



# *Management locale*

RIVISTA DI AMMINISTRAZIONE, FINANZA E CONTROLLO



ASSOCIAZIONE SERVIZI FINANZIARI ENTI LOCALI



**Il patto di stabilità interno per le società, le aziende speciali e le istituzioni degli enti locali.....1**

di ANTONIO SORCI



**La decisione di non assegnare l'appalto per insostenibilità finanziaria e la questione della correlata responsabilità .....21**

di STEFANO USAI



**La determinazione dell'obiettivo del patto di stabilità interno per il 2014.....4**

di EUGENIO PISCINO



**Il trattamento IVA dei contributi erogati dagli Enti Locali - analisi della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34/E del 21.11.2013 .....25**

di FABIO BOVOLON



**Armonizzazione dei Sistemi Contabili  
Proposta di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive del D. Lgs. n. 118/2011  
Prime note di descrizione e commento delle ipotesi di modifica all'art. 151 del TUEL .....9**

di PATRIZIO BELLÌ e STEFANO FERMANTE



**L'ingiunzione fiscale ex r.d. 639/1910 - questioni operative - 1 .....28**

di MARCO LO FRANCO



**Le condizioni per gli incarichi esterni. Riflessioni su una recente sentenza della Corte dei Conti.....17**

di BIAGIO GIORDANO



**Anticorruzione: questioni operative sull'esercizio del monitoraggio .....34**

di SANTO FABIANO



**Le nuove norme sulle partecipate introdotte dalla legge di Stabilità.....46**

di ANTONINO MINEO

# Il patto di stabilità interno per le società, le aziende speciali e le istituzioni degli enti locali



di ANTONIO SORCI

Le manovre annuali ed infrannuali degli ultimi anni ci avevano abituati a modifiche normative sull'assetto delle società partecipate e sugli altri organismi partecipativi degli enti locali. Tuttavia, le norme introdotte dalla l.n. 147 del 27 dicembre 2013 (Legge di Stabilità 2014) sono particolarmente significative per i futuri assetti partecipativi, per la programmazione dei servizi e per la gestione dei rapporti finanziari tra enti locali controllanti e organismi partecipati. Le novità principali sono costituite dalla sottoposizione degli organismi partecipati all'obbligo di raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica e da una regolazione normativa del ruolo di capogruppo dell'ente locale nei confronti delle proprie partecipate, sebbene per alcune fattispecie. La normativa in discussione è contenuta all'art. 1, dal comma 550 al 562, e si applica alle aziende speciali, alle istituzioni e alle società partecipate dalle pubbliche amministrazioni locali<sup>1</sup>. Innanzitutto, viene introdotto (commi 551 e 552) un meccanismo di protezione della gestione finanziaria degli enti locali tramite l'accantonamento nel loro bilancio di un fondo vincolato a copertura delle perdite realizzate dagli organismi partecipati. Il comma 551 stabilisce la disciplina relativa all'accantonamento, utilizzo e rilascio del fondo, mentre il comma 552 stabilisce le modalità di calcolo dell'accantonamento.

Per quanto riguarda la disciplina, l'obbligo di accantonamento del fondo vincolato al ripiano delle perdite degli organismi partecipati si applica solo a partire dall'esercizio successivo all'accertamento di un risultato negativo di un saldo finanziario negativo della partecipata, con la prima applicazione prevista nell'esercizio 2015. Il risultato negativo o saldo finanziario negativo deve essere rettificato per tenere conto della quota

di partecipazione e di eventuali ripiani immediati effettuati dall'ente locale controllante. Per le società che gestiscono servizi pubblici a rete di rilevanza economica il risultato negativo è calcolato in termini di ricavi meno costi della produzione in base all'art. 2425 del c.c. Invece, nulla viene detto per gli altri soggetti (aziende speciali, altre società e istituzioni), ma risulta evidente che, in assenza di chiarimenti o di modifiche al testo normativo, debba prendersi in considerazione il risultato netto dell'esercizio o il saldo





finale negativo. L'importo dell'accantonamento viene reso disponibile nei casi in cui venga ripianata la perdita degli esercizi precedenti, venga dismessa la partecipazione o se l'ente viene posto in liquidazione. Il fondo può essere reso disponibile all'ente locale controllante anche in conseguenza del miglioramento delle condizioni gestionali degli enti partecipati. Infatti, se questi autonomamente ripianano le perdite precedenti l'ente locale può rendere disponibile la quota del fondo in misura corrispondente e proporzionale alla quota di partecipazione.

Il calcolo dell'accantonamento non è certamente un esempio di semplificazione. Ai fini del calcolo viene confrontato il risultato ottenuto nell'esercizio precedente l'anno di competenza del calcolo e la media dei risultati degli esercizi 2011-2013. Si distinguono due casi: Caso A): la media dei risultati degli esercizi 2011-2013 è negativa e il risultato dell'esercizio precedente l'anno di calcolo è negativo ma la perdita è comunque inferiore al risultato medio.

In questo caso, l'accantonamento è pari alla differenza tra la perdita dell'esercizio precedente e il risultato medio, migliorato di una somma pari al 25 per cento per il 2014, del 50 per cento per il 2015 e del 75 per cento per il 2016.

Caso B1): la media dei risultati degli esercizi 2011-2013 è positiva e il risultato dell'esercizio precedente l'anno di calcolo è negativo.

Caso B2): la media dei risultati degli esercizi 2011-2013 è negativa e il risultato dell'esercizio precedente l'anno di calcolo è negativo per un importo superiore al risultato medio.

In questi casi, l'accantonamento è pari alla perdita dell'esercizio precedente, migliorata di una somma pari al 25 per cento per il 2015, del 50 per cento per il 2016 e del 75 per cento per il 2017.

Il comma 553 contiene una norma di indirizzo sull'attività di gestione delle società e degli enti partecipati, stabilendo che a decorrere dall'anno 2014 le società partecipate delle amministrazioni locali, le aziende speciali e le istituzioni concorrono a realizzare gli obiettivi di finanza pubblica, perseguendo la sana gestione dei servizi secondo criteri di economicità ed efficienza. Non sono previsti parametri di riferimento, che verranno individuati con molta probabilità successivamente. Infatti, il secondo

periodo del comma 553 stabilisce che per i servizi pubblici locali, saranno definiti parametri standard in termini di costi e rendimenti, mentre per gli enti strumentali, il parametro standard è definito dai prezzi di mercato. Il comma 554 impone, a decorrere dal 2015, l'applicazione di una sanzione pecuniaria rappresentata da una riduzione del 30% del compenso per gli amministratori di aziende speciali, istituzioni e società a partecipazione di maggioranza, diretta e indiretta, di enti locali. Le condizioni per l'applicazione della sanzione sono che tali organismi siano titolari di affidamento diretto da parte di soggetti pubblici per una quota superiore all'80 per cento del valore della produzione, e che nei tre esercizi precedenti abbiano conseguito un risultato economico negativo. Inoltre, qualora questi organismi abbiano conseguito un risultato economico negativo per due esercizi consecutivi, l'ente locale può procedere alla revoca dell'amministratore per giusta causa. Il comma 554 non si applica ai soggetti il cui risultato economico, benché negativo, sia coerente con un piano di risanamento preventivamente approvato dall'ente controllante. A decorrere dal 2017 gli organismi partecipati di enti locali che abbiano le stesse caratteristiche di quelli descritti al comma 554, eccetto che per gli organismi che erogano servizi pubblici locali, devono essere posti in liquidazione entro sei mesi dalla data di approvazione del bilancio o rendiconto relativo all'ultimo esercizio, se per 4 dei 5 esercizi precedenti abbiano conseguito risultati negativi. La messa in liquidazione è cogente, poiché nel caso in cui tale procedura non venga avviata, i successivi atti di gestione sono nulli e la loro adozione comporta responsabilità erariale dei soci.

I commi 557-559 stabiliscono una serie di norme riguardanti le politiche del personale degli enti locali e degli enti controllati. La caratteristica comune a tali norme è che, se da un lato agli organismi partecipati vengono applicate le medesime limitazioni all'assunzione del personale e gli stessi vincoli sulle spese del personale applicabili agli enti locali, dall'altro lato questi possiedono ampi margini per poter gestire in maniera autonoma la politica delle assunzioni e la gestione dei vincoli all'interno del gruppo. All'interno di questa logica di fondo si possono inquadrare le disposizioni del comma 557<sup>2</sup>, che regola divieti e limiti all'assunzione del personale



nonché i vincoli sulla retribuzione individuale e accessoria del personale del gruppo locale.

In particolare, le disposizioni che stabiliscono divieti o limitazioni alle assunzioni di personale si applicano anche alle aziende speciali, alle istituzioni e alle società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo, che siano titolari di affidamenti diretti di servizi senza gara di servizi pubblici locali o che svolgano servizi strumentali non di mercato<sup>3</sup>.

Ai medesimi organismi si applicano, altresì, le disposizioni che stabiliscono obblighi di contenimento degli oneri contrattuali e delle altre voci di natura retributiva o indennitaria e per consulenze, attraverso l'estensione al personale della vigente normativa in materia di vincoli alla retribuzione individuale e alla retribuzione accessoria degli enti locali. L'applicazione della norma prevede l'emissione di un atto di indirizzo dell'ente locale controllante con cui prevedere la concreta applicazione nella contrattazione collettiva di secondo livello dei vincoli sulle retribuzioni individuali e accessorie. I margini di operatività sono rappresentati dal fatto che per le società che gestiscono servizi pubblici locali a rilevanza economica è esclusa l'applicazione diretta delle limitazioni sul personale; per queste società, infatti, la norma prevede che l'ente locale controllante, possa esercitare le sue prerogative e i suoi poteri di controllo, stabilendo modalità e applicazione dei vincoli assunzioni e di contenimento delle politiche retributive, attraverso propri provvedimenti. Inoltre, regimi differenziati possono essere rivolti anche ad aziende speciali e istituzioni che gestiscono servizi socio-assistenziali, educativi, scolastici, culturali e farmacie, fermo restando l'obbligo di raggiungere, intermini aggregati, gli obiettivi di risparmio e contenimento della spesa di personale. Il comma 558 prevede che vengano modificati attraverso DPCM da emanarsi entro il 30 giugno 2014 le attuali percentuali dell'art. 76 c. 7 del d.l. 112/2008 che stabiliscono i vincoli alle assunzioni del personale negli enti locali<sup>4</sup>, al fine di tenere conto nel computo delle percentuali le spese sostenute dalle aziende speciali, dalle istituzioni e dalle società. L'art. 559 allinea le disposizioni dell'art. 3-bis del d.l. n. 138/2011 a quanto stabilito dal comma 557 sopra trattato, stabilendo che anche le società affidatarie

inhouse devono rispettare i vincoli assunzionali e di contenimento delle politiche retributive stabilite dall'ente locale controllante. Infine, i commi 561-562 abrogano alcune norme finora applicate in tema di partecipate di enti locali, donando nuovamente a questi la facoltà di gestione e di organizzazione dei propri servizi esternalizzati finora limitate dalla normativa. In particolare, il comma 561 ha abrogato il divieto di costituzione e mantenimento di società da parte dei comuni fino a 30.000 abitanti e da 30.000 a 50.000 abitanti. Mentre, il comma 561 ha abrogato i primi sette commi dell'art. 9 della Spending review (d.l. 95/2012 convertito in l. 135/2012) che vietavano agli Enti locali la costituzione di "enti, agenzie e organismi comunque denominati e di qualsiasi natura giuridica", nonché alcuni divieti alcuni divieti riguardo alle società strumentali.

