Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali

di Massimo Venturato

In questo articolo riprendiamo l'analisi del terzo principio di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli enti locali pubblicati dal CNDCEC nell'ottobre 2016 elaborati dal gruppo di lavoro della Commissione di Studio dell'Area Enti Pubblici. I primi due sono stati già trattati nei numeri precedenti.

Nel principio n. 3, intitolato "L'organo di revisione: funzione di collaborazione e pareri obbligatori", si affronta nello specifico l'attività dell'organo di revisione di fronte a situazioni di copertura di disavanzo dell'ente o di piano di riequilibrio finanziario pluriennale. Seguendo l'ordine dettato nel principio n. 3 troviamo prima **il parere sul piano di rientro del disavanzo di amministrazione.** Quando si verifica che un ente determina un disavanzo, si rende necessario che lo stesso predisponga un piano di rientro che preveda l'immediata applicazione all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. Questo è quanto previsto dall'art. 188 del D.Lgs. 267/2000 (TUEL) che prevede che la mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, ma non oltre la durata della consiliatura. E' necessario che il consiglio comunale adotti una delibera avente per oggetto il piano di rientro del disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano è sottoposto al parere dell'organo di revisione, che deve verificare che i provvedimenti indicati in delibera siano attuabili e coerenti ovvero che si fondino su effettive possibilità di realizzo di economie di spesa o di maggiori entrate che per legge non possono derivare da assunzione di nuovi prestiti o da utilizzo di entrate vincolate ovvero con proventi da alienazione di beni patrimoniali disponibili e di altre entrate in conto capitale con riferimento a squilibri di parte capitale, tenendo conto che, in deroga a quanto previsto dall'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006 n.296, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza. La delibera di ripiano deve contenere l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo. Tutto ciò dovrà essere allegato al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. L'organo di revisione dovrà, poi, esprimere apposito parere, sull'attendibilità della relazione, con periodicità almeno semestrale, riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro che il Sindaco o il presidente devono trametterе al Consiglio e che l'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nell'originario piano di rientro, sia coperto non oltre la scadenza di rientro in corso.

Diverso è il **parere dell'organo di revisione sul piano pluriennale di riequilibrio finanziario** ai sensi dell'art. 243 bis e seguenti. Si tratta di una procedura di rientro prevista in alternativa a quella di

dissesto, attivabile quando, da un lato, non ci sono risorse sufficienti a ripristinare gli equilibri nei modi e nei tempi degli artt. 193 e 194 del TUEL, dall'altro, ci sono margini di recupero entro un orizzonte allargato al massimo a 10 anni. È opportuno, in tali casi, che sia stato preliminarmente approvato il bilancio di previsione o constatata l'impossibilità di recuperare gli equilibri in sede di assestamento. Quando però il dissesto previsto dall'art. 244 del Tuel è inevitabile, non si può ricorrere al piano di riequilibrio. In pratica, il piano di riequilibrio non può né essere una forma di dilazione di uno stato di dissesto conclamato, ne una forma elusiva di sostituzione di copertura del disavanzo con un ripiano di durata decennale anziché nel breve periodo. E' molto sottile la differenza nell'applicazione del piano di riequilibrio rispetto al piano di risanamento a seguito di dichiarazione di dissesto, dal momento che le due procedure sono alternative se vi è coincidenza di presupposto (c.d. dissesto "per ragioni finanziarie", cfr. artt. 244 TUEL e 243-bis, consistente, in sostanza, nella incapacità di adempiere regolarmente le proprie obbligazioni ricorrendo ai mezzi ordinari ex art. 193 TUEL). In tal caso è possibile adottare una serie specifica e qualificata di misure e determinare un rafforzamento dei controlli interni ed esterni (sia in fase di approvazione, sia in fase di attuazione del PRFP) che giustifica l'ampliamento dell'orizzonte temporale di ripiano da tre ad un massimo di dieci anni. Se invece il dissesto è di tipo "funzionale" (l'"ente non può garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili"), non rimane che l'unica via della dichiarazione di dissesto ex art. 244 TUEL con le relative conseguenze e procedure di legge. In questa seconda ipotesi, è obbligatorio rilevare sin da subito la sussistenza dell'obbligo della dichiarazione di dissesto, con apertura della procedura concorsuale per i creditori (art. 248, comma 2, TUEL) e l'esercizio provvisorio nei termini stabiliti dalla legge (art. 250 TUEL) sino alla ridefinizione di uno "stabile riequilibrio" (art. 259 e ss. TUEL). Tanto premesso, occorre precisare che "oggetto" del piano di riequilibrio, alla stregua del dissesto, è il disavanzo sostanzialmente determinato e previamente formalizzato, tramite una sistematica attività di ricognizione di passività e debiti fuori bilancio da riconoscere.

Per la sua quantificazione, essenziale è la procedura di riaccertamento straordinario ai sensi dell'art. 243 *bis*, comma 8, lett. e), che impone lo stralcio dei crediti inesigibili e/o di dubbia esigibilità. L'ente è altresì tenuto a una ricognizione dei debiti fuori bilancio riconoscibili.

