al 31 dicembre.

Il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità a consuntivo riduce perciò la quota libera del risultato di amministrazione e non consente di spendere somme di cui non si ha certezza.

Come si determina la capacità di riscossione dei residui?

Per quantificare l'importo da accantonare a rendiconto, come per il bilancio, si deve fare riferimento all'andamento della riscossione dei 5 anni precedenti.

Mentre nel bilancio di previsione si verifica la riscossione delle entrate dell'anno, a rendiconto, per calcolare il grado di riscossione dei residui si effettua la media degli ultimi 5 anni degli incassi in conto residui, rispetto ai residui al 1° gennaio di ciascun anno. Una volta calcolato il grado di riscossione, si procede a quantificare il fondo; si determina facendo il complemento a 100.



Ad esempio se la media quinquennale di riscossione dei residui da Tassa Rifiuti è pari al 60%, significa che la quota di difficile esazione è pari al 40%. Si calcola quindi il 40% sul totale dei residui conservati per TARI.

Il calcolo della media quinquennale va fatta per ciascuna tipologia di entrata. È possibile scendere ad un maggior dettaglio di analisi, calcolando il FCDE per categorie o per capitoli. Questo perché ci sono tipi di entrata che, per loro natura, possono essere riscosse più facilmente e altre invece che presentano maggiori difficoltà.

Il FCDE viene quindi quantificato come complemento a 100 rispetto al grado medio di riscossione di ciascuna tipologia/categoria o capitolo di entrata.

Potrebbe succedere che il risultato di amministrazione iniziale, quello della lettera A) del prospetto, abbia un valore inferiore rispetto al totale dei fondi da accantonare, vincolare o destinare agli investimenti.

Questo può avvenire se nel corso della gestione, anche negli anni precedenti, le spese effettivamente sostenute hanno superato le entrate effettivamente realizzate, al netto degli accantonamenti.

Se il risultato di amministrazione non ha capienza, cosa succede? Se l'importo è inferiore rispetto al FCDE che deve essere accantonato a rendiconto, l'ente "chiude" l'esercizio in disavanzo.



Prendiamo ad esempio un ente che presenta un risultato di amministrazione di 90.000,00 calcolato sommando il fondo cassa al 31 dicembre (ad esempio 30.000,00) ai residui attivi (ad esempio 160.000,00), cui si sottraggono i residui passivi (ad esempio 70.000) e il FPV (ad esempio 30.000,00).

Se il FCDE da accantonare a rendiconto fosse pari a 100.000,00, la parte disponibile del risultato di amministrazione sarebbe pari a MENO 10.000. 10.000,00 sarebbe quindi l'importo del disavanzo da ripianare.

Gli enti devono quindi dedicare molta attenzione alla riscossione delle entrate. Una modesta capacità di riscossione comporta consistenti accantonamenti al Fondo crediti di dubbia esigibilità che possono anche determinare situazioni di disavanzo.

Tra le quote accantonate, oltre al FCDE, troviamo il **fondo contenzioso**, che deve essere accantonato **quando l'ente ha delle cause legali in corso, sulla base del rischio di soccombenza**.

Devono poi essere messe da parte anche le somme che servono per garantire al personale la copertura per gli aumenti del Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro arretrati, quando questo contratto sia scaduto e non sia ancora intervenuta la firma del nuovo contratto.

Tra le quote accantonate troviamo anche quelle per **l'indennità di fine mandato del sindaco**.

Al termine del mandato amministrativo al sindaco spetta una sorta di liquidazione, denominata appunto **“indennità di fine mandato”** pari ad una mensilità dell'indennità moltiplicata per il numero di anni in cui rimane in carica. Ogni anno si deve quindi accantonare una mensilità. Tali importi si sommano di anno in anno e, alla fine dei 5 anni del mandato (oppure prima in caso di cessazione anticipata), le somme accantonate si iscrivono in bilancio a finanziamento della spesa conseguente.

