



CONSIGLIO NAZIONALE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI

Osservatorio Enti Locali

Agosto 2013

a cura
DELL' ISTITUTO DI RICERCA DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Stefano Ranucci

Roma, 29 agosto 2013

Indice

NORMATIVA **3**

LINEE GUIDA PER LA COMPILAZIONE DEI QUESTIONARI AL RENDICONTO 2012 DA PREDISPORRE A CURA DELL'ORGANO DI REVISIONE DI COMUNI E PROVINCE	3
Le finalità informative e le modifiche ai questionari	3
Struttura dei questionari e modalità di invio	4
Il contenuto dei questionari	5

GIURISPRUDENZA **8**

MODALITÀ DI AFFIDAMENTO DEL SERVIZIO DI TESORERIA ALLA LUCE DELLA SENTENZA DEL TAR CAMPANIA 21 GIUGNO 2013, N. 3261.	8
Le previsioni normative sull'affidamento del servizio di tesoreria	8
Le argomentazione dei Giudici amministrativi	9
Le conclusioni dei Giudici amministrativi	10

NORMATIVA

Linee guida per la compilazione dei questionari al rendiconto 2012 da predisporre a cura dell'organo di revisione di Comuni e Province

Con la deliberazione n. 18/SEZAUT/2013/INPR del 12 luglio 2013, la sezione delle Autonomie della Corte dei conti ha approvato le linee guida e gli schemi dei questionari relativi al rendiconto 2012 che gli organi di revisione finanziaria di Comuni e Province dovranno inviare alla Corte ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167 della legge 266/2005.

La Corte dei Conti ha provveduto ad aggiornare il contenuto dei questionari adattandoli alle modifiche normative intervenute nell'ultimo anno.

Come noto, la predisposizione e l'invio dei questionari è finalizzato alla raccolta di dati contabili sugli andamenti finanziari degli enti locali allo scopo di costituire una base informativa adeguata all'assunzione delle decisioni di finanzia pubblica e di consentire una più efficace azione di controllo da parte della Corte dei Conti.

Nel presente documento sono sintetizzate le considerazioni della Corte dei Conti in merito alle finalità informative perseguite con la compilazione e l'invio dei questionari. Successivamente è illustrato il contenuto di ciascuna sezione in cui si articolano, indicando gli elementi di novità rispetto ai medesimi questionari relativi al rendiconto 2011.

Le finalità informative e le modifiche ai questionari

Le linee guida approvate dalla Corte prevedono l'aggiornamento dei precedenti modelli di questionario già utilizzati in passato per Province, Comuni di grandi dimensioni (con popolazione superiore a 5000 abitanti) e Comuni di piccole dimensioni (con popolazione fino a 5000). L'aggiornamento tiene conto dell'evoluzione normativa dell'ultimo anno, delle considerazioni e dei suggerimenti delle Sezioni regionali di controllo e degli indirizzi espressi in sede consultiva dalla medesima sezione per le autonomie.

I magistrati contabili illustrano nelle linee guida i principali elementi di novità circa le finalità informative perseguite mediante la compilazione dei questionari e individuano in modo puntuale i principali obiettivi conoscitivi dell'intero processo di produzione, raccolta ed elaborazione dei dati in essi contenuti.

In relazione agli obiettivi conoscitivi i magistrati contabili chiariscono che una maggiore attenzione deve essere data alla verifica del rispetto degli equilibri di bilancio anche ed in particolar modo per ciò che attiene alla gestione di cassa. Sostiene infatti la Corte, che la presenza di tensioni di liquidità rappresenta un evidente sintomo di una situazione critica relativa agli

equilibri di bilancio che, se non adeguatamente fronteggiata, può incidere sulla capacità dell'ente di garantire lo svolgimento dei servizi essenziali. Chiarisce, inoltre, la Corte che nell'ambito dell'attività di aggiornamento dei questionari è stato perseguito l'intento di semplificarne l'attività di compilazione allo scopo di rendere più chiare e facilmente intelleggibili le informazioni in essi contenute. In tal senso, pur in presenza di un quadro normativo di notevole complessità sono state contenute le nuove richieste, limitandole alle questioni di cruciale significatività e sono state eliminate le richieste di dati rinvenibili da altre fonti (es. rendiconto, dati sul personale e sul patto di stabilità).