1. Sono esclusi gli intermediari finanziari di cui all'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, nonché le società emittenti strumenti finanziari quotati nei mercati regolamentati e le loro controllate. Il comma 560 stabilisce, inoltre, che le aziende speciali e le istituzioni si dovranno iscrivere e depositare i propri bilanci al registro delle imprese o nel repertorio delle notizie economico-amministrative della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura del proprio territorio entro il 31 maggio di ciascun anno.
2. Il comma 557 sostituisce il comma 2-bis dell'articolo 18 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.
3. Secondo il testo dell'articolo si intendono attività "volte a soddisfare esigenze di interesse generale aventi carattere non industriale e commerciale ovvero che svolgano attività nei confronti della Pubblica amministrazione a supporto di funzioni amministrative di natura pubblica".
4. L'articolo 76 comma 7 del d.l. 112/2008 stabilisce che l'ente non può procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsiasi tipologia contrattuale se l'incidenza delle spese di personale è pari o superiore al 50 per cento delle spese correnti; i restanti enti possono procedere ad assunzioni di personale a tempo indeterminato nel limite del 40 per cento della spesa corrispondente alle cessazioni dell'anno precedente.

# La determinazione dell'obiettivo del patto di stabilita' interno per il 2014



di EUGENIO PISCINO

## LE NUOVE REGOLE PER L'INDIVIDUAZIONE DELL'OBIETTIVO

Dopo il parere favorevole della Conferenza Stato-città e autonomie locali, il Ministero dell'economia e delle finanze, dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, ha emanato tre decreti in tema di determinazione degli obiettivi programmatici del patto di stabilità interno per il triennio 2014-2016.

La legge di stabilità per il 2014, legge n. 147 del 27 dicembre 2013, ha modificato e integrato la normativa in tema di patto, novellando l'articolo 31 della legge n. 183 del 2011, introducendo ulteriori norme che non sono state inglobate nell'articolo citato.

Cinque le novità più significative registrate in tema di determinazione degli obiettivi del patto per il prossimo triennio. La prima è prevista dal comma 532 della legge di stabilità che ha determinato l'aggiornamento della base di calcolo dal triennio 2007-2009 al triennio 2009-2011, con la revisione dei coefficienti da applicare alla spesa corrente media registrata nel periodo di riferimento. Nel 2014 è stata disposta, inoltre, la sospensione dei criteri di virtuosità, con aggravio della manovra complessiva<sup>1</sup>.

Per gli enti locali che adottano la sperimentazione, in tema di armonizzazione dei bilanci<sup>2</sup> è prevista una riduzione dell'obiettivo del patto, fino al conseguimento di un saldo obiettivo pari a zero, la cui distribuzione è operata con decreto del MEF (uno dei tre decreti emessi). La somma disponibile è pari a 120 milioni di euro, ulteriormente aumentata di un valore compatibile con gli spazi finanziari derivanti dall'applicazione, per gli enti non in

sperimentazione, di percentuali maggiorate<sup>3</sup>.

Il comma 2-quinquies del citato articolo 31 ha previsto l'introduzione di una clausola di salvaguardia per i soli comuni e per il solo anno 2014, disponendo che l'obiettivo di saldo finanziario, fermo restando l'obiettivo complessivo di comparto, deve garantire che per nessun ente si realizzi un peggioramento superiore al 15 per cento rispetto all'obiettivo 2014, calcolato sulla spesa corrente media 2007/2009, con le modalità previste dalla normativa previgente. Infine, l'ultimo elemento di novità è relativo ai comuni capofila, che gestiscono funzioni e servizi in forma associata. Il comma 6-bis dell'articolo 31 dispone l'aumento degli obiettivi degli altri comuni associati, con lo scopo di neutralizzare gli effetti negativi sulla determinazione degli obiettivi del patto di stabilità interno.



La riduzione dei saldi obiettivo per gli enti in sperimentazione è stata attuata con il decreto del MEF n. 10574 del 5 febbraio 2014, stabilendo che le percentuali da applicare agli enti non in sperimentazione sono del:

- 20,25 per cento per le province;
- 15,07 per cento, per i comuni soggetti al patto di stabilità.



### LA DEFINIZIONE DEL SALDO FINANZIARIO

Rimando ad altri approfondimenti la tematica complessiva del patto di stabilità interno<sup>4</sup>, il presente studio tratta della metodologia di calcolo dell'obiettivo, sulla base delle nuove regole. Il decreto ministeriale n. 11400 del 10 febbraio 2014 dopo una lunga premessa, con un dettagliato excursus dell'evoluzione normativa in tema di patto di stabilità interno, ha allegato il prospetto, in formato excel, per la determinazione dell'obiettivo per il triennio 2014-2016. Tale prospetto risulta semplificato rispetto a quello degli anni precedenti, in quanto è stata eliminata la fase relativa alla determinazione del saldo obiettivo provvisorio, in quanto le percentuali da prendere a riferimento per il calcolo dell'obiettivo, per l'anno 2014, sono quelle sopra indicate, contenute nel decreto del MEF n. 10574 in tema di enti in sperimentazione. Per gli anni successivi, il Ministero consiglia di tenere un atteggiamento prudentiale, utilizzando i coefficienti massimi stabiliti dal comma 6 ultimo periodo, del più volte citato articolo 31, per gli enti non virtuosi e che l'eventuale riduzione dell'obiettivo prevista per gli enti virtuosi sia operata solo successivamente all'emanazione del citato decreto annuale. La determinazione dei saldi obiettivi per il triennio è data da una procedura di cinque fasi, schematizzate nell'allegato OB/14/C. Per il triennio 2014-2016, gli enti soggetti al patto di stabilità interno applicano, alla media degli impegni della spesa corrente del triennio 2009-2011, le percentuali indicate nella tabella seguente, salvo le eccezioni previste per gli enti in sperimentazione e indicate nella Fase 3:

| Enti non virtuosi                    | 2014   | 2015   | 2016   |
|--------------------------------------|--------|--------|--------|
| Comuni - oltre 5 mila abitanti       | 15,07% | 15,07% | 15,62% |
| Comuni - tra mille e 5 mila abitanti | 15,07% | 15,07% | 15,62% |
| Province                             | 20,25% | 20,25% | 21,05% |

Il prospetto allegato al decreto, che è compilabile nel sistema web della Ragioneria generale dello Stato, sulla base degli impegni annuali della spesa corrente, determinerà in maniera automatica, i saldi obiettivi per il triennio. La spesa corrente da considerare è quella risultante dai conti consuntivi senza alcuna esclusione e non è possibile procedere a rettifiche per sanare errori di contabilizzazione che abbiano effetti sul calcolo del saldo obiettivo, in quanto le percentuali sono in grado di garantire il concorso alla manovra del comparto degli enti locali.

La Fase 2 considera le riduzioni del saldo a seguito della contrazione dei trasferimenti. Infatti, il saldo, come determinato, è ridotto di un importo pari alla riduzione dei trasferimenti erariali, di cui al comma 2 dell'articolo 14 del d.l. n. 78 del 2010. L'ammontare complessivo è di 2,5 miliardi di euro per i comuni con popolazione superiore ai 5 mila abitanti. Gli enti non interessati alla riduzione dei trasferimenti non effettuano, conseguentemente, alcuna riduzione a valere sul saldo programmatico.

Tale riduzione non considera ulteriori tagli ai trasferimenti erariali diversi da quello indicato. Il calcolo dell'obiettivo al netto della riduzione è effettuato automaticamente dalla procedura web<sup>5</sup>. Il citato decreto ministeriale n. 10574 del 5 febbraio 2014 attua la riduzione dei saldi obiettivi per gli enti in sperimentazione. In particolare, l'obiettivo delle province che partecipano alla sperimentazione è ridotto del 17,41 per cento, mentre quello dei comuni è ridotto del 52,80 per cento. L'obiettivo così rideterminato



rappresenta la Fase 3 del prospetto degli obiettivi programmatici del patto di stabilità interno.

Il comma 2-quinquies dell'articolo 31 ha introdotto la clausola di salvaguardia in modo tale da garantire che per nessun ente si realizzi un peggioramento superiore al 15 per cento rispetto all'obiettivo di saldo finanziario 2014, calcolato con le modalità previste dalla normativa previgente. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze si deve garantire che per nessun comune si realizzi un peggioramento superiore alla suddetta percentuale rispetto all'obiettivo di saldo 2014.

Il decreto è stato emanato il 10 febbraio 2014 con il n. 11.390 e contiene un allegato, con la dimostrazione, per ogni comune<sup>6</sup>, del rispetto della clausola e una nota esplicativa all'allegato stesso. Si è proceduto a calcolare l'obiettivo dei singoli enti sulla base delle spese correnti medie del triennio previgente 2007-2009, applicando la normativa attuale. Per gli enti in sperimentazione è stata prevista la riduzione dell'obiettivo, applicando la percentuale del 14,8 per cento, in proporzione al valore degli spazi finanziari ottenuti dalla maggiorazione del 1 per cento per gli enti non in sperimentazione, ottenendo, in tal modo il valore della prima colonna numerica<sup>7</sup>. Il saldo obiettivo, così individuato, è stato incrementato del 15 per cento, ottenendo il valore limite di salvaguardia che l'obiettivo reale 2014 non può superare. Questo valore è stato confrontato con i saldi obiettivo calcolati sulla base delle regole dettate dalla legislazione vigente. Allorquando gli obiettivi sono risultati superiori alla clausola di salvaguardia sono stati, dal MEF, riportati nel limite del 15 per cento; per quelli inferiori sono stati rielaborati al fine di distribuire gli spazi derivanti dall'applicazione della clausola di salvaguardia. L'obiettivo finale è indicato nell'ultima colonna della tabella allegata al decreto: obiettivo definitivo.

L'obiettivo rideterminato in applicazione della clausola trova evidenza nella Fase clausola di salvaguardia del prospetto di determinazione dell'obiettivo.

## LE FASI 4 E 5

L'obiettivo, così come ottenuto nelle fasi precedenti, è definitivo nel caso in cui l'ente locale non sia interessato alle variazioni derivanti dal patto di solidarietà tra enti territoriali - patto regionale orizzontale, verticale e verticale incentivato e patto nazionale orizzontale e verticale.

Anche per l'anno 2014, è confermata l'applicazione del patto regionale verticale e orizzontale<sup>8</sup> e del patto regionale verticale incentivato<sup>9</sup>, per il quale le regioni cedono spazi finanziari ai propri enti locali, finalizzata all'estinzione dei debiti - Fase 4.

Per l'esercizio finanziario 2014, resta in vigore la norma per la quale ogni regione deve destinare almeno la metà degli spazi ceduti con il patto incentivato in favore dei comuni con popolazione fino a 5 mila abitanti, fino al raggiungimento del saldo obiettivo pari a zero. La legge di stabilità ha previsto che gli eventuali spazi finanziari non assegnati, rientranti nella suddetta quota riservata, sono destinati ai comuni con popolazione inferiore a 5 mila abitanti, dislocati su tutto il territorio nazionale. Per tali finalità, le regioni comunicano, entro il 10 aprile 2014, tramite il sistema web, gli spazi finanziari non utilizzati, a valere sulla suddetta quota; alla ripartizione in misura proporzionale, provvede la Ragioneria generale dello Stato, sentita la Conferenza Stato-città, con decreto entro il 30 aprile. Tale variazione, derivante dal patto nazionale verticale, trova allocazione nella Fase 4-B del prospetto degli obiettivi programmatici, e sarà valorizzata in modo automatico dal sistema web, sulla base degli importi fissati dal decreto suddetto.

Si applica la procedura prevista per il patto regionale verticale per i comuni e le province interessate dagli eventi sismici del 20 e 29 maggio 2012, per i quali la legge di stabilità ha previsto, al comma 354 dell'articolo unico, la riduzione degli obiettivi del patto di stabilità interno nei limiti di 20,5 milioni di euro per gli enti della regione Emilia Romagna e 2,5 milioni di euro per gli enti di ognuna delle regioni Veneto e Lombardia<sup>10</sup>.





Nella stessa Fase 4-B è tuttora in vigore per i comuni, il patto nazionale orizzontale di cui alla legge n. 16 del 2012.