L'ente è anche obbligato ad accantonare somme:

- destinate a coprire delle **perdite delle proprie società partecipate**;
- per il **Fondo di Garanzia dei debiti commerciali**, nel caso non rispetti i tempi di pagamento dei propri fornitori.

LE QUOTE VINCOLATE

Costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio. Le somme vincolate sono classificate come:

- entrate vincolate per Legge
- entrate derivanti da mutui e finanziamenti
- trasferimenti con specifica destinazione
- entrate straordinarie che non hanno natura ricorrente, già accertate e riscosse, cui l'ente ha formalmente attribuito una specifica destinazione.

Le quote vincolate sono entrate non ancora utilizzate che devono rispettare il vincolo specifico al quale sono destinate.

Composizione parte vincolata del risultato di amministrazione

PARTE VINCOLATA

Vincoli derivanti da leggi e da principi contabili

Vincoli derivanti da trasferimenti

Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui

Vincoli formalmente attribuiti dall'ente

Altri vincoli

Totale parte vincolata (C)

Cosa sono questi diversi tipi di vincoli?

Alcune entrate hanno un vincolo di destinazione fissato dalla Legge.

Ad esempio, **le entrate derivante dalle sanzioni del Codice della strada** sono destinate a finalità di legge, come le misure per incrementare la sicurezza stradale. Se non vengono utilizzate entro l'anno, alla chiusura del rendiconto le somme sono vincolate nell'avanzo e saranno utilizzate sempre per le stesse finalità negli anni successivi.

I vincoli da mutui derivano invece da finanziamenti che l'ente ha attivato e sono destinati a finanziare quelle specifiche opere per le quali il mutuo è stato concesso. Quando l'ente ha ultimato l'opera, se sono avanzate delle somme del finanziamento, magari perché ci sono stati dei ribassi d'asta e quindi dei minori costi dei lavori, queste somme devono essere usate sempre per fare investimenti.

Le entrate da contributi, generalmente da altre amministrazioni pubbliche come i Ministeri o le Regioni, **devono finanziare le specifiche spese per le quali il contributo è stato assegnato.**



Se ad esempio la Regione assegna al Comune un contributo per la costruzione di una nuova scuola, queste somme sono vincolate alla costruzione della scuola e non possono essere utilizzate per altre spese.

Infine, nel caso in cui si realizzino e si incassino **entrate straordinarie** l'amministrazione può attribuire a queste entrate un **vincolo di destinazione**, decidendo fin da subito, alla chiusura del rendiconto, come utilizzare queste entrate straordinarie. Questa operazione è consentita però solo se l'ente non è in disavanzo.

LE QUOTE DESTINATE AGLI INVESTIMENTI

La quota destinata agli investimenti è costituita dalle entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese alla data del 31 dicembre.

Si tratta quindi di **entrate straordinarie**, che per loro natura finanziano spese di investimento che, se non vengono usate entro la fine dell'anno, devono comunque mantenere la stessa finalità.

Queste entrate non hanno però un vincolo specifico e quindi non sono somme vincolate, **ma hanno una generica destinazione**, appunto a spese di investimento.



Ad esempio, se l'ente vende un immobile, il 10% delle entrate della vendita sono entrate vincolate da legge per estinguere mutui, il restante 90% non ha un vincolo specifico, ma va comunque utilizzato per spese di investimento. Questa quota del 90%, se non usata entro l'anno, confluisce quindi nell'avanzo destinato agli investimenti.

La quota libera, o disponibile, del risultato di amministrazione è quindi quella che **rimane** alla fine, **dopo aver tolto le quote accantonate, vincolate e destinate agli investimenti.**

Se, sottratte queste quote, **il risultato è ancora positivo, le somme** che rimangono **sono avanzo libero**.

Nel caso in cui, invece, **il risultato sia negativo, l'ente si trova in disavanzo**.

Vedremo in seguito quali sono i provvedimenti che devono essere adottati in caso di disavanzo.