Di interesse appare l'indicazione sull'evoluzione dell'obiettivo principale dell'attività di controllo effettuata dalla Corte dei Conti. Nelle linee guida si legge in tal senso che *“l'obiettivo principale del controllo si è progressivamente spostato dalla ricerca della irregolarità alla promozione del miglioramento dei comportamenti di gestione attraverso la segnalazione di misure correttive. [...] In tale contesto il fenomeno delle gravi irregolarità appare rilevante se si tratta di violazioni [...] suscettibili di pregiudicare l'equilibrio di bilancio e di recare conseguenze tali da non consentire all'Ente di concorrere alla realizzazione degli obiettivi generali della finanza pubblica.”*

Struttura dei questionari e modalità di invio

La struttura dei questionari non presenta significative differenze rispetto a quella prevista per i questionari al rendiconto 2011. Essi prevedono l'inserimento dei dati identificativi dell'ente e del responsabile dell'organo di revisione economico finanziaria cui compete l'obbligo di invio, sono indicati gli estremi del verbale di approvazione della relazione al rendiconto e la deliberazione di approvazione del rendiconto.

Successivamente il questionario è articolato in due distinte sezioni, la prima dedicata a domande preliminari circa le caratteristiche dell'ente, le operazioni realizzate e la partecipazione al processo di sperimentazione contabile previsto dall'art. 36 del D.lgs 118/2011. La seconda sezione, maggiormente articolata è dedicata all'illustrazione di specifici aspetti connessi ai risultati contabili del rendiconto, al rispetto degli equilibri di bilancio e dei vincoli normativi relativi a specifiche voci di spesa. Nella tabella seguente è indicato il contenuto puntuale delle informazioni e delle verifiche contenute nella seconda parte dei questionari:

Contenuto sezione seconda del questionario	
1) Risultato della gestione finanziaria	6) Spese per il personale
2) Organismi partecipati	7) Contrattazione integrativa
3) Verifica della capacità di indebitamento	8) Verifiche del conto economico
4) Utilizzo di strumenti di finanza derivata in essere	9) Verifiche sul conto del patrimonio
5) Rispetto del patto di stabilità interno	

Le linee guida confermano anche la procedura di invio dei questionari utilizzata negli anni passati. Essi potranno essere compilati e inviati esclusivamente mediante la procedura online del S.I.Qu.E.L. disponibile sul sito www.corteconti.it. L'accesso alla procedura è possibile esclusivamente previa apposita registrazione.

In relazione alla data entro la quale effettuare l'invio dei questionari è necessario fare riferimento alle indicazioni fornite dalle singole Sezioni regionali di controllo.

Il contenuto dei questionari

Domande preliminari

Come illustrato, i questionari sono articolati in due sezioni: la prima dedicata alle domande preliminari volte ad individuare il sistema di regole contabili e di disposizioni applicabili all'ente e la seconda che contiene le informazioni a carattere contabile e le verifiche economico finanziarie.

Nell'ambito della prima sezione dedicata alle domande preliminari, i primi due quesiti sono finalizzati ad individuare il contesto normativo e l'insieme delle regole contabili necessarie alla corretta interpretazione dei dati forniti. Il questionario prevede, infatti, di indicare se l'ente nel corso dell'anno 2012 abbia preso parte alla sperimentazione prevista dall'art. 36 del D.Lgs. 118/2011 concernente l'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni territoriali. In tale ipotesi è necessario indicare gli esiti dell'operazione di riaccertamento dei residui sulla consistenza del fondo pluriennale vincolato, la consistenza del fondo svalutazione crediti e gli impatti di tali previsioni contabili sul risultato di amministrazione. L'organo di revisione deve inoltre indicare nel questionario se l'ente si trova in stato di dissesto.

La prima sezione del questionario 2012 contiene un numero di domande di gran lunga inferiore rispetto a quelle previste nel questionario dell'anno precedente. Sono ad esempio eliminate le domande relative al conseguimento dell'obiettivo del patto di stabilità interno, quelle relative al rispetto di alcuni dei vincoli per le partecipate o ancora relative ai debiti fuori bilancio.

Informazioni di natura patrimoniale e avanzo di amministrazione

La seconda sezione del questionario che raccoglie le informazioni di natura economico-finanziaria, presenta il maggior numero di novità rispetto al questionario 2012.