Il saldo 2014 è quello risultante dalla somma tra il saldo obiettivo calcolato sulla base delle fasi precedenti e la variazione dell'obiettivo stesso dovuta sulla base dei patti di solidarietà. L'applicazione web della Ragioneria generale calcolerà automaticamente il valore obiettivo per il 2014, sulla base dei dati comunicati da ogni regione e sulla base del decreto per il patto nazionale verticale e orizzontale. La Fase 5 del prospetto di determinazione dell'obiettivo è relativa alla riduzione degli obiettivi annuali e rappresenta l'ultima fase per il calcolo dal saldo obiettivo finale. Per il 2014 continua ad applicarsi la disposizione<sup>11</sup> che prevede la riduzione degli obiettivi annuali degli enti locali per un importo commisurato agli effetti finanziari derivanti dall'applicazione della sanzione agli enti che nell'anno precedente non hanno raggiunto l'obiettivo del patto di stabilità interno, operata a valere sui trasferimenti erariali.

La riduzione dell'obiettivo è prevista in un'apposita voce dei variazioni della Fase 5, che è valorizzata automaticamente nel sistema web, non appena verrà emanato il relativo decreto ministeriale. Come noto, il comma 6-bis dell'articolo 31 contiene disposizioni dirette a sterilizzare gli effetti negativi derivanti dalla gestione associata di funzioni e servizi, dispone una riduzione degli obiettivi dei comuni che gestiscono, come capofila, funzioni e servizi, con il corrispondente aumento degli obiettivi dei comuni associati non capofila. Entro il 15 marzo ogni comune interessato presenta istanza all'Anci degli importi in riduzione e in aumento. L'Anci entro il 30 marzo comunica al MEF, tramite il sistema web, gli importi in riduzione e in aumento degli obiettivi di ogni comune.

Così come per la precedente, anche questa variazione trova riscontro in un'apposita voce della Fase 5, che sarà valorizzata automaticamente dal sistema web, sulla base dei dati comunicati dall'Anci.

## LA COMUNICAZIONE DELL'OBIETTIVO

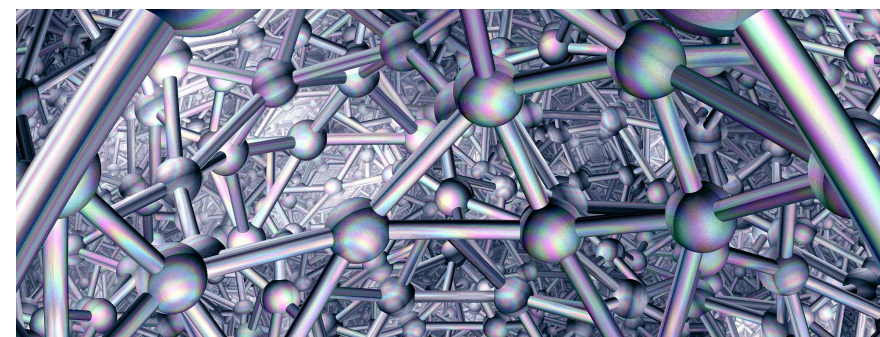
Gli enti locali soggetti al patto di stabilità interno trasmettono al Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, le informazioni concernenti gli obiettivi programmatici del patto di stabilità interno per il triennio 2014-2016. La mancata trasmissione via web degli obiettivi entro 45 giorni dalla pubblicazione del decreto del MEF sulla gazzetta ufficiale, costituisce inadempimento al patto di stabilità interno, ai sensi del comma 19 dell'articolo 31 della legge n. 183 del 2011.

Il documento di prassi evidenzia che terminato l'anno non è più consentito variare le voci dell'obiettivo, che è comunicato utilizzando il sistema web appositamente previsto per il patto di stabilità interno all'indirizzo <http://pattostabilitainterno.tesoro.it>.

## GLI ENTI DI NUOVA ISTITUZIONE E LE UNIONI DI COMUNI

Per gli enti di nuova istituzione, il comma 23, così come novellato, prevede che tali enti sono soggetti alla normativa del patto di stabilità interno dal terzo anno successivo a quello della loro istituzione e, pertanto, se l'ente è stato istituito nel 2011 è assoggettato al patto di stabilità a partire dal 2014.

Per la determinazione dell'obiettivo programmatico, questi enti assumono come base di riferimento, le risultanze dell'anno successivo a quello dell'istituzione. Gli enti istituiti negli anni 2009 e 2010





adottano, come base, rispettivamente le risultanze medie del biennio 2010-2011 e le risultante dell'anno 2011.

A decorrere dall'anno 2014, sono soggette alle disposizioni del patto di stabilità interno anche le unioni costituite dai comuni con popolazione fino a mille abitanti, applicandosi le disposizioni previste per i comuni aventi corrispondente popolazione. Le unioni applicano alla spesa corrente la percentuale del 14,07 per cento. Alle unioni costituite nell'anno 2012 si applicano le disposizioni previste per gli enti di nuova istituzione e pertanto sono assoggettati al patto di stabilità interno dal terzo anno successivo a quello della loro istituzione (il 2015) e assumono come base di riferimento la spesa corrente impegnata nell'anno 2013.

1. Articolo 31, comma 4-bis, della legge n. 183 del 2011, inserito dall'articolo 9, comma 6, lett. a), del decreto legge 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124, e, successivamente, modificato dall'articolo 2, comma 5, lett. b), del decreto legge 15 ottobre 2013, n. 120.
2. Armonizzazione prevista dall'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.
3. I commi 4-ter e 4-quater dell'articolo 31 della legge n. 183 del 2011 sono stati introdotti dall'articolo 9, comma 6, lettera a), del decreto legge 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124. Il comma 6 del medesimo articolo 31 della legge n. 183 del 2011, limitatamente al primo periodo, è stato modificato dalle lettere b) e c) del comma 6 dell'articolo 9 del citato decreto legge 31 agosto 2013, n. 102.
4. Per l'esame completo si veda E. Piscino, Le regole del patto di stabilità interno per il 2014, Management locale n. 4/2013, Asfel.
5. Le riduzioni dei trasferimenti previste a decorrere dal 2012 sono state definite per le province con il decreto del Ministro dell'interno 13 marzo 2012, pubblicato sulla G.U. n. 66 del 19 marzo 2012, e per i comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti con il decreto del Ministro dell'interno 22 marzo 2012, pubblicato sulla G.U. n. 72 del 26 marzo 2012, nonché con il decreto del Ministro dell'interno del 19 ottobre 2012, pubblicato sulla G.U. n. 251 del 26 ottobre 2012.
6. L'analisi del decreto è effettuata da M. Barbero, La clausola di salvaguardia premia 233 comuni, ItaliaOggi del 7 febbraio 2014.
7. L'articolo 31, comma 4-quater, della legge n. 183 del 2011, introdotto dall'articolo 9, comma 6, lett. a), del decreto legge 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124, che stabilisce che alla compensazione degli effetti finanziari in termini di fabbisogno e d'indebitamento netto derivanti dal comma 4-ter si provvede con le risorse finanziarie derivanti dalle percentuali di cui al comma 6 applicate dagli enti locali che non partecipano alla sperimentazione e mediante l'utilizzo per 120 milioni di euro del Fondo per la compensazione degli effetti finanziari non previsti a legislazione vigente conseguenti all'attualizzazione di contributi pluriennali, di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto legge 7 ottobre 2008, n. 154, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2008, n. 189 e successive modificazioni.
8. Patto previsto dai commi da 138 a 142 dell'articolo 1 della legge 13 dicembre 2010, n. 220 (legge di stabilità 2011).
9. Tale patto è disciplinato dall'articolo 1, commi 122 e seguenti, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità 2013).
10. Al fine dell'attuazione di tale disposizione, si prevede altresì che le regioni Emilia-Romagna, Lombardia e Veneto nel ridurre gli obiettivi degli enti locali non peggiorano contestualmente il proprio obiettivo di patto.
11. Disposizione di cui all'articolo 1, comma 122, della legge n. 220 del 2010 Come sostituito dal comma 5 dell'articolo 7 del decreto legislativo n. 149 del 2011 e successivamente modificato dall'articolo 1, comma 438, della legge n. 228 del 2012 e, da ultimo, dall'articolo 1, comma 545, della legge n. 147 del 2013 (legge di stabilità 2014).

# Armonizzazione dei Sistemi Contabili

Proposta di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive del D. Lgs. n. 118/2011

Prime note di descrizione e commento delle ipotesi di modifica all'art. 151 del TUEL



di PATRIZIO BELLI e STEFANO FERMANTE

## PREMESSA

È disponibile, per le eventuali osservazioni e proposte da avanzare in Conferenza Unificata, la bozza di decreto legislativo correttivo del D. Lgs. n. 118/2011. Il testo contiene considerevoli modifiche al complessivo ordinamento della finanza locale. Il legislatore, mediante la proposta di decreto, infatti conduce una doppia azione:

- integrazioni e rettifiche da apportare al “testo base” dell'armonizzazione, il D. Lgs. n. 118/2011, che fanno seguito al graduale assestamento della nuova disciplina, nonché su impulso degli esiti della sperimentazione in corso;
- rilevanti modifiche al Testo Unico sull'Ordinamento degli Enti Locali, D. Lgs. n. 267/2000 (TUEL), che facciano caducare norme incompatibili con l'armonizzazione e che pongano la seconda parte del testo unico in un rapporto di complementarità con la disciplina del nuovo sistema contabile, contenuta nel D. Lgs. n. 118/2011 e sui numerosi allegati, dai principi agli schemi di bilancio.

Il commento sistematico richiederà molteplici interventi nella rivista che ci ospita e tempi lunghi di riflessione sul mosaico della “riforma”, che va assumendo una fisionomia sempre più stabile. In questa prima occasione ci si limiterà a prendere in considerazione le rilevanti modifiche che si intenderebbe apportare all'art. 151 del TUEL e che rappresentano capisaldi nell'orientamento lavorativo che gli operatori hanno impiegato sin dal 1995, anno di uscita del D. Lgs. n. 77, oggi costituente la “seconda parte” del TUEL.

## CONTENUTI

La selezione di contenuti della proposta di decreto da descrivere e commentare è dettata, in prima istanza, dal riferimento ad articoli tra i più rilevanti e comunque maggiormente consultati, nella generalità delle azioni compiute dagli uffici degli enti locali. Oggetto della presente trattazione è l'art. 151 del TUEL.

La rubrica dell'articolo in esame cambierà da “Principi in materia di contabilità” in “Principi generali”

Il punto 5) del comma 1 art. 74 della proposta di decreto sostituisce integralmente l'art. 151 del TUEL, secondo il seguente schema:



Comma 1:  
in vigore

Gli enti locali deliberano entro il 31 dicembre il bilancio di previsione per l'anno successivo, osservando i principi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità. Il termine può essere differito con decreto del Ministro dell'Interno, d'intesa con il Ministro del Tesoro, del Bilancio e della programmazione economica, sentita la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, in presenza di motivate esigenze.

Comma 1:  
ipotesi di modifica

Gli enti locali ispirano la propria gestione al principio della programmazione. A tal fine deliberano il Documento Unico di Programmazione (DUP) entro il 31 luglio di ogni anno e il Bilancio di Previsione finanziario entro il 31 dicembre, riferiti ad un orizzonte temporale almeno triennale. Le previsioni del bilancio sono elaborate sulla base delle linee strategiche contenute nel DUP, osservando i principi contabili generali ed applicati, allegati al D. Lgs. n. 118/2011.