13. L'utilizzo dell'avanzo e il ripiano del disavanzo

13.1 L'utilizzo dell'avanzo di amministrazione

L'utilizzo dell'avanzo di amministrazione è disciplinato sia dal D.Lgs. 267/00 - Testo Unico degli Enti Locali (TUEL) - che dal principio contabile applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 al D.Lgs. 118/2011 e smi. Queste norme disciplinano l'applicazione dell'avanzo prima e dopo l'approvazione del rendiconto di gestione e durante l'esercizio provvisorio.

Nel paragrafo precedente, abbiamo illustrato il concetto del risultato di amministrazione, spiegando come e quando viene calcolato e come è composto.

La composizione per quote accantonate, vincolate, destinate e libera del risultato di amministrazione è importante anche per il suo utilizzo: alcune quote possono essere applicate solo dopo l'approvazione del rendiconto della gestione, mentre in altri casi le somme possono essere utilizzate anche prima della loro determinazione definitiva.

Il risultato di amministrazione è applicabile solo al primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, per finanziarie le spese che si prevede di impegnare nel corso di tale esercizio imputate al medesimo esercizio e/o a quelli successivi.

Le **quote vincolate** del risultato di amministrazione sono costituite dalle entrate accertate e non spese (economie di bilancio) derivanti da trasferimenti, mutui e vincolate dalla legge o dai principi contabili. Le quote vincolate del risultato devono quindi essere utilizzate per assicurare il rispetto del vincolo (specifico) di destinazione dell'entrata che le alimenta.

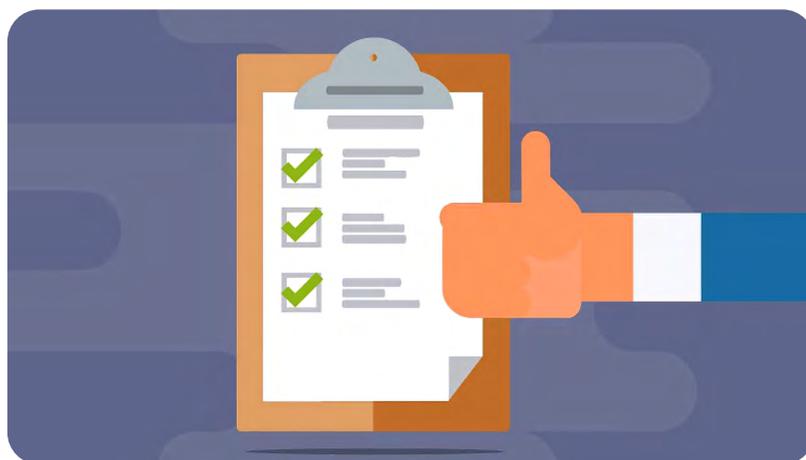
Le quote vincolate, possono essere usate anche prima dell'approvazione del rendiconto, al verificarsi di determinate condizioni.

Le **quote accantonate** sono quelle relative agli accantonamenti derivanti dal consuntivo dell'anno precedente e di quelle accantonate nel bilancio di previsione dell'esercizio in chiusura.

Le quote accantonate possono essere utilizzate a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono state accantonate.

Anche le quote accantonate, come quelle vincolate, possono essere applicate anche prima dell'approvazione del rendiconto, al verificarsi di determinate condizioni.

La quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti, costituita dalle entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, è invece utilizzabile, con provvedimento di variazione di bilancio, solo dopo l'approvazione del rendiconto.



La quota libera del risultato di amministrazione (chiaramente presente solo negli enti che non sono in disavanzo) **può essere utilizzata**, con provvedimento di variazione di bilancio, **solo dopo dell'approvazione del rendiconto e nel rispetto tassativo dell'ordine di priorità** indicato nell'art. 187 del TUEL:

- a) per la copertura dei debiti fuori bilancio;
- b) per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio previsti dall'articolo 193 del TUEL, quando non si può provvedere con mezzi ordinari. I mezzi ordinari sono il contenimento delle spese e la massimizzazione delle entrate proprie;
- c) per il finanziamento di spese di investimento;
- d) per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;
- e) per l'estinzione anticipata dei prestiti.