Una prima rilevante novità è relativa al paragrafo dedicato al risultato della gestione finanziaria che, in coerenza con quanto indicato nelle linee guida, prevede alcune domande finalizzate ad approfondire la situazione di cassa. È richiesto in tal senso di specificare le riscossioni e i pagamenti effettuati in relazione ai diversi aggregati del bilancio, distinguendo tra le riscossioni e i pagamenti effettuati in conto residui e quelli effettuati in conto competenza.

Un ulteriore elemento di novità è relativo al maggiore livello di approfondimento richiesto nell'analisi dei provvedimenti adottati dall'ente per la salvaguardia degli equilibri di bilancio prevista dall'art 193 del Tuel. I questionari richiedono di specificare la portata delle manovre adottate e gli effetti in termini di entrate e spese correnti con particolare riferimento alle operazioni di dismissioni del patrimonio immobiliare e all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione.

In riferimento alle modalità di formazione dell'avanzo di amministrazione i questionari richiedono l'indicazione degli accantonamenti effettuati connessi alla copertura di passività potenziali e l'indicazione degli specifici utilizzi effettuati nel corso dell'anno.

Anche per l'avanzo di amministrazione è richiesto uno specifico approfondimento relativo agli effetti sulla dinamica di cassa, è infatti prevista l'indicazione dell'eventuale adozione da parte dell'ente di procedure contabili in grado di evidenziare i vincoli sulle entrate a specifica destinazione (che possono creare quote di avanzo vincolato) e informazioni relative all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria dell'ultimo triennio.

L'attenzione alla dinamica di evoluzione della cassa è confermata dalle richieste effettuate su alcune voci di entrata tipicamente oggetto di analisi da parte della Corte quali: i contributi per permessi di costruire, le sanzioni amministrative per violazioni del codice della strada e il recupero dell'evasione tributaria. Per tali entrate è necessario indicare gli importi riscossi in conto residui relativi al triennio precedente quello del rendiconto.

Sempre in tema di gestione in conto residui, i questionari prevedono maggiori approfondimenti in relazione al riaccertamento dei residui attivi e degli effetti che esso produce sulla salvaguardia degli equilibri di gestione in conto residui e di gestione della cassa.

Uno specifico approfondimento informativo richiesto dai quesiti è connesso all'attuazione del Dl. 35/2013 (decreto sblocca-debiti); l'organo di revisione dovrà indicare nei questionari l'ammontare dei debiti certi, liquidi ed esigibili alla data del 31 dicembre 2012 e non ancora estinti alla data del 8 aprile 2013 relativi agli appalti di lavori. Indicazioni simili sono richieste anche per le spese in conto capitale e correnti con esclusione della spesa per il personale.

Il redattore del questionario è tenuto, inoltre, ad indicare se l'ente ha fatto ricorso o meno all'anticipazione di tesoreria presso la Cassa Depositi e Prestiti e se ha aderito alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale.

Organismi partecipati e indebitamento

Nell'ambito della seconda sezione del questionario un numero rilevante di domande indaga la natura e l'evoluzione del rapporto tra l'ente e gli organismi partecipati. Le principali modifi-

che che interessano tale sezione sono relative all'attuazione del provvedimento sulla *spending review* (DI 95/2012) previsto dall'art. 6 comma 4, ovvero della realizzazione della nota informativa relativa alla verifica della consistenza dei crediti e debiti reciproci tra l'Ente e gli organismi partecipati.

I questionari richiedono la segnalazione delle eventuali garanzie prestate dall'ente e della cancellazioni di debiti verso le partecipate.

Per quanto attiene al rispetto dei vincoli previsti per l'indebitamento, i questionari richiedono la verifica delle modalità di determinazione dei parametri che concorrono alla individuazione del rapporto tra interessi passivi e totale delle entrate correnti previsto dal all'art. 204 del Tuel. Devono, inoltre, essere indicate le eventuali garanzie tipiche e atipiche rilasciate a soggetti diversi dagli organismi partecipati e le quote di indebitamento estinte in applicazione delle disposizioni previste dal DI sulla *spending review*.

Patto di stabilità e spesa per il personale

Limitate sono le modifiche ai questionari inerenti le informazioni da comunicare sul Patto di stabilità interno e sulla spesa per il personale. Rispetto ai precedenti questionari è richiesto di allegare, in sede di invio del documento, il prospetto ministeriale per la determinazione dell'obiettivo e del monitoraggio semestrale.