## Note

Nella nuova formulazione si osserva:

- l'incipit sancisce il richiamo al principio della programmazione di recente uscita (agosto 2013), per il cui commento si rinvia agli articoli usciti nella presente rivista ( numeri di ottobre e novembre); con ogni evidenza si vuole ricondurre nel TUEL il riferimento espresso alle "nuove fonti" della disciplina di sistema contabile;
- sparisce il richiamo ai principi, così come il medesimo richiamo viene espunto dal successivo art. 162; tale operazione va compresa con riferimento alla cospicua produzione di principi che accompagna il D. Lgs. n. 118/2011, ove troviamo i principi "generali" (allegato 1 al medesimo decreto) e poi i principi "applicati", frutto della sperimentazione ed elencati nella nuova formulazione dell'art. 3 del D. Lgs. n. 118/2011, che sono inerenti "programmazione" - "contabilità finanziaria" - "contabilità economico-patrimoniale" - "bilancio consolidato"; occorre tuttavia specificare che i principi espunti dall'articolo in commento e dall'art. 162 (unità, universalità, integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità) hanno ritrovato piena collocazione nell'ambito degli allegati al decreto (anche di questi si è prodotto commento nell'articolo di dicembre 2013 di questa rivista);
- fa la sua comparsa il Documento unico di programmazione (DUP), anch'esso tratteggiato nel principio della programmazione e che sostituisce la Relazione previsionale e programmatica (anche per questo tema si fa rinvio alla trattazione di ottobre e novembre);

o con riferimento ai termini di approvazione, mentre non cambia nulla per la data di approvazione del bilancio, che rimane il 31 dicembre di ogni anno, compare il termine del 31 luglio, già inserito nell'ambito del principio della programmazione; in questo caso il legislatore usa il termine "deliberare"; nella stesura del principio si dice che la Giunta presenta il DUP al Consiglio, ora viene specificato che questo deve essere oggetto di approvazione formale da parte della Giunta, in analogia a quanto avviene per lo schema di bilancio.

Con riferimento a quest'ultimo aspetto, di evidente rilievo nella filiera procedurale della programmazione, si suggerisce ad amministratori e operatori che venga disciplinato, nel Regolamento di Contabilità o in quello di funzionamento del Consiglio, un passaggio che potremmo definire intermedio, ma necessario: il Consiglio abbia la facoltà/obbligo di esprimere proprie valutazioni sul DUP, da indirizzare alla Giunta per la successiva elaborazione delle previsioni di Bilancio. Appare infatti a chi scrive che la preventiva approvazione del DUP entro il 31 luglio, in via provvisoria ad opera della Giunta, con susseguente presentazione al Consiglio, rappresenti proprio il tentativo di superare l'attuale tensione tra i due organi. Nell'esperienza empirica è frequente che i rappresentanti del Consiglio esprimano lamentazione in ordine alla scarsa capacità sostanziale di incidere sulla programmazione, poiché Bilancio e Relazione previsionale e programmatica vengono attualmente presentati per l'approvazione da parte dell'organo (supremo) di indirizzo, accompagnati da una congerie di vincoli tali da comprimere al minimo le opzioni emendative. Con ciò si genera una sorta di "corto circuito" delle competenze che vede la Giunta, supportata dagli uffici dell'amministrazione, unico vero attore della programmazione, mentre il legislatore continua ad assegnare al Consiglio il "ruolo principe" di "organo di indirizzo". Si colga pertanto a pieno l'opportunità non a caso aperta dal legislatore sulle prerogative del Consiglio.

Comma 2:  
in vigore

Il bilancio è corredato di una relazione previsionale e programmatica, di un bilancio pluriennale di durata pari a quello della regione di appartenenza e degli allegati previsti dall'art. 172 o da altre norme di legge.

Comma 2:  
ipotesi di modifica

Il DUP è composto dalla Sezione Strategica, della durata pari a quella del mandato amministrativo, e dalla Sezione Operativa di durata pari a quella del bilancio di previsione finanziario

## Note

Il passaggio dalla Relazione previsionale e programmatica (RPP) al Documento unico di programmazione (DUP) non appare meramente "nominalistico". Non si tratta dunque solo di riprendere i contenuti originariamente inseriti della RPP per trasporli nel DUP, secondo un mutato ordine di rappresentazione. Nella nuova formulazione del comma in commento si coglie l'intendimento di abbandonare la concezione in base alla quale il Bilancio è il cardine e su di esso vengono innestati, quali addendi esplicativi, la RPP ed il bilancio pluriennale. Tale approccio pareva già in evidente contraddizione con il dichiarato passaggio dal metodo così detto "incrementale" o "della spesa storica", al metodo "programmatorio", sancito con la riforma del 1995 D. Lgs. n. 77. La RPP nella sua attuale formulazione rappresenta già di per sé uno strumento preventivo rispetto alla elaborazione delle previsioni contabili. Vi sono contenuti, elementi conoscitivi del territorio e linee di indirizzo che non possono che precedere la compilazione delle "caselle di bilancio", con relativa destinazione delle risorse disponibili. In altre parole, era già evidente quanto la RPP e l'elaborazione delle previsioni in ottica pluriennale avessero carattere di propedeuticità logica, rispetto alla elaborazione del bilancio di esercizio. In tale quadro appariva già chiaro come la RPP non potesse/dovesse essere parificata agli "altri allegati", così come invece recitava il comma in commento, nella sua stesura del TUEL.

Ben venga dunque l'abbandono della descritta contraddizione.

Altre considerazioni si impongono invece con riferimento al merito del contenuto del nuovo comma 2. Per una trattazione complessiva delle due sezioni (strategica e operativa) del DUP si rinvia, ancora, alla trattazione fatta nei numeri di ottobre e novembre scorsi della presente rivista. In questa sede basti ricordare che non appare ancora sciolto il nodo relativo al differente orizzonte temporale cui vanno soggette le due sezioni.

Infatti, mentre la Se.S. prende in considerazione la durata del mandato (cinque anni), la Se.O. accompagna il bilancio pluriennale (tre anni).

Nulla quaestio per la redazione di inizio mandato, ma i problemi sui contenuti e sulla formulazione si pongono già a partire dal secondo anno:

- cosa inserire nella Se.S. con riferimento al primo anno di mandato amministrativo già trascorso? ... e così di seguito per le successive annualità ... (?)
- proseguendo negli anni il termine temporale del mandato, riferimento Se.S., si abbrevia, mentre quello della Se.O. travalica la durata del mandato: come risolvere la mancata sovrapposizione di periodi? cosa scrivere con riferimento agli anni oggetto di programmazione di bilancio che, tuttavia, non faranno parte del mandato, ormai vicino alla scadenza?

Si tratta di questione che, seppure non necessita di trovare soluzione nella disciplina normativa, almeno nell'ambito del "principio della programmazione" avrebbe dovuto essere affrontato e risolto con indicazioni metodologiche e chiarimenti sull'intendimento degli estensori della riforma.



Comma 3:  
in vigore

I documenti di bilancio devono comunque essere redatti in modo da consentirne la lettura per programmi, servizi ed interventi.

Comma 3:  
ipotesi di modifica

Il bilancio di previsione finanziario comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi. Le previsioni riguardanti il primo esercizio costituiscono il bilancio di previsione finanziario annuale.

## Note

Come noto la classificazione di bilancio introdotta dalla riforma muta profondamente la matrice informativa del versante di spesa. Si è già sottolineata l'utilità e l'importanza di approcciare alla lettura delle previsioni in base alla Co.Fo.G. (Classification of Function of Government), o meglio definita nell'art. 14 comma 1 del D. Lgs. 118/2011: "Missioni che individuano le funzioni e gli obiettivi strategici della spesa e consentono il collegamento tra flussi finanziari e politiche pubbliche settoriali ... omissis ... definite in relazione al riparto delle competenze di cui agli artt. 117 e 118 della Costituzione ...". Ciò ha indotto il legislatore a proporre la soppressione del comma 3 così come contenuto nel TUEL, ove non appare più necessario imporre la redazione dei documenti di bilancio secondo ulteriori letture riaggregate, che consentano di scorgervi settori/servizi di esercizio delle competenze.

Ne deriva che il comma in commento è stato destinato alla specificazione della natura contabile delle previsioni: di competenza e di cassa.

Non avendo il legislatore indirizzato la riforma verso l'ipotizzato passaggio alla contabilità economico-patrimoniale, la "competenza finanziaria" rimane, seppur significativamente modificata, il cardine del sistema contabile. Per questo troviamo sancito, in modo inequivoco, che la formulazione delle previsioni debbono rivestire il carattere della "competenza".

Per quanto attiene le previsioni di cassasi precisa:

- l'originario indirizzo del legislatore, manifestato anche nella Legge n. 196/2009 poi modificata, era quello di orientare la riforma con un percorso rivolto verso il definitivo passaggio alla sola contabilità di cassa; tale scelta è stata abbandonata;
- la contabilità di cassa rappresenta tuttavia una preziosa integrazione gestionale e informativa; è ben noto agli operatori quanto le sofferenze di cassa, con necessità di ricorso all'anticipazione di Tesoreria, siano un importante "campanello d'allarme", se non la documentata certificazione, di un in disequilibrio, in primo luogo, della gestione di competenza; per questo l'introduzione delle previsioni di cassa andrebbe salutata con favore, ancorché accompagnata da ulteriori adempimenti e contabilizzazioni;
- era da tempo che il presidio dei flussi di cassa aveva manifestato tutto il suo ruolo strategico; ciò in ragione di due importanti adempimenti: 1) il rispetto dei vincoli di Patto di stabilità, ove le previsioni di entrata e spesa in conto capitale rientrano nel calcolo e vanno poi assommate, in ottica stretta interdipendenza, alle previsioni di competenza; 2) il rispetto, cui si dà poco rilievo per solito, di quanto dispone l'art. 9 del D. L. n. 78/2009 (trasformato in Legge n. 102/2009) con riferimento alla compatibilità degli impegni della spesa con il programma dei pagamenti; recita infatti il testo di legge: "Il funzionario che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica"; la disposizione, scritta forse con il pensiero rivolto al Bilancio dello Stato, già redatto per cassa, si applica anche alle amministrazioni locali e presuppone, testualmente, l'esistenza di "stanziamenti di bilancio" aventi ad oggetto i flussi di cassa.

Queste notazioni chiariscono quanto tale ritorno alla contabilità "anche di cassa" sia divenuto necessario e strategico, dopo che tale informazione era stata abbandonata con la già citata riforma del 1995 (D. Lgs. n. 77).

Sul piano più strettamente operativo si osserva:

- a) il ritorno alla "gestione della cassa" implica la messa a sistema di nuovi adempimenti, l'innesto di nuove "cose da fare", che certo aggraveranno gli oneri lavorativi per i servizi finanziari e per tutti gli uffici dell'ente;
- b) dovranno essere ricercate nuove soluzioni informatiche inerenti la struttura degli applicativi di contabilità, dalle quali soluzioni sia altresì possibile ricavare aggregazioni di informazioni pertinenti e utili alle fasi della programmazione e della gestione.



Comma 4:  
in vigore

I provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.

Comma 4:  
ipotesi di modifica

Il sistema contabile degli enti locali garantisce la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, attraverso l'adozione:

- a) della contabilità finanziaria, che ha natura autorizzatoria e consente la rendicontazione della gestione finanziaria;
- b) della contabilità economico-patrimoniale ai fini conoscitivi, per la rilevazione degli effetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali e per consentire la rendicontazione economico e patrimoniale.



## Note

La proposta di modifica del TUEL contempla la caducazione del contenuto del comma 4 in commento. Non perché esso sia incompatibile con l'assetto dettato dalla nuova disciplina. La disposizione infatti è più volte ribadita:

- dall'art. 153 comma 5 che non è oggetto di modifiche da parte della proposta di decreto legislativo;
- dall'art. 191 comma 1 parte prima, anch'essa non modificata dal nuovo decreto.

Permane pertanto inalterata la funzione di attestazione della regolarità contabile e di copertura finanziaria, infungibile in regime di contabilità a carattere "autorizzatorio" come quella finanziaria, nonché assegnata al Servizio Finanziario di ogni amministrazione locale.