Inoltre l'avanzo libero non può essere utilizzato dagli enti locali:

- che stanno utilizzando, in termini di cassa, delle entrate vincolate per il finanziamento di spese correnti;
- che fanno ricorso alle anticipazioni di tesoreria;
- che non hanno adeguato il fondo crediti di dubbia esigibilità al minimo di legge.

L'avanzo può essere utilizzato anche prima che il bilancio sia approvato, quindi in esercizio provvisorio?

Nei casi in cui il termine di approvazione del bilancio sia stato rinviato oltre il 31 dicembre dell'anno precedente, **è possibile** per l'ente **usare** comunque **le quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione**, ma solo per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenze la cui mancata attuazione determinerebbe danno all'ente. In questo caso, è richiesta anche una relazione documentata del dirigente competente che attesti la necessità di procedere senza indugi e i danni di cui dovrebbe rispondere il Comune.

La delibera di variazione, in esercizio provvisorio, è di competenza della giunta.

Se il rendiconto non è ancora stato approvato, la giunta è tenuta anche ad approvare il prospetto del **risultato di amministrazione presunto**. L'approvazione del prospetto relativo al risultato presunto consente di verificarne la corretta quantificazione.

Se **da questa verifica, a "preconsuntivo"**, dovesse invece emergere un **disavanzo di amministrazione, l'ente sarà tenuto a seguire** le regole, più vincolanti, della **gestione provvisoria**. L'ente dovrà inoltre tempestivamente procedere ad approvare il bilancio di previsione applicando il disavanzo presunto emerso dalla verifica. Sulla deliberazione di giunta di utilizzo del risultato di amministrazione presunto è sempre necessario il parere dell'organo di revisione.

È inoltre possibile utilizzare l'avanzo direttamente nel bilancio di previsione, prima di aver approvato il rendiconto, ma solamente per l'utilizzo di fondi vincolati, oppure le somme accantonate che risultino già inserite nell'ultimo consuntivo approvato.



Facciamo un esempio: siamo al 31 dicembre 2024 e stiamo approvando il bilancio 2025-2027. Possiamo utilizzare una quota accantonata di 100, solo se era stata accantonata con l'approvazione del consuntivo 2023 (approvato ad aprile 2024). In questo caso, dovremo poi procedere all'aggiornamento del prospetto del risultato di amministrazione presunto entro il 31 gennaio 2025.

Se il prospetto aggiornato evidenzia una quota del risultato di amministrazione inferiore rispetto a quella applicata al bilancio, si provvede immediatamente alle necessarie variazioni di bilancio che adeguano l'impiego del risultato di amministrazione. In assenza dell'aggiornamento del prospetto in parola l'ente deve immediatamente provvedere alla variazione di bilancio per eliminare l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione.

Abbiamo approvato il bilancio, ma non ancora il consuntivo. Possiamo applicare l'avanzo presunto?

Con variazione di bilancio è possibile utilizzare, prima dell'approvazione del rendiconto, oltre alle quote vincolate, anche gli accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente.

La variazione è di competenza della giunta e presuppone la verifica del prospetto del risultato di amministrazione presunto illustrata in precedenza.

In ogni caso, tutte **le variazioni di bilancio adottate prima del consuntivo, che applicano al bilancio quote vincolate o accantonate** del risultato di amministrazione, **possono essere effettuate solo dopo la verifica e l'approvazione da parte della giunta del prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto**, che va verificato dall'organo di revisione.

Come abbiamo detto, gli enti in disavanzo non hanno avanzo libero, ma anche questi enti possono avere quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione.

Per tali enti sono previste delle norme speciali, che intervengono a limitare l'utilizzo anche di queste quote, per evitare che tale utilizzo possa determinare problemi di cassa e per cercare di accelerarne il risanamento.

Questi enti, in pratica, non possono usare tutte le somme che risultano dal rendiconto, ma solo una parte, che viene calcolata sottraendo dal risultato di amministrazione della lettera A) le somme accantonate al FCDE e al Fondo anticipi liquidità.