Parallelamente, deve essere effettuata una sistematica attività di accertamento delle posizioni debitorie aperte con il sistema creditizio e dei procedimenti di realizzazione delle opere pubbliche ad esse sottostanti ed una verifica della consistenza ed integrale ripristino dei fondi delle entrate con vincolo di destinazione.

La prossimità con la procedura di dissesto è evidente nella disciplina della fase prodromica all'eventuale valutazione di diniego del piano. Infatti, l'avvio della procedura è determinata da una prima delibera del Consiglio comunale che determina, ancor prima dell'approvazione del piano, la sospensione delle azioni esecutive, (a differenza che nel ripiano art. 192 TUEL) le quali restano in tale stato fino alla data di approvazione o diniego del piano di riequilibrio pluriennale da parte della Corte dei conti (art. 243 *bis*, comma 1, TUEL).

È quindi determinante considerare, in sede di valutazione del piano, se le procedure esecutive iniziate, seppur sospese, non possano avere conseguenze sulla sostenibilità del risanamento, determinando una latente condizione di illiquidità.

Entro 90 giorni dall'esecutività della delibera, il Consiglio adotta il piano di riequilibrio finanziario della durata di 10 anni compreso quello in corso, corredato dal parere dell'Organo di revisione e, quindi, trasmesso alla competente Sezione Regionale di controllo della Corte dei conti e alla Commissione per la stabilità finanziaria degli EE.LL. presso il Ministero dell'Interno. Su questo punto, è in discussione presso l'Osservatorio di Finanza e Contabilità del Ministero dell'Interno, la proposta al fine di ricondurre l'accettazione del piano proposto solo da parte del Ministero dell'Interno onde evitare decisioni non coincidenti tra la sezione competente della Corte dei conti e la Commissione Ministeriale per la stabilità finanziaria degli enti locali, con conseguente prolungamento dei tempi di attuazione del piano.

Il piano di riequilibrio

Il piano di riequilibrio finanziario pluriennale deve tenere conto di tutte le misure necessarie a superare le condizioni di squilibrio rilevate.

Le misure previste sono più estese e incisive di quelle di cui agli artt. 193 e 194. Infatti, l'ente, a titolo esemplificativo, ha la facoltà di:

a. ripianare il disavanzo di amministrazione accertato e finanziare i debiti fuori bilancio nel periodo massimo di dieci anni;
b. concordare con i creditori, ai fini del finanziamento dei debiti fuori bilancio, un piano di rateizzazione della stessa durata del piano di riequilibrio;
c. assumere mutui per la copertura dei debiti fuori bilancio riferiti a spese di investimento in deroga ai limiti dell'art. 204, comma 1, del TUEL;
d. incrementare le aliquote e le tariffe dei tributi locali nella misura massima consentita, anche in deroga ad eventuali limitazioni disposte dalla legislazione vigente;
e. accedere al fondo di rotazione di cui all'art. 243 *ter* del TUEL.

Il piano deve essere costruito in modo tale che a regime sia raggiunto l'equilibrio di bilancio corrente e che le entrate di competenza siano di entità tale da finanziare le spese di competenza, e l'eventuale esposizione debitoria pregressa accumulata, assicurando anche un margine di sicurezza per fronteggiare eventuali criticità impreviste. A tal fine deve, comunque, contenere:

a. la puntuale ricognizione, con relativa quantificazione, dei fattori di squilibrio rilevati, dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dall'ultimo rendiconto approvato e di eventuali debiti fuori bilancio;
b. le eventuali misure correttive adottate dall'ente locale in considerazione dei comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria e del mancato rispetto degli

obiettivi posti con il patto di stabilità interno (ora pareggio di bilancio) accertati dalla competente sezione regionale della Corte dei conti;

c. l'individuazione, con relativa quantificazione e previsione dell'anno di effettivo realizzo, di tutte le misure necessarie per ripristinare l'equilibrio strutturale del bilancio, per l'integrale ripiano del disavanzo di amministrazione accertato e per il finanziamento dei debiti fuori bilancio entro il periodo massimo di dieci anni, a partire da quello in corso alla data di accertamento del piano;

d. l'indicazione, per ciascuno degli anni del piano di riequilibrio, della percentuale di riassorbimento del disavanzo di amministrazione e dei debiti fuori bilancio da finanziare.

Per tutta la durata del piano l'ente:

a. è soggetto ai controlli in materia di copertura di costo di alcuni servizi, di cui all'art. 243 comma 2 TUEL, ed è tenuto ad assicurare la copertura dei costi della gestione dei servizi a domanda individuale prevista dalla lett. a) del medesimo art. 243, comma 2;

b. è tenuto ad assicurare, con i proventi della relativa tariffa, la copertura integrale dei costi della gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani e del servizio acquedotto;

c. è soggetto al controllo sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni del personale previsto dall'art. 243 comma 1 TUEL;

d. è tenuto ad effettuare una rigorosa revisione della spesa con indicazione di precisi obiettivi di riduzione della stessa, nonché una verifica dei costi di tutti i servizi erogati dall'ente e della situazione di tutti gli organismi e società partecipate e dei relativi costi e oneri comunque a carico del bilancio dell'ente.