Ciò è garantito poi dalla riformulazione dell'art. 183, di cui sarà elaborato specifico approfondimento, quale uno dei maggiori punti di svolta dell'intero Sistema Contabile "armonizzato".

Al nuovo comma 7 dell'art. 183 è stato infatti interamente traslato il contenuto del comma 4 in commento.

Quanto al nuovo contenuto del comma si osserva che vi trova (corretta) collocazione il principio di garanzia della rilevazione unitaria dei fatti gestionali, che combina il profilo "finanziario" con quello "economico-patrimoniale". Specificamente:

- si conferma la natura "autorizzatoria" della contabilità finanziaria;
- la contabilità finanziaria deve condurre sino alla "rendicontazione della gestione";
- la contabilità economico-patrimoniale è da tenere a "fini conoscitivi", dunque senza rilievo per la gestione amministrativa, bensì allo scopo di condurre sino alla rendicontazione, per la rilevazione degli effetti economici e patrimoniali.

Occorre porre altresì un accento sulla necessità di intendere la "rilevazione unitaria" indicata nella norma, come orientata alla gestione "integrata" della contabilità. Appare del tutto evidente, per effetto della diffusa esperienza operativa, che la significatività delle rilevazioni economico-patrimoniali è notevolmente depotenziata dalla sola elaborazione, in sede di rendiconto, del "prospetto di conciliazione" che reca con sé inevitabili imprecisioni, una aggregazione macroscopica che non fornisce informazioni di dettaglio e una cadenza temporale annuale di scarsa utilità, qualora se ne volessero acquisire indicazioni funzionali alle correzioni da apportare a modelli organizzativi e prassi amministrative.

Per questo alcune amministrazioni hanno tentato, già prima della riforma ed oggi con rinnovato impegno, di mettere a punto sistemi informatici/informativi di rilevazione integrata che, sommariamente, tengono a riferimento i seguenti cardini:

- la valenza "tridimensionale" del concetto di "scadenza" di cui al "principio della competenza finanziaria", per la cui descrizione si rinvia all'articolo pubblicato in settembre 2013 su questa rivista e che si sostanzia nel fatto che l'elemento determinante per la gestione del sistema di contabilità generale integrato è la definizione del momento di rilevazione di proventi e costi; le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate danno origine a entrate e spese e sono registrate con imputazione all'esercizio nel



quale esse vengono a scadenza; tale concetto è strettamente legato a quello della esigibilità del credito o del debito che scaturisce dall'obbligazione giuridica; pertanto la scadenza diviene elemento fondamentale per l'attribuzione della quota parte dell'impegno che verrà imputata ad un determinato esercizio; la definizione fornita dal nuovo principio contabile porta conseguentemente ad una rilevazione della quota di competenza dell'onere o provento sostenuto per l'acquisizione o l'erogazione del fattore produttivo/servizio corrispondente; va rilevato altresì che la qualificazione degli accertamenti e degli impegni attraverso l'individuazione della scadenza aggiunge una terza dimensione di analisi, in quanto garantisce anche una maggiore attendibilità sulla programmazione dei flussi di cassa per l'esercizio in corso e per quelli successivi;

- individuare nell'accertamento il momento di raccordo (informatizzato e pertanto quanto più possibile "automatico") per la rilevazione del "ricavo" in contabilità economica; parallelamente individuare nella liquidazione il momento di rilevazione del "costo" (sempre attraverso operazioni "automatizzate" nell'applicativo di contabilità) in contabilità economica;
- escludere da tali rilevazioni sul versante "spesa" quanto contabilizzato al codice intervento 05 (oggi macroaggregato 04) del Titolo I e quanto contabilizzato al codice intervento 07 (oggi macroaggregato 04) del Titolo II, spostando al momento dell'impegno l'automatismo di rilevazione in contabilità economico-patrimoniale;
- individuare, in contabilità analitica tipologie e di "centri di costo", magari suddividendole in "finali", "indiretti", "comuni" e altro di pertinente alla gestione dell'ente;
- puntuale applicazione del "Piano dei Conti Integrato", che rappresenta il vero analitico raccordo di tutte le rilevazioni.

Si tratta, ovviamente, di indicazioni di larga massima, per le quali vale soprattutto l'esortazione ad impostare le modifiche agli applicativi di contabilità che rechino funzioni interoperabili e integrate, seguendo le indicazioni del relativo "principio di contabilità economico-patrimoniale" oggi allegato al DPCM 28 dicembre 2011.

Comma 5:  
in vigore

I risultati della gestione sono rilevati anche mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio e il conto del patrimonio.

Comma 5:  
ipotesi di modifica

I risultati della gestione finanziaria, economico e patrimoniale sono dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio, il conto economico e lo stato patrimoniale.

Note

La sostituzione del comma 5 non reca note di rilievo, se non per la segnalazione che è stata espunta la parola "anche mediante" (contabilità economica). Si tratta pertanto di una affermazione di principio, correttamente coerente con la pari significatività/dignità che oggi intende attribuire ai tre elaborati di cui si compone il "rendiconto".



Comma 6:  
in vigore

Al rendiconto è allegata una relazione illustrativa della Giunta che esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti.

Comma 6:  
ipotesi di modifica

Al rendiconto è allegata una relazione della Giunta sulla gestione che esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti, e gli altri documenti previsti dall'art. 11 comma 4, del D. Lgs. n. 118/2011.

## Note

La nuova norma può essere suddivisa in due parti:

- la prima che ricalca il contenuto della precedente, salvo piccole rettifiche che non ne modificano i significati sostanziali; in altri termini permane l'obbligo di accompagnare il rendiconto con una "relazione della Giunta" che esprima valutazioni sulla gestione trascorsa;
- la seconda impone che al rendiconto vengano allegati una serie di altri documenti, così come elencati dall'art. 11 comma 4 del D. Lgs. n. 118/2011; in proposito occorre specificare che proprio tale articolo dovrebbe essere interamente modificato/sostituito dall'emanando decreto; l'elenco di allegati è il seguente:

- a) il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;
- b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;
- c) il prospetto concernente la composizione del fondo dei crediti di dubbia esigibilità;
- d) il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie;
- e) il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati;
- f) la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;
- g) la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;
- h) il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per missione;
- i) (per le sole regioni)
- j) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per l'utilizzo dei contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali;
- k) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni;
- l) il prospetto dei dati SIOPE;
- m) l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo;
- n) l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione;
- o) la relazione sulla gestione dell'organo esecutivo redatta secondo le modalità previste dal comma 6 (se ne rinvia esposizione e commento);
- p) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

L'elenco riportato ricalca integralmente il contenuto dell'art. 11 comma 4, così come riformulato dalla proposta di decreto in esame.



|  |  |
|--|--|
| Comma 7:<br>in vigore  | Comma 7:<br>ipotesi di modifica  |
| Il rendiconto è deliberato dall'organo consiliare entro il 30 aprile dell'anno successivo. | Il rendiconto è deliberato dall'organo consiliare entro il 30 aprile dell'anno successivo. |

---

Note

Nessun commento per una norma che permane invariata, ove l'anticipo al 30 aprile, dall'originario tradizionale 30 giugno, è stata effettuata già anni fa dal legislatore.



|              |   |
|--------------|---|
| Non presente | Comma 8:<br>ipotesi di modifica   |
|              | Entro il 31 luglio l'ente approva il bilancio consolidato con i bilanci dei propri organismi e enti strumentali e delle società controllate e partecipate, secondo il principio applicato n. 4/4 di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118. |

---

Note

Nella formulazione attualmente in vigore dell'art. 151 del TUEL la disposizione del comma 8 non è presente. L'integrazione è doverosa e va nella direzione di rendere obbligatoria la redazione del bilancio consolidato.

Si rinvia a successive trattazioni il complessivo argomento delle partecipazioni azionarie ed i relativi cascami in termini di adempimenti contabili, ivi compreso il bilancio consolidato, su cui è stato redatto lo specifico principio applicato, citato dalla nuova norma.

# Le condizioni per gli incarichi esterni. Riflessioni su una recente sentenza della Corte dei Conti



di BIAGIO GIORDANO

Nel numero del 3 febbraio u.s. della newsletter dell'ASFEL è stata segnalata una sentenza della magistratura contabile (Corte dei Conti, Sezione giurisdizionale per il Veneto, n. 26 de 21.1.2014) nella quale sono stati ricapitolati i criteri che devono presiedere, presso una pubblica amministrazione, al conferimento di incarichi a collaboratori estranei al personale in servizio.

Tale segnalazione, ad avviso di chi scrive, appare quanto meno meritoria, se non addirittura doverosa. Troppo frequentemente, infatti, nel corso dell'attività di verifica amministrativo-contabile che chi scrive svolge presso gli Enti locali, si incorre in casi di conferimento di incarichi a soggetti esterni all'amministrazione, talora in misura copiosa; incarichi che, nella stragrande maggioranza dei casi, risultano essere stati disposti in difetto dell'osservanza dei criteri che la magistratura contabile è andata elaborando negli anni, e che sono stati successivamente recepiti anche dal legislatore nazionale.

Nonostante le elaborazioni giurisprudenziali e le disposizioni normative che si sono andate sviluppando nel corso degli anni abbiano cercato di delimitare e di circoscrivere, in maniera sempre più accurata, la possibilità, da parte delle pubbliche amministrazioni, di fare ricorso a collaboratori esterni per l'assolvimento delle proprie funzioni istituzionali, scarso è stato il grado di rispetto prestato nei fatti a tali norme e tali indirizzi. La sentenza dei giudici contabili veneti che si è presa come spunto per le riflessioni che seguiranno appare dunque rivestire la funzione di opportuna "ripetizione" di una serie di concetti che, per quanto ben noti agli addetti ai lavori, stentano a trovare effettiva applicazione nella pratica

delle amministrazioni. Infatti, è proprio la sentenza che si prende in questa sede in considerazione, a precisare che "il conferimento di incarichi e di consulenze a professionisti esterni all'Amministrazione è stato, ed è tuttora, oggetto di esame da parte della Corte dei Conti in sede giurisdizionale e di controllo proprio con la finalità di sanzionare la produzione di danno all'Erario derivante da spese improduttive e non giustificate, attribuite a soggetti estranei all'Amministrazione". Una simile considerazione suona quasi come una incredula presa d'atto, da parte della magistratura contabile, del perseverare di comportamenti produttivi di danno erariale, a dispetto





delle ripetute condanne con le quali gli autori di tali comportamenti sono stati sanzionati.

La sentenza in esame prende le mosse dall'art. 7, comma 6, del decreto legislativo n. 165/2001, che è la norma base in materia di conferimento di incarichi a soggetti esterni all'amministrazione. Dopodiché, la sentenza opera un distinguo che può essere considerato come dirimente nella materia della quale si tratta: e cioè, da un lato, della insussistenza di divieti "di carattere generale" in tema di conferimento di incarichi ad extranei; ma, dall'altro lato, della necessità, qualora si ritenga di procedere a tali conferimenti, del rispetto dei limiti e delle condizioni posti dall'ordinamento quali condizioni di legittimità degli stessi.

In questa prospettiva, dunque, non appare sussistere alcuna questione inerente il sindacato nelle scelte discrezionali delle pubbliche amministrazioni, sancito dall'art. 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20<sup>1</sup> come modificato dal d.l. 23 ottobre 1996, n. 543<sup>2</sup>, nella parte in cui viene affermata l'insindacabilità delle scelte discrezionali in materia di contabilità pubblica, la c.d. "riserva di amministrazione". Simili questioni troverebbero la loro ragion d'essere nel momento in cui la scelta di fare ricorso a soggetti esterni fosse interamente rimessa all'Amministrazione, e questa fosse soggetta esclusivamente a limiti riguardanti l'incongruità di simili scelte. Viceversa, l'ordinamento positivo pone tutta una serie di vincoli, normativamente previsti, nella materia che qui interessa; di modo che le decisioni di ricorrere a simili affidamenti possono essere legittimamente scrutinate alla luce delle disposizioni legislative, e della elaborazione che ne è stata fornita - e che continua ed essere fornita - dalla magistratura contabile. Ne consegue che la possibilità che in via di massima l'ordinamento concede in tema di affidamento di incarichi a collaboratori esterni deve essere necessariamente temperata con una serie di requisiti posti a presidio dei principi di buon andamento e di efficienza dell'azione amministrativa.