Al di là dei tecnicismi previsti dalla norma per calcolare l'importo utilizzabile dagli enti in disavanzo, per consentire anche a questi enti di usare particolari somme, sono state adottate nel tempo delle leggi speciali, che derogano a questi blocchi, ad esempio per i contributi assegnati nel periodo Covid, piuttosto che per le quote dei fondi del PNRR, che devono essere comunque spesi entro determinate scadenze.

13.2 Il disavanzo di amministrazione

Abbiamo già spiegato in precedenza che il risultato di amministrazione è un saldo finanziario determinato dal fondo di cassa incrementato dei residui attivi e ridotto dei residui passivi e del fondo pluriennale di spesa (saldo lettera A).

Quando questo saldo finanziario ha segno negativo l'ente si trova in una **situazione di disavanzo**.

Si tratta di una situazione negativa **perché le spese superano le entrate e non viene perciò rispettato il principio del pareggio di bilancio**. Principio che **deve essere rispettato sia in fase previsionale che durante la gestione e a consuntivo**.

Va inoltre rammentato che anche gli enti che presentano un risultato di amministrazione con un saldo lettera A) positivo possono trovarsi in una situazione di disavanzo.

Questo succede se le diverse componenti relative alle quote accantonate, vincolate e destinate agli investimenti superano il totale della lettera A).



Ad esempio, con un risultato complessivo positivo di 100, le quote accantonate, vincolate e destinate sono pari a 120 e in questo caso il disavanzo è pari a 20.

Sono diverse le cause che possono determinare un disavanzo di amministrazione. Possono dipendere da ragioni strutturali, quali la rigidità della spesa e la difficoltà a gestire e riscuotere le entrate. Oppure essere legate ad eventi straordinari, come le calamità naturali o gli esiti imprevisti di contenziosi giuridici legati a risarcimenti di danni.

Un'altra causa che potrebbe determinare disavanzi è la presenza di debiti fuori bilancio, cioè di situazioni in cui un ente locale autorizza

spese senza che sia stato assunto un regolare impegno di spesa, adeguatamente registrato nei suoi bilanci.

Il disavanzo di amministrazione viene determinato in modo presunto nel corso della redazione del bilancio di previsione e in modo definitivo in fase di elaborazione del rendiconto dell'esercizio precedente.

Negli anni sono state approvate diverse norme, che hanno consentito agli enti di "spalmare" diverse tipologie di disavanzo su più anni, in modo da permettere un rientro graduale ed evitare il dissesto.

La prima e più importante norma in tal senso è stata approvata con la riforma dell'ordinamento contabile introdotta dal D.Lgs.118/2011, come modificato dal D.Lgs.126/2014 che ha cambiato, dal 2015 per tutti gli enti il sistema contabile introducendo, tra le altre novità, l'obbligo di accantonare il Fondo Crediti di dubbia esigibilità.

Gli enti, prima del 2015, potevano legittimamente iscrivere tutte le entrate accertate a bilancio e utilizzare tutte queste entrate per finanziare delle spese.

Alcuni enti, più prudenti, anche prima della riforma, evitavano l'utilizzo delle somme non riscosse e, per alcune voci di entrata, utilizzavano una gestione per cassa, proprio per contenere i rischi che l'uso di entrate non certe potevano comportare.

In numerosi casi, però, non essendo obbligatorio alcun accantonamento, le somme sono state usate.

Questo ha fatto sì che, nel 2015, con il passaggio alle nuove regole, siano emerse numerose situazioni di disavanzo, derivate proprio dall'obbligo di iscrizione del FCDE.

Siccome tali disavanzi sono emersi a seguito del cambio delle norme imposto dalla riforma, il legislatore ha nel contempo previsto delle modalità speciali per il ripiano consentendone il recupero in 30 anni, a rate costanti, a partire dal 2015.