In merito alla spesa per il personale i principali elementi di novità riguardano i limiti previsti dall'art. 9 comma 28 della legge 122/2010 relativo alla spesa per contratti di lavoro flessibili che sono stati estesi agli enti locali dalla legge 183 del 2011. A tal fine è introdotto nei questionari uno specifico prospetto dimostrativo che illustra le componenti utilizzate e quelle escluse nel calcolo della spesa.

Un ulteriore approfondimento è dedicato alla spesa derivante da contrattazione integrativa. Nei questionari è infatti richiesto di indicare in apposito prospetto il rispetto del divieto di applicazione del trattamento accessorio ai profili dirigenziali ed al comparto.

Enti in sperimentazione e contabilità economico patrimoniale

Resta pressoché inalterata anche la sezione dei questionari dedicata agli enti in sperimentazione (art. 36 Dlgs 118/2012). Sono infatti richieste esclusivamente informazioni in merito alla composizione delle voci di conto economico e di conto del patrimonio.

Modalità di affidamento del servizio di tesoreria alla luce della sentenza del Tar Campania 21 giugno 2013, n. 3261.

Con la sentenza 21 giugno 2013 n. 3261 il Tar Campania fornisce importanti precisazioni in merito alle modalità di affidamento del servizio di tesoreria da parte di un ente locale. I Giudici amministrativi chiariscono i principi e le procedure da rispettare per l'affidamento del servizio di tesoreria in coerenza con il quadro delle disposizioni normative e con i principi previsti dalla disciplina comunitaria.

Come noto il contenuto del servizio di tesoreria è individuato dall'art. 209 del Tuel che individua nell'oggetto di tale servizio il complesso di operazioni legate alla gestione finanziaria dell'ente locale e finalizzate in particolare alla riscossione delle entrate, al pagamento delle spese, alla custodia di titoli e valori ed agli adempimenti connessi previsti dalla legge, dallo statuto, dai regolamenti dell'ente o da norme pattizie.

Le previsioni normative sull'affidamento del servizio di tesoreria

Le modalità di affidamento del servizio di tesoreria sono disciplinate dall'art. 210 del Tuel e dalla disciplina generale dettata dal d.lgs. n. 163/2006 (il Codice dei contratti pubblici o il Codice).

In base all'art. 210 del Tuel *“l'affidamento del servizio[di tesoreria] viene effettuato mediante le procedure ad evidenza pubblica stabilite nel regolamento di contabilità di ciascun ente, con modalità che rispettino i principi della concorrenza. Qualora ricorrano le condizioni di legge, l'ente può procedere, per non più di una volta, al rinnovo del contratto di tesoreria nei confronti del medesimo soggetto”*.

Il servizio di tesoreria è, tuttavia, sottoposto alla disciplina generale concernente le modalità di affidamento dei servizi da parte delle amministrazioni pubbliche prevista dal Codice dei contratti pubblici. Tale servizio risulta infatti iscritto nell'ambito dei servizi individuati come espressamente assoggettati alla disciplina del Codice dei contratti pubblici in base al comma 2 dell'art. 20 del medesimo Codice.

La sottoposizione del servizio di tesoreria alla disciplina generale di affidamento dei servizi da parte della pubbliche amministrazione, determina anche per tale servizio il rispetto delle previsioni dell'art. 23 della legge n. 62 del 2005. Tale disposizione, in attuazione dei principi comunitari di tutela della concorrenza ha soppresso la facoltà riconosciuta agli enti di pervenire al rinnovo di contratti pubblici nei confronti del medesimo contraente in presenza di accer-

tate ragioni di convenienza e di pubblico interesse. In base a tale articolo la proroga dei contratti per acquisti e forniture di beni e servizi è consentita esclusivamente per il tempo necessario alla stipula dei nuovi contratti a seguito di espletamento di gara pubblica.

Con l'entrata in vigore dell'art. 23 della legge n. 62/2005, dunque, non è possibile la proroga e il rinnovo di contratti pubblici se non mediante espletamento di apposita procedura pubblica. In tal senso la giurisprudenza del Consiglio di Stato ha più volte chiarito che, in tema di rinnovo o proroga dei contratti pubblici di appalto non vi è alcuno spazio per l'autonomia contrattuale delle parti, ma vige il principio che l'amministrazione, una volta scaduto il contratto, qualora abbia ancora la necessità di avvalersi dello stesso tipo di prestazioni, deve effettuare una nuova gara (Cons.St. sez. IV 31.10.2006 n. 6457; Con. St. sez. V 8.07.2008 n.3391; Cons. St. sez. V 11.05.2009 n.2882).