La sentenza n. 26/2013 passa in seguito ad enumerare i criteri, frutto in primo luogo della elaborazione fornita dalla magistratura contabile nella fondamentale deliberazione emessa a Sezioni Riunite in sede di controllo, che devono essere osservati affinché l'incarico o la consulenza possano

essere considerati legittimi: rispondenza agli obiettivi dell'amministrazione; inesistenza, all'interno della propria organizzazione della figura professionale idonea allo svolgimento dell'incarico, da accertare a seguito di una reale ricognizione; indicazione specifica dei contenuti e dei criteri per lo svolgimento dell'incarico; indicazione della durata dell'incarico; proporzione tra il compenso corrisposto all'incaricato e l'utilità conseguita dall'amministrazione; attribuzione dell'incarico a soggetto esterno nella materia, con la indispensabile precisazione che "la mancanza anche di una sola delle riferite condizioni, rende il conferimento dell'incarico illecito di talché il compenso ad esso conseguente costituisce ingiusto depauperamento delle finanze dell'Ente".

La sentenza in esame si sofferma in seguito su uno dei requisiti innanzi enumerati, ossia la verifica della mancanza, all'interno del personale in servizio presso l'amministrazione, delle professionalità necessarie a svolgere la prestazione della quale l'amministrazione ha necessità. Uno dei corollari che discendono dai principi di rango costituzionale del buon andamento e dell'efficacia dell'azione amministrativa, infatti, è costituito dalla regola secondo la quale ogni pubblica amministrazione deve essere in grado di adempiere le funzioni alla quale essa è preposta con le risorse umane disponibili al proprio interno. Il conferimento di incarichi a soggetti esterni, in un simile contesto, deve rappresentare quindi una semplice eccezione a questa regola.

È possibile discutere se l'assenza delle risorse umane vada riferita al personale effettivamente in servizio presso l'amministrazione, ovvero al personale incluso nella dotazione organica dell'Ente, nella quale sono quindi inclusi anche posti non coperti da personale in servizio nel momento in cui sorge l'esigenza dell'affidamento esterno.

Sebbene la seconda impostazione proposta possa apparire eccessivamente restrittiva e limitativa della possibilità di procedere all'affidamento di incarichi esterni, può essere utile rappresentare come presso la grande maggioranza, se non la totalità, degli Enti locali che lo scrivente ha ispezionato nel corso degli anni, nello svolgimento della propria attività di verifica amministrativo-contabile, le dotazioni organiche fossero non solamente obsolete, e cioè adottate ben prima del limite dei tre anni che l'art. 6 pone



come termineminimo per procedere alla rivisitazione; ma anche, e soprattutto, le stesse dotazioni organiche non siano mai state frutto di una approfondita analisi concreta in termini di missioni, di competenze, di attività esercitate direttamente e di professionalità necessarie in termini quantitativi e qualitativi<sup>4</sup>.

La dotazione organica, in altri termini, deve rappresentare una vera e propria bussola dell'attività dell'Ente: essa deve costituire la traduzione, sotto forma di dotazione di risorse umane, sia sotto il profilo quantitativo, ma anche qualitativo, delle funzioni assegnate all'Ente.

In un simile quadro, è abbastanza agevole comprendere che la mancanza di professionalità adatte allo svolgimento dei compiti per i quali si ritenga di procedere all'affidamento di incarichi esterni possa essere la conseguenza di una omessa rideterminazione della dotazione organica; ovvero, di una rideterminazione operata in maniera generica, approssimativa, che non sia discesa dall'analisi della quale si è detto sopra.

In un simile contesto, l'esigenza di fare ricorso ad una professionalità esterna può dunque essere considerata legittima solamente nel momento in cui tale figura - necessaria pur sempre al fine di assolvere funzioni proprie dell'amministrazione - non sia prevista all'interno della dotazione organica dell'Ente; ovvero, sebbene prevista, la relativa posizione non sia coperta da personale in servizio. In quest'ultimo caso, tuttavia, la necessità

di reclutare la professionalità necessaria dovrebbe quanto meno emergere dagli strumenti di programmazione triennale del fabbisogno di personale; e la mancata copertura della posizione non dovrebbe dipendere niente altro se non dalla impossibilità di procedere al reclutamento della figura richiesta, in conseguenza dei vincoli posti dalla normativa alle facoltà assunzionali degli Enti (rispetto del principio della riduzione della spesa del personale; rispetto del rapporto tra spesa del personale e spese correnti; ecc.).

Il conferimento di incarichi a soggetti estranei all'amministrazione riguarda la più grande parte delle volte

figure professionali che avrebbero dovuto trovare posto nella dotazione organica dell'Ente, ove questa fosse stata oggetto di rideterminazione secondo i canoni di corretta, sana e trasparente gestione che si è avuto modo di illustrare. Nel momento in cui la figura professionale della quale l'Ente necessitasse non fosse disponibile per l'incapacità dell'Ente a dare corso ad un'opera di programmazione seria ed accurata, il ricorso ad un soggetto esterno varrebbe semplicemente a certificare la negligenza dell'Ente a dare attuazione alle disposizioni normative e, soprattutto, ai precetti costituzionali in tema di determinazione della consistenza qualitativa delle risorse umane. A parere di chi scrive, il ricorso ad estranei che l'amministrazione ammettesse in situazioni del genere sarebbe inficiato alla radice dal mancato rispetto del percorso che ci si è sforzati di delineare, e sarebbe pertanto da qualificare come non rispettoso della normativa in tema di conferimento di incarichi.

Naturalmente, l'esigenza di conferire incarichi esterni può insorgere anche nel caso in cui si sia dato scrupolosamente seguito a tutte le prescrizioni fino a questo punto richiamate: si pensi, a titolo di esempio, alla necessità di ottenere un parere su una questione giuridica particolarmente complessa, anche nel caso in cui l'Ente sia dotato di un proprio servizio di avvocatura; ovvero a qualunque altro genere di prestazione per la quale, pur rispondendo alle finalità istituzionali dell'Ente, non sia disponibile in dotazione organica la professionalità richiesta.

È in casi del genere che troverebbe applicazione il principio elaborato dalla magistratura contabile, e confermato dalla sentenza dalla quale si sono prese le mosse, delle reale ricognizione delle professionalità disponibili, e della eventuale inidoneità delle stesse a fornire le prestazioni delle quali l'Amministrazione avesse necessità. È solo in simili casi, in altre parole, che il criterio dell'adeguatezza della dotazione organica farebbe posto ad un criterio connotato dalla reale eccezionalità dell'esigenza che l'amministrazione avesse bisogno di affrontare, e della conseguente legittimità dell'attribuzione del relativo incarico ad un soggetto esterno. Nella pratica degli Enti, al contrario, inclusa la fattispecie nella quale la Sezione giurisdizionale del Veneto della Corte dei Conti è stata chiamata ad esprimersi, l'assenza di professionalità adatte allo svolgimento di





determinati compiti risulta comunemente attestata mediante semplici clausole di stile, del tutto generiche e vaghe, che certamente non valgono a provare l'inesistenza, tra il personale inserito nella dotazione organica dell'Ente, delle professionalità delle quali si necessita. Ne consegue che gli incarichi conferiti a seguito di tali generiche attestazioni devono necessariamente essere considerati come disposti in violazione della normativa richiamata in materia e, pertanto, illegittimi. Sotto questo profilo, infine, appare estremamente sintomatico evidenziare come le recenti disposizioni normative in materia di contenimento della spesa per studi ed incarichi di consulenza, quali l'art. 6, comma 7, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78 - le cui disposizioni sono state riprese da ultimo dall'art. 1, comma 5, del d.l. 31 agosto 2013, n. 101 - si prefiggano lo scopo dichiarato "di valorizzare le professionalità interne alle amministrazioni". Il legislatore pare cioè avere preso atto della circostanza che la spesa per studi ed incarichi può essere utilmente ridotta ad invarianza delle prestazioni richieste, ossia facendo svolgere le medesime prestazioni da dipendenti interni dell'Ente, piuttosto che conferirle - in molti casi in maniera eccessivamente disinvolta, come si è precedentemente posto in evidenza - a soggetti esterni, con conseguente aggravio dei costi a carico delle amministrazioni.

1. "Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei Conti".
2. "Disposizioni urgenti in materia di ordinamento della Corte dei Conti".
3. Corte dei Conti, SS.RR. in sede di controllo, deliberazione n. 6/CONTR/05 del 15.2.2005.
4. Si veda la lettera circolare Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della Funzione Pubblica - U.P.P.A. dell'11.4.2003. La circolare prosegue prescrivendo che ciascun Ente è tenuto, nelle relazioni di accompagnamento allo schema di delibera, a procedere all'illustrazione di una serie di aspetti, dettagliatamente indicati, che comportano riflessi sulla dotazione organica.

# La decisione di non assegnare l'appalto per insostenibilità finanziaria e la questione della correlata responsabilità



di STEFANO USAI

## PREMESSA

Il recente pronunciamento del Consiglio di Stato, sez. III. 31 gennaio 2014 n. 467 ha oggettivo pregio per le considerazioni - e le correlate implicazioni pratico/operative - espresse in relazione alla ipotesi in cui la stazione appaltante (nel caso di specie si trattava di una Azienda Ospedaliera campana) si trovi nell'impasse di non poter procedere all'aggiudicazione definitiva per circostanze che hanno a che fare con aspetti finanziari. E' bene rilevare che la decisione adottata riflette considerazioni già espresse dalla giurisprudenza e che appaiono utilissime ed oggetto di sicuro riferimento nel caso di avvio, inopinato, di procedura di gara che non possa, per oggettive ragioni come si vedrà, essere portata a compimento. Nel caso di specie, la stazione appaltante non ha proceduto con l'aggiudicazione definitiva "per totale mancanza di liquidità, nonché per l'antieconomicità e non sostenibilità finanziaria dell'operazione alla luce dei vincoli economici imposti dal piano di rientro dal disavanzo del settore sanitario della Regione Campania".

Successivamente all'atto espresso con cui si assumeva e motivava la decisione di non "approvare" l'aggiudicazione provvisoria, la stessa stazione appaltante procedeva, con opportuna ricalibratura a rieditare l'appalto riducendo l'importo a base d'asta. Prorogando, nelle more della definizione dell'appalto il pregresso affidamento.

Avverso la decisione di non aggiudicare definitivamente la gara (ed alla quasi contestuale decisione di ribandire l'appalto) insorgeva l'aggiudicatario provvisorio (anche affidatario in proroga del servizio) che, con istanza presentata al tribunale amministrativo regionale della Campania (Napoli)

chiedeva "l'annullamento dei (...) provvedimenti ed atti connessi, nonché la declaratoria del diritto-interesse dell'istante alla stipula del contratto o, in subordine, il risarcimento del danno per equivalente". Il giudice di primo grado (TAR Campania, Napoli, sez. I) con sentenza 3 luglio 2012 n. 3165 accoglieva il ricorso "limitatamente all'annullamento degli atti relativi alla seconda gara" ed ammetteva il "risarcimento del danno, (...) nella misura delle documentate spese inutilmente sostenute per la partecipazione alla gara, detratto il guadagno - secondo il margine di utile sul canone d'appalto desumibile dagli atti di affidamento - ottenuto dalla



ricorrente per la proroga del servizio a far data al diniego di aggiudicazione e sino alla scadenza della proroga”.