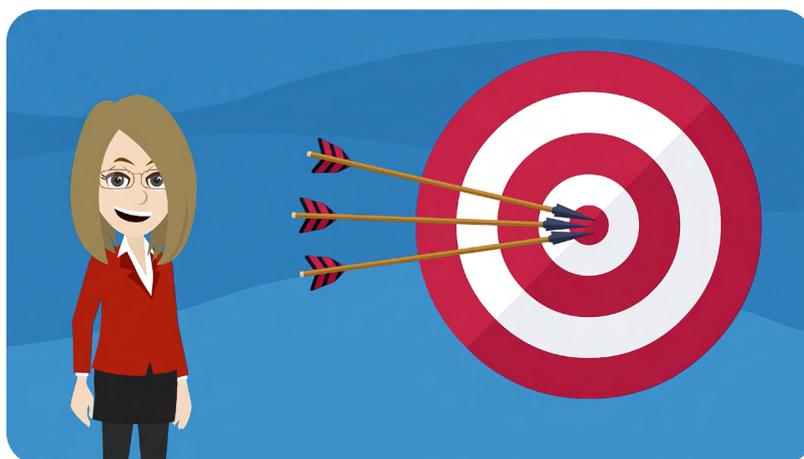
Negli anni successivi poi sono emerse altre situazioni particolari, quali quelle derivanti da alcune pronunce della Corte Costituzionale sugli obblighi di accantonamento del Fondo Anticipi Liquidità. Si tratta di somme assegnate agli enti per fornire liquidità per pagare i debiti commerciali pregressi.

Le modalità di contabilizzazione di tali fondi hanno subito negli anni numerose modifiche, assai complesse, adottate a seguito delle suddette sentenze.

Da ultimo è stato infine previsto che il disavanzo derivante dall'iscrizione di tali somme possa essere ripianato in 10 anni a partire dal 2021.

Un'ulteriore norma ha consentito di ripianare in 15 anni, sempre a decorrere dal 2021, l'eventuale maggior disavanzo derivante dall'iscrizione nel rendiconto del 100% degli accantonamenti al FCDE, poiché nei primi anni di applicazione della riforma era stato consentito un accantonamento minore che ha poi, di fatto, prodotto ulteriore disavanzo, quando il fondo è andato a regime.

Altre disposizioni hanno consentito recuperi in 5 anni di eventuali disavanzi derivanti dalla cancellazione di residui attivi a seguito della rottamazione delle cartelle esattoriali.



Al di là di questi tecnicismi e delle specifiche norme “speciali”, le regole generali sul ripiano del disavanzo “ordinario”, cioè derivante dalla gestione, sono disciplinate dall’art. 188 del D.Lgs. n. 267/2000 che prevedono l’obbligo per gli enti che registrano un disavanzo di iscrivere immediatamente le quote a recupero sul bilancio.

La norma prevede che tale disavanzo possa essere riassorbito nelle annualità previste nel bilancio (quindi in un periodo massimo di 3 anni), ma, comunque, entro il termine della consiliatura.

Questo significa quindi che se, ad esempio, registriamo un disavanzo con il rendiconto 2024 e l’ente va ad elezioni nel 2026, il disavanzo dovrà essere recuperato solo in 2 anni, il 2025 e il 2026.

Come si rientra dal disavanzo?

Gli enti locali che presentano un disavanzo di amministrazione devono adottare un piano di rientro per ripianare il disavanzo entro un certo periodo di tempo. **Il piano di rientro deve essere approvato dal consiglio comunale** e deve contenere una serie di misure volte a ridurre le spese e aumentare le entrate.

Per operare un rientro efficace è necessario ridurre le spese e incrementare le entrate. È un processo complesso e difficile che richiede la collaborazione di tutti gli organi, uffici e servizi dell’ente locale.



Le misure che possono essere adottate per ridurre le spese includono:

- la riduzione della spesa per il personale attraverso il blocco o il contenimento delle assunzioni;
- la razionalizzazione della gestione dei servizi, anche a gestione indiretta o tramite le partecipate;
- la riduzione delle spese per contributi e trasferimenti.