In merito alla questione relativa all'affidamento del servizio di tesoreria, resta pertanto da chiarire se e in che modo la disposizione prevista dall'art. 210 del Tuel, che concede all'ente (qualora ricorrano le condizioni di legge) la facoltà di rinnovo dell'affidamento, sia conciliabile con il divieto disposto dall'art. 23 della legge 62/2005.

Le argomentazione dei Giudici amministrativi

Nell'argomentare la propria decisione, i Giudici amministrativi richiamano il secondo periodo dell'art. 210 del Tuel.

Come illustrato, la facoltà di rinnovo dell'affidamento senza il ricorso a gara è possibile "*qualora ricorrano le condizioni di legge*". Secondo i Giudici il richiamo alle condizioni di legge deve essere intesa in riferimento al contenuto previsto dall'art. 23 della legge 62/2005. Determinando, pertanto, l'eliminazione della facoltà, per gli enti locali, di pervenire al rinnovo di contratti di affidamento con il medesimo contrante.

Più chiaramente, i Magistrati amministrativi affermano che, nell'ambito delle "*condizioni di legge*" in presenza delle quali è ammesso il rinnovo, non può prescindere dal rilievo della normativa di derivazione comunitaria che vieta l'affidamento da parte di enti pubblici senza il preventivo espletamento di procedure di selezione che garantiscano e tutelino la concorrenza.

Sostengono, inoltre, i Magistrati che "*il principio del divieto di rinnovo dei contratti di appalto scaduti, stabilito dall'art. 23 della legge 18.04.2005 n. 62 ha valenza generale e preclusiva sulle altre e contrarie disposizioni dell'ordinamento*"(cfr Cons. St. sez. VI 24.11.2011 n. 6194). Pertanto, l'eccezione sollevata dal Comune ricorrente in merito al carattere di specialità della disposizione dell'art. 210 del Tuel relativa al servizio di tesoreria, che consentirebbe

esclusivamente per tale servizio una deroga alla disciplina generale stabilita dall'art. 23 della legge 62/2005 non può essere accolta.

Precisano i Giudici che *“la Corte di Giustizia ha più volte affermato che il primato del diritto comunitario si impone non solo nei confronti delle giurisdizioni di uno Stato ma anche di tutti gli organi dello Stato ivi incluse le autorità amministrative e gli enti territoriali”* (C.G.C.E. 29.04.1999 n. C.224/97).

Non può quindi essere accolta l'opposizione del Comune ricorrente in merito alla cd *“clausola di rafforzamento”* prevista all'art. 1 comma 4 del d.lgs. n. 267/2000, che sancisce l'inderogabilità della normativa del Tuel da parte delle leggi della Repubblica, e ciò in forza della costituzionalizzazione dei vincoli comunitari recepita dalla legge costituzionale n.3/2001 di modifica dell'art. 117 Cost.

Come di recente chiarito dalla giurisprudenza amministrativa, *“l'eliminazione della possibilità di provvedere al rinnovo dei contratti di appalto scaduti, disposta dall'art. 23 cit., introdotto allo scopo di adeguare l'ordinamento interno a quello sovranazionale, è a tutti gli effetti oggetto di una norma inderogabile di diritto pubblico, imperativa dal punto di vista civilistico, e in grado di etero integrare anche i regolamenti negoziali in essere all'epoca della sua entrata in vigore, e ad essa deve assegnarsi una valenza generale ed una portata preclusiva di opzioni ermeneutiche e applicative di altre disposizioni dell'ordinamento che si risolvano, di fatto, nell'elusione del divieto di rinnovazione dei contratti pubblici”* (CG.A.R.S. 19.05.2011 n.364).

Le conclusioni dei Giudici amministrativi

In base al quadro normativo delineato e in considerazione delle posizioni giurisprudenziali richiamate, i Magistrati amministrativi concludono che: *“stante la preminenza della legislazione di derivazione comunitaria rispetto alle norme di diritto interno, nonché la necessità di privilegiare in ogni caso un'interpretazione del dato normativo il più possibile coerente con il diritto comunitario, deve escludersi che il rinnovo del servizio di tesoreria nei confronti del medesimo operatore economico già aggiudicatario del servizio possa avvenire, in via diretta, senza previo espletamento di una gara pubblica”*.