In ogni caso l'ente deve porre in essere alcune misure a seconda se aderisce o meno al fondo di rotazione di cui all'art. 243 bis del Tuel, che sono:

***Check list* per il raggiungimento dell'obiettivo di riequilibrio pluriennale. Il PRFP deve avere il seguente contenuto necessario e/o facoltativo ex art. 243 *bis* commi 8 e 9 TUEL**

A	**Misure in caso di non adesione al fondo di rotazione**
	a.1. Misure obbligatorie
1	riaccertamento straordinario dei residui strumentale alla corretta quantificazione dell'obiettivo di riequilibrio. Si evidenzia che devono essere stralciati i debiti non solo inesigibili, ma in linea di massima anche tutti quelli qualificabili come di "dubbia esigibilità"
2	copertura integrale dei costi della gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani e del servizio acquedotto con i proventi della relativa tariffa
3	copertura integrale servizi a domanda individuale
4	rigorosa revisione della spesa con indicazione di precisi obiettivi di riduzione della stessa, nonché una verifica e relativa valutazione dei costi di tutti i servizi erogati dall'ente e della situazione di tutti gli organismi e delle società partecipate e dei relativi costi e oneri comunque

	a carico del bilancio dell'ente
	a.2. Misure facoltative
5	facoltà di elevare aliquote o tariffe dei tributi locali, nella misura massima consentita dalla legge (obbligatoria in caso di adesione al fondo di rotazione)
6	rideterminazione della pianta organica ex art. 259, comma 6 TUEL (obbligatoria in caso di adesione al fondo di rotazione)
B	**In caso di adesione al fondo di rotazione, si aggiungono i seguenti contenuti obbligatori**
7	esercizio della facoltà di aumento massimo dei tributi locali
8	rideterminazione della dotazione organica ai sensi dell'articolo 259, comma 6 TUEL
9	previsione dell'impegno ad alienare i beni patrimoniali disponibili non indispensabili per i fini istituzionali
10	blocco immediato dell'indebitamento, fatto salvo quanto previsto per i soli mutui connessi alla copertura di debiti fuori bilancio pregressi
11	*spending review* obbligatoria, segnatamente a decorrere dall'esercizio finanziario successivo, riduzione delle spese di personale, attraverso l'eliminazione dai fondi per il finanziamento della retribuzione accessoria del personale dirigente e di quello del comparto, delle risorse di cui agli articoli 15, comma 5, e 26, comma 3 del CCNL del 1999, per la quota non connessa all'effettivo incremento delle dotazioni organiche
12	riduzione almeno del 10% delle spese per prestazioni di servizi, di cui all'ex intervento 03 della spesa corrente (ora voce di spesa "acquisto di servizi" del macroaggregato "acquisti di beni e servizi")
13	riduzione almeno del 25% delle spese per trasferimenti, di cui all'ex intervento 05 della spesa corrente, (ora macroaggregato "trasferimenti correnti") finanziate attraverso risorse proprie

I controlli dell'Organo di revisione

L'Organo di revisione deve esprimere un parere sulla proposta di deliberazione che l'organo consiliare deve adottare entro 90 giorni dalla data dell'esecutività della delibera di ricorso al PRFP.

Per esprimere tale parere l'Organo di revisione deve verificare che il PRFP ricostruisca correttamente l'obiettivo di riequilibrio (il disavanzo sostanziale al lordo dei debiti fuori bilancio da ripianare) e che contenga le misure di cui alla sopra riportata *check list*, in misura adeguata e attendibile. In particolare deve:

a. verificare che la massa passiva sia completa e non sottostimata e comprenda anche i debiti fuori bilancio ed eventuali passività potenziali rese note;

b. valutare l'attendibilità delle misure individuate nel piano cioè l'effettiva probabilità di realizzo delle medesime, (in particolare se misure straordinarie, come previsione di recupero evasione, vendita di immobili ecc.).

L'Organo di revisione, ai sensi dell'art. 243 *quater* comma 6 del TUEL, deve trasmettere al Ministero dell'Interno e alla competente Sezione regionale della Corte dei conti:

a. entro quindici giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre, una relazione sullo stato di attuazione del piano e sul raggiungimento degli obiettivi intermedi del piano stesso;
b. entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'ultimo di durata del piano, una relazione finale sulla completa attuazione dello stesso e sugli obiettivi di riequilibrio raggiunti.

Analogamente, l'Organo di Revisione deve esprimere un parere in caso di rimodulazione o riformulazione del piano ai sensi di legge (Sez. Autonomie n. 13/2016, su art. 1, comma 714 e ss. della L. n. 208/2015) ad esempio l'Organo di revisione è altresì chiamato ad esprimere un proprio parere nel caso in cui durante la fase di attuazione del piano dovesse emergere un grado di raggiungimento degli obiettivi intermedi superiore rispetto a quello previsto e l'ente intenda ridurre la durata del piano medesimo.

Nei prossimi numeri tratteremo gli altri pareri obbligatori richiesti all'organo di revisione deli enti locali.