Le misure che possono essere adottate per aumentare le entrate includono:

- l'aumento delle tariffe per i servizi pubblici e dei tributi locali (nei limiti di legge);
- il miglioramento della capacità di riscossione delle entrate, al fine di migliorare la situazione finanziaria e ridurre, nel tempo, il peso del fondo crediti di dubbia esigibilità.

È necessario descrivere all'interno della relazione sulla gestione prevista dall'art. 227 del TUEL, le cause che hanno determinato il risultato negativo. Nella relazione si deve inoltre esplicitare quali siano stati gli interventi assunti e le azioni realizzate in seguito all'eventuale emersione del disavanzo presunto.

Il ripiano ordinario del disavanzo di amministrazione

L'art. 188 del D.Lgs. 267/2000 (TUEL) dispone l'obbligo del ripiano del disavanzo nell'esercizio in cui si approva il rendiconto da cui è emerso il disavanzo medesimo ovvero negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione.

È quindi lasciata libertà all'ente in merito alla definizione del periodo, potendo optare, come detto, per il ripiano in un massimo di tre annualità. Se si determina un disavanzo con il consuntivo 2023, il disavanzo va applicato al bilancio 2024-2026 e può essere spalmato sullo stesso triennio.

Il ripiano prevede l'obbligo dell'iscrizione come spesa dell'ammontare del disavanzo così accertato, di modo tale che il flusso

di entrate a fine anno superi il flusso di spese esattamente per quell'ammontare, riassorbendo così il disavanzo emerso al termine dell'esercizio precedente.

Il piano di rientro si concretizza ogni anno nell'iscrizione nel bilancio di previsione, in parte spesa, della quota annuale costante di recupero. La quota annua non potrà essere inferiore all'importo totale del disavanzo accertato diviso il numero di annualità massimo in cui è ammesso il ripiano.

Sono previste regole piuttosto rigorose per il rispetto del piano di rientro:

- se a fine anno tale importo non è stato recuperato, esso dovrà essere iscritto nel bilancio preventivo dell'anno successivo, dove quindi andrà recuperata una quota maggiore;
- se il disavanzo accertato a fine anno è maggiore di quello dell'anno precedente, questo differenziale andrà aggiunto alla quota "ordinaria" e recuperata entro lo stesso triennio del piano. La maggiore spesa applicata nel bilancio, dovrà essere indicata nella relazione sulla gestione menzionata in precedenza.

Il piano di rientro deve essere monitorato costantemente e, se necessario, modificato per garantire il raggiungimento degli obiettivi.



Il piano di riequilibrio finanziario pluriennale

Nel caso in cui l'ente locale non sia in grado di ripianare il disavanzo entro il termine stabilito, o quando si è in presenza di **squilibri strutturali** che non consentono di superare queste condizioni con le misure "ordinarie" previste degli artt. 193 e 194 del TUEL, l'ente, per evitare una situazione molto grave che può comportare la sospensione dell'erogazione dei servizi pubblici, può ricorrere, **con deliberazione consiliare, alla procedura di riequilibrio, attraverso l'adozione del Piano di riequilibrio finanziario pluriennale** (il c.d. "predissesto").

La procedura, prevista dall'art. 243-bis del TUEL, viene adottata autonomamente dall'ente locale e prevede una durata compresa tra 4 e 20 anni, compreso quello in corso, che viene determinata in relazione al rapporto tra le passività da ripianare e gli impegni di spesa corrente. In ogni caso, la durata del piano deve essere funzionale al progetto di rientro.

Il piano di riequilibrio è un documento complesso con cui si provvede alla:

- ricognizione completa dei fattori di squilibrio rilevati;
- determinazione delle misure di riequilibrio strutturale;
- individuazione delle risorse, che possono essere costituite da entrate proprie, indebitamento e l'eventuale accesso al Fondo di rotazione, un trasferimento statale finalizzato al pagamento dei debiti del piano.