#### AGGIUDICAZIONE PROVVISORIA ED AGGIUDICAZIONE DEFINITIVA

Una prima considerazione espressa dai giudici di Palazzo Spada ha riguardato la configurazione dei rapporti tra aggiudicazione provvisoria e l'aggiudicazione definitiva.

L'aggiudicazione provvisoria non determina né un obbligo per la stazione appaltante di addivenire all'aggiudicazione definitiva né - in modo simmetrico - determina il sorgere di alcun diritto per l'assegnatario provvisorio. Quest'ultimo ha semplicemente una posizione differenziata di maggior vantaggio, ad esempio, rispetto al secondo in graduatoria ed è titolare di una mera aspettativa a che l'aggiudicazione provvisoria diventi definitiva. Ma ciò comporta, rammenta l'attento estensore, solamente “che l'aggiudicazione definitiva può essere negata solo a condizione che sia deliberata legittimamente, nella forma e nella sostanza”. In questo senso, l'aggiudicatario ha titolo a provocarne il sindacato di legittimità. In sostanza, il responsabile unico del procedimento, nella predisposizione della proposta di non procedere all'aggiudicazione definitiva deve illustrare le chiare argomentazioni e gli aspetti che impediscono il generarsi di un momento (l'aggiudicazione definitiva) che - alla luce di quanto chiaramente stabilito dal codice degli appalti - costituisce una fase assolutamente eventuale della procedura contrattuale e non essenziale. Il principio che fa della aggiudicazione definitiva una fase solo eventuale, potenziale e non un obbligo è scolpito, del resto, nell'articolo 81, comma 3 del codice degli appalti a memoria del quale “le stazioni appaltanti possono decidere di non procedere all'aggiudicazione se nessuna offerta risulti conveniente o idonea in relazione all'oggetto del contratto”. E' evidente che il momento in argomento esige presidio attento ed azione della stazione appaltante sempre improntata al rispetto dei principi della correttezza e della buona fede.

Quale contraltare, a ribadire il carattere eventuale dell'aggiudicazione definitiva, occorre puntualizzare che la verifica sulla corrispondenza - prima di procedere all'assegnazione definitiva - dell'idoneità dell'appalto

aggiudicando rispetto all'oggetto del contratto bandito o, la coerenza economico/finanziaria costituisce un autentico obbligo del dirigente/responsabile del servizio che deve aggiudicare a pena di grave danno alla stazione appaltante.

Conferma il carattere assolutamente precario delle posizioni costituite post aggiudicazione provvisoria l'orientamento costante della giurisprudenza amministrativa secondo cui la decisione di non addivenire all'aggiudicazione definitiva non esige neppure la comunicazione di avvio del procedimento ai soggetti interessati (ex art. 7 della legge 241/90).

Si rilevava che momento indefettibile della decisione di non procedere all'aggiudicazione definitiva è la stesura di un'attenta e specifica argomentazione/motivazione. Nel caso di specie, il giudice rileva che “il diniego di aggiudicazione definitiva (di fatto, una vera e propria revoca della indizione della gara e dello stesso progetto di contratto) è stato ampiamente motivato con considerazioni attinenti alla insostenibilità dell'impegno economico che ne sarebbe derivato per l'ente committente, a maggior ragione nel contesto di una difficile situazione economica dell'ente stesso (mancanza di liquidità) e dell'intero sistema sanitario regionale, recentemente commissariato per l'attuazione del piano di rientro”.

Non solo, nella determinazione con cui si dichiarava l'intento di non giungere all'aggiudicazione definitiva “veniva esposto, circostanziatamente, come l'impegno di spesa, quand'anche fosse stato in ipotesi compatibile con le risorse disponibili, sarebbe stato comunque antieconomico in rapporto al costo storico del servizio (aggravio di circa 2 milioni di euro all'anno, senza un adeguato beneficio in contropartita)”. Confermando la riflessione giuridica già espressa dal giudice di prime cure il Collegio rileva che “che le motivazioni esposte siano più che sufficienti a legittimare il recesso dalla gara. Va anche considerato, al riguardo, che simili determinazioni implicavano rilevanti profili di discrezionalità amministrativa, e che pertanto sarebbero sindacabili solo per vizi quali la manifesta illogicità, oppure travisamenti di fatto, etc.; e non è certo questo il caso, tenuto conto (a tacer d'altro) che le difficoltà economiche degli enti sanitari in Campania sono notorie”.







Effettivamente condizioni oggettive collegate agli aspetti finanziari e/o di solvibilità e/o di antieconomicità hanno una forte valenza oggettiva tali - per questo aspetto - da giustificare il mancato proseguimento del procedimento è chiaro però, come si vedrà più avanti e come bene precisa il giudice, che la consapevolezza delle difficoltà finanziarie, la “temerarietà” con cui si può procedere a bandire una gara è profilo che rileva nell'ambito di una potenziale responsabilità contrattuale.

La precisazione porta ad esprimere delle considerazioni in relazione al rapporto gara d'appalto (in particolare la gara per i lavori pubblici) ed il patto di stabilità. Non sono mancate in giurisprudenza circostanze in cui il giudice amministrativo ha dichiarato legittima la decisione di non aggiudicare definitivamente l'appalto per contrasto del procedimento - pur rilevato tardivamente dalla stazione appaltante - con le regole della finanza pubblica e, segnatamente, del patto di stabilità. E' noto, e lo si è più volte rilevato, che al di là del contingentamento imposto dalle regole del patto, il legislatore del 2009 (con legge 109, art. 9) ha imposto la necessità di certificare, in relazione ad ogni impegno di spesa, la c.d. compatibilità monetaria.

La compatibilità monetaria impone al responsabile del procedimento di spesa (che coincide con il soggetto che bandisce la gara e non con il responsabile dei servizi finanziari a meno salvo il caso in cui la procedura di gara compete a questi), a pena di responsabilità amministrativo/contabili e disciplinari di dichiarare la sostenibilità dell'intervento rispetto al patto di stabilità. Questione piuttosto delicata nel caso di interventi in conto capitale, perché la sostenibilità deve essere dichiarata, come noto, in relazione al momento del pagamento.

Nel caso di non attenta considerazione, qualora si rendesse necessario addirittura revocare l'appalto per violazione del patto, vengono in considerazione - pur potendo ritenersi formalmente legittima l'azione - gravi aspetti di responsabilità del soggetto agente.

### LA QUESTIONE DELLA RESPONSABILITÀ

Acclarata la legittimità formale (si direbbe oggettiva) della decisione di non procedere all'aggiudicazione definitiva - in coerenza con quanto

espresso in primo grado - viene in considerazione il problema dell'eventuale responsabilità in cui potrebbe essere incorsa la stazione appaltante. E' del tutto ovvio che l'avvio di una procedura che ingenera affidamento nei terzi e che implica, proprio per detto affidamento, delle spese impone quanto meno il ristoro della perdita subita.

In questo senso appare piuttosto chiara, e condivisibile, l'argomentazione sviluppata dal Consesso - di conferma della pronuncia del giudice di primo grado - secondo cui “non vi è contraddizione logica fra il ritenere legittimo il recesso, e ravvisare tuttavia una responsabilità precontrattuale. Invero nei rapporti privatistici quest'ultimo tipo di responsabilità presuppone, per definizione, che la rottura delle trattative, sia, in sé, valida ed efficace, non essendosi ancora perfezionato il sinallagma contrattuale e non essendo sorto neppure l'obbligo di concludere il contratto; la responsabilità precontrattuale ha la sua fonte non negli obblighi derivanti dal contratto (non concluso) ma dalla violazione del dovere di buona fede nelle trattative (art. 1337)”.

Nel caso di specie, come si evidenziava in relazione al recesso o rottura delle trattative per questioni interenti il patto di stabilità, diventa rilevante la previa conoscenza della situazione finanziaria/economica della stazione appaltante (come nel caso in cui si bandisce una gara pur sapendo che questa ha effetti negativi e/o rende più difficile, fino a pregiudicarla, la possibilità di rispettare il patto di stabilità) e quindi la preesistenza o meno della buona fede.

Nel caso in esame, “la mancanza di buona fede è stata ravvisata dal T.A.R. in ciò: che quelle condizioni di criticità economica, che hanno reso legittimo il recesso dalla gara, in realtà preesistevano ed erano conosciute o quanto meno conoscibili impiegando la dovuta diligenza; sicché una gestione più accorta avrebbe risparmiato all'Azienda l'indizione della gara e la pubblicazione del bando, e ai concorrenti i costi inerenti alla presentazione delle offerte. Non si può dire infatti che la Regione sia stata colpita da eventi calamitosi imprevisi che abbiano provocato un repentino dissesto; anche se il commissariamento è intervenuto circa due mesi dopo la delibera di indire la gara”.

Non a caso, si legge ancora nella sentenza, è opinione comune che ai fini

della responsabilità precontrattuale ex art. 1337 cod. civ. la "buona fede" va intesa in senso oggettivo, non soggettivo e psicologico. Anche un comportamento oggettivamente colposo (ossia non intenzionalmente ingannevole) può configurarsi come assenza di buona fede ai fini in discorso.

#### LA DETERMINAZIONE DEL QUANTUM RISARCIBILE

Ultimo aspetto, oggetto di attenta considerazione, è stato quello relativo alla possibilità di ammettere il risarcimento e la determinazione del quantum-

Anche in questo caso, il giudice aderisce totalmente alla statuizione espressa dal giudice di primo grado. Sul punto, nella sentenza si legge che "quanto alla misura del risarcimento, trattandosi di una fattispecie di responsabilità precontrattuale essa va commisurata al c.d. interesse negativo, cioè alle spese inutilmente sostenute ed alle perdite sofferte per non aver usufruito di ulteriori occasioni contrattuali. Peraltro, non soltanto nel caso in esame non vi è stata allegazione da parte ricorrente di non aver potuto usufruire di ulteriori occasioni contrattuali perché impegnata nella gara in corso, ma, anzi, il comportamento della amministrazione le ha procurato una occasione di guadagno, perché essendosi dovuto prorogare il servizio in corso in relazione alla vicissitudini della gara bandita e mai conclusa, la ricorrente ha potuto continuare ad espletare il servizio messo a gara, di cui era già affidatario. Ne consegue che, in applicazione del principio della "compensatio lucri cum damno", l'Azienda ospedaliera dovrà corrispondere alla società ricorrente, a titolo di risarcimento per responsabilità precontrattuale, la somma che dovesse risultare in positivo dalla sottrazione, alle spese documentate per la partecipazione alla gara, del guadagno lucrato dalla ricorrente per il periodo di proroga del servizio a far data dal diniego di aggiudicazione definitiva (7 ottobre 2010) sino alla scadenza della proroga stessa, calcolato tenendo conto del margine di utile sul canone di appalto desumibile dagli atti dell'affidamento in essere."

Rammenta il giudice che l'illecito non si è verificato nel momento in cui l'Azienda si è ritirata dalla procedura, bensì nel momento in cui l'ha indetta,

pur essendo già allora esistenti e conoscibili le condizioni di difficoltà economica che di lì a poco avrebbero imposto il recesso. Di conseguenza il danno non consiste nell'aver perduto le utilità e le chances inerenti al contratto non stipulato (lesione del c.d. interesse positivo), ma solo nell'inutile dispendio delle attività inerenti alla partecipazione alla gara ed alla presentazione dell'offerta (lesione del c.d. interesse negativo). In ogni caso, la mancata conclusione della gara ha comportato anche un vantaggio riflesso per l'impresa la quale, come gestore uscente, ha usufruito grazie al recesso di un prolungamento del rapporto in essere pertanto, detto vantaggio non può essere portato in detrazione.



# Il trattamento IVA dei contributi erogati dagli Enti Locali - analisi della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34/E del 21.11.2013



di FABIO BOVOLON

## A) La questione di fondo

Una sovvenzione erogata da un ente pubblico costituisce un contributo (escluso pertanto da IVA) oppure un corrispettivo (soggetto ad IVA)? Nella realtà quotidiana la casistica delle sovvenzioni erogate da enti pubblici è davvero ampia: dai versamenti all'associazione sportiva per la gestione di un impianto sportivo alla sovvenzione concessa alla compagnia teatrale, ai contributi erogati per lo sviluppo di attività culturali o assistenziali, e così via.

Con la recente circolare ministeriale n. 34/E del 21 novembre scorso, l'Agenzia delle entrate ha voluto fare chiarezza sull'imponibilità ai fini dell'imposta sul valore aggiunto delle somme erogate, a titolo di contributo, dalla pubblica amministrazione, chiarendo i criteri in base ai quali distinguere se una sovvenzione costituisce un contributo (escluso IVA) o un corrispettivo (soggetto ad IVA).

La normativa comunitaria (in particolare, gli articoli 2 e 73 della Direttiva CE 28 novembre 2006, n. 112), alla luce dell'interpretazione della Corte di Giustizia, definisce in modo ampio l'ambito oggettivo di rilevanza di un'operazione agli effetti dell'imposta in esame.

In particolare, configura un'operazione imponibile quando ci troviamo in presenza di un rapporto giuridico nell'ambito del quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente (cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 23 marzo 2006, Causa C-210/04 e sentenza 3 marzo 1994, Causa C-16/93). In sostanza, il presupposto oggettivo di applicazione dell'IVA può essere escluso, ai sensi



della normativa comunitaria, solo qualora non si ravvisi alcuna correlazione tra l'attività finanziata e le elargizioni di denaro.

Dunque, secondo la circolare, un contributo assume rilevanza ai fini IVA se erogato a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive (sinallagma nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto). Di contro, l'esclusione dal campo d'applicazione dell'IVA è stata ravvisata ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere qualcosa come controprestazione. In ogni caso, la corretta qualificazione di una somma come corrispettivo o contributo richiede un'attenta analisi dell'accordo, convenzione o provvedimento che ne prevede l'erogazione, al fine di verificare se il soggetto che riceve il denaro sia tenuto all'esecuzione dell'attività finanziata o costituisca un mero tramite per il trasferimento delle somme a terzi attuatori, e di determinare se l'amministrazione erogante sia il committente dei progetti sovvenzionati.



## B) I contributi secondo la circolare 34/E/2013

Allo scopo di indicare delle «linee guida» sulla problematica, la circolare in commento passa in rassegna le varie ipotesi in cui la sovvenzione è configurabile come contributo. Innanzitutto il corretto inquadramento fiscale può discendere direttamente dalla normativa che dispone la sovvenzione. In questo contesto devono dunque essere inquadrati come contributi:

- a) erogazioni effettuate in esecuzione di norme che prevedono l'erogazione di benefici (ad esempio nel caso degli aiuti di stato automatici, ovvero in favore di particolari categorie di soggetti - enti religiosi, associazioni ecc.);
- b) erogazioni effettuate dagli enti locali in base ai regolamenti di cui l'amministrazione si è dotata per l'assegnazione dei contributi (ex art. 12 L. 241/90);
- c) i contributi comunitari conseguenti a bandi o a delibere di organi pubblici (ad esempio, il CIPE);
- d) le somme erogate dai soci in base alle norme del codice civile, a titolo di apporti di capitale, esposti in bilancio all'interno del patrimonio netto, non possono essere considerate corrispettivi di prestazioni di servizi in quanto si inseriscono nell'ambito del rapporto associativo e pertanto non appaiono collegate ad alcuna controprestazione da parte del beneficiario.

La circolare precisa che resta in ogni caso salvo il potere di effettuare le attività di controllo sulla natura della erogazione nelle ipotesi in cui emergano vizi o abusi. Lasciando pertanto intendere che anche contributi (nella forma) concessi in conformità al regolamento sui contributi, potranno configurarsi come corrispettivi se erogati a fronte di una controprestazione da parte del beneficiario.

Va tenuto conto, tuttavia, che nel concreto i casi che si verificano rappresentano situazioni in cui la distinzione è più difficile da cogliere. In linea generale, ad una sovvenzione erogata segue, di norma, un preciso impegno del beneficiario ad effettuare una determinata prestazione. Se tale impegno rappresenta una controprestazione nell'ambito di un

rapporto (contratto, convenzione, ecc.) sinallagmatico, allora il rapporto stesso assume rilievo ai fini dell'Iva; se invece tale impegno costituisce un onere (ai sensi dell'art. 793 c.c. la donazione può essere gravata da un onere - c.d. donazione modale) imposto al beneficiario quale limitazione di una liberalità ricevuta (limitazione che può ben consistere in un obbligo di dare, fare, o non fare), allora si è pur sempre in presenza di un atto unilaterale di liberalità, che resta escluso dal campo di applicazione dell'Iva. Vediamo oltre come meglio poter cogliere queste sfumature.

## C) Ulteriori criteri per qualificare la natura delle erogazioni

La circolare elenca, con un ordine gerarchico-sequenziale, ulteriori criteri per verificare la natura delle erogazioni, qualora non sia riscontrabile un riferimento normativo che individui l'esatta qualificazione delle stesse. Un primo criterio di indagine è rappresentato dall'acquisizione da parte dell'ente erogante dei risultati dell'attività finanziata (o corrispettività tra elargizione di denaro ed attività finanziata).

In altri termini, qualora sia rinvenibile un rapporto di scambio per cui alla pubblica amministrazione deriva un vantaggio diretto ed esclusivo dal comportamento richiesto al privato, ci si trova di fronte ad una prestazione e controprestazione.

Tale ipotesi ricorre nei casi in cui l'amministrazione acquisisca il bene o il servizio del beneficiario dell'erogazione.

In questi casi va dunque valutato se sussista un interesse diretto dell'ente sovventore a fronte dell'impegno assunto dal beneficiario. Un ulteriore criterio, in sequenza, per qualificare la sovvenzione come corrispettivo, può essere desunto dalla previsione nella "convenzione" (o nell'atto che instaura il rapporto tra amministrazione e beneficiario) di clausola risolutiva espressa o di risarcimento del danno da inadempimento. Clausole risolutive o penali dovute per inadempimento rappresentano strumenti tipici che regolano, in via concordata, il sinallagma, poiché l'apposizione di una clausola risolutiva espressa manifesta di per sé l'esistenza di un interesse patrimoniale da parte del soggetto erogatore al completo adempimento del contratto.



Bisogna tuttavia tener conto che la risoluzione automatica del rapporto è rinvenibile anche nelle donazioni modali (“La risoluzione per inadempimento dell'onere, se preveduta nell'atto di donazione, può essere domandata dal donante” - 4° comma art. 793 c.c.). Pertanto se l'onere non viene adempiuto da parte del beneficiario, allora l'amministrazione può rifiutarsi di erogare la sovvenzione.

Dunque l'individuazione di una clausola risolutiva espressa nell'ambito di un rapporto che regola l'erogazione di una sovvenzione, non è indizio utile o, quantomeno, sufficiente per valutare la sussistenza di un rapporto sinallagmatico a prestazioni corrispettive.

Non è invece istituto rinvenibile nelle donazioni, ma solamente nei rapporti sinallagmatici, la clausola relativa al risarcimento del danno. Nei casi di donazione (non sinallagma) il mancato adempimento dell'onere avrà come unica conseguenza la perdita del contributo e non anche conseguenze risarcitorie.

Una particolare fattispecie trattata dalla Corte di Giustizia europea (decisione 22.11.2001, causa C-184/00) riguarda le “sovvenzioni di funzionamento”. Riguarda il caso in cui l'ente pubblico “integra” nei confronti del beneficiario il prezzo pagato dagli utenti finali (si pensi alla concessione in gestione di una piscina comunale nella quale il comune imponga un prezzo calmierato di ingresso e per questo eroga un contributo “a copertura”). In tali casi la Corte di giustizia indica due requisiti fondamentali che devono essere entrambi rispettati per poter considerare imponible la sovvenzione (quindi corrispettivo e non più contributo). Affinché la sovvenzione sia direttamente connessa con il prezzo di operazioni imponibili, dunque essa stessa imponible, è necessario che essa sia:

- a) specificatamente versata al soggetto sovvenzionato affinché fornisca un bene o presti un determinato servizio;
- b) che il prezzo da pagare da parte dell'acquirente o del destinatario sia fissato in modo tale che diminuisca in proporzione alla sovvenzione concessa al venditore del bene o al prestatore del servizio. Ciò comporta l'esigenza di verificare che gli acquirenti del bene o i destinatari del servizio traggano profitto dalla sovvenzione concessa al beneficiario di quest'ultima. Quindi verificare se il fatto che una sovvenzione

sia versata al prestatore consente a quest'ultimo di fornire il servizio ad un prezzo inferiore a quello che egli dovrebbe richiedere in mancanza di sovvenzione. A tal proposito, non è necessario che l'importo della sovvenzione corrisponda esattamente alla diminuzione del prezzo del bene ceduto, ma è sufficiente che il rapporto tra quest'ultima e la detta sovvenzione sia significativo. E' inoltre necessario, secondo la Corte, che vi sia un nesso cronologico tra sovvenzione e riduzione del prezzo, cioè che la riduzione del prezzo del servizio sia conseguenza diretta della sovvenzione e sia rappresentato nel momento in cui vengono definiti i rapporti tra le parti (convenzione).

| Contributo   | Corrispettivo (IVA)  |
|--|--|
| La sovvenzione costituisce una liberalità non correlata a determinate prestazioni in capo al beneficiario.                                     | La sovvenzione è correlata ad una specifica controprestazione.   |
| Il contributo può essere anche legato ad un “onere” (art. 793 cc) che non corrisponde necessariamente con una controprestazione corrispettiva. | La convenzione che disciplina i rapporti sottostanti l'erogazione prevede la clausola del risarcimento del danno da inadempimento.   |
| La sovvenzione è erogata in base al regolamento interno che disciplina i contributi (art. 12 L. 241/90) o in esecuzione di specifiche norme.   | La convenzione che disciplina i rapporti sottostanti l'erogazione prevede la clausola risolutiva espressa (questo indizio è tuttavia “debole” in quanto anche le donazioni modali possono prevedere la risoluzione per inadempimento dell'onere”). |
|  | Sono previste all'interno della convenzione delle modalità di controllo stringenti sulle attività di gestione.   |
|  | L'amministrazione che eroga la sovvenzione è il committente del progetto sovvenzionato.  |
|  | Esistenza di un nesso diretto tra la sovvenzione ed il servizio prestato e verificare se i destinatari del servizio traggano un profitto dal contributo (vantaggio diretto ed esclusivo del beneficiario).   |

# L'ingiunzione fiscale ex r.d. 639/1910 - questioni operative - 1



di MARCO LO FRANCO

## 1. PROROGA DELL'ATTIVITÀ DI RISCOSSIONE COATTIVA DI EQUITALIA

L'art. 53 del D.l. 69/2013 conv. modifiche dalla L. 98/2013 che ha sostituito il co. 2 ter dell'art. 10 del D.L. 35/2013 conv. con modifiche dalla L. 64/2012 aveva stabilito inderogabilmente al 31/12/2013 il termine per la cessazione di Equitalia dall'attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva delle entrate tributarie e patrimoniali dei comuni. La legge di stabilità 27.12.2013 n° 147, G.U. 27.12.2013 all'Art. 1 - Comma 610 ha ulteriormente prorogato tale termine al 31.12.2014. Conseguentemente sono slittati alla fine del corrente anno anche i termini di cui all'art. 3 commi 24, 25 e 25 bis del D.L. 203/2005 conv. con modifiche dalla Legge 248/2005. Pertanto, per effetto di