Una volta deliberato il piano, va trasmesso:

- alla Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali (prevista dall'articolo 155 del TUEL) del Ministero dell'Interno, per l'istruttoria;
- alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti, ai fini dell'approvazione o del diniego dello stesso.

Una volta approvato, il piano dovrà essere monitorato e verificato per l'intera durata.

In caso di diniego, da parte della Corte dei conti, si apre la procedura di dissesto.

14. Che cos'è la contabilità "Accrual" di cui si sente tanto parlare in questi giorni come futuro sviluppo della gestione contabile della PA?

Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) prevede tra le riforme abilitanti, la Riforma 1.15 "Dotare le pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale Accrual".

La riforma, attuata dal Ministero dell'Economia e delle finanze, mira a ridurre il divario esistente fra l'assetto contabile attuale delle pubbliche amministrazioni italiane e un sistema contabile basato sugli standard europei.

Il nuovo sistema, che dovrà entrare in vigore dal 2026, affiancherà l'attuale contabilità finanziaria.

La contabilità basata sul principio Accrual si propone di dotare tutte le Pubbliche Amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale basato sulla partita doppia e sui principi generali e applicati con diretto riferimento agli IPSAS (Principi Contabili Internazionali per il Settore Pubblico).

Anche questa riforma, come le altre del PNRR, ha target e milestone ben definiti e per di più piuttosto ambiziosi:

- entro il 2024 è prevista l'approvazione del quadro concettuale, dei principi di contabilità per competenza e del piano contabile;
- entro il 1° trimestre 2026 dovrà essere completato il primo ciclo di formazione per la transizione al nuovo sistema di contabilità per i rappresentanti di 18.000 enti pubblici;

- sempre per la medesima data è prevista l'entrata in vigore della riforma della contabilità per competenza per almeno il 90 per cento dell'intero settore pubblico.

La riforma riguarda tutta la pubblica amministrazione e, quindi, comprende anche gli enti locali che saranno chiamati all'adozione del sistema di contabilità Accrual in tempi piuttosto ravvicinati.

La Ragioneria Generale dello Stato (RGS) ha elaborato, in questi due anni una serie di documenti, che sono attualmente ancor in fase di completamento, quali:

- il quadro regolamentare generale;
- gli standard contabili;
- le linee guida generali;
- un apposito piano dei conti c.d. multidimensionale.

Questi documenti, una volta definitivamente approvati, troveranno una prima applicazione per un periodo di sperimentazione, previsto per l'anno 2025, che coinvolgerà diversi enti territoriali.

Alla luce dei risultati della sperimentazione, gli stessi documenti, che rappresentano le regole della contabilizzazione Accrual saranno applicati dalle altre Amministrazioni pubbliche.

Il tempo a disposizione è però ridotto e la RGS ha già programmato delle misure di ausilio agli enti:

- un percorso formativo per tutto il personale delle amministrazioni pubbliche coinvolto nella riforma;
- un percorso di adeguamento del sistema informativo (i software gestionali);
- la definizione di proposte normative per il recepimento del quadro regolamentare.

Tale nuovo sistema di contabilità economico-patrimoniale, unico per tutte le Amministrazioni Pubbliche italiane, "copre" la fase di rendicontazione e consolidamento dei conti pubblici.

È quindi un sistema contabile che restituisce i risultati a consuntivo e non si sovrappone, né sostituisce i sistemi di contabilità finanziaria vigenti, che conservano la loro funzione autorizzatoria che si esplica nella fase previsionale e programmatoria, illustrata nelle pagine precedenti.

È altresì previsto che inizialmente possano essere coinvolte le amministrazioni di maggiori dimensioni, coinvolgendo solo in un secondo momento i Comuni di minori dimensioni, per i quali dovrebbero essere individuate procedure semplificate.

iFEL Fondazione ANCI

Istituto per la Finanza
e l'Economia Locale

Piazza San Lorenzo in Lucina 26

00186 Roma (RM)

Tel. 06.688161

Fax 06.68816268

e-mail: info@fondazioneifel.it

www.fondazioneifel.it



ISBN: 978-88-6650-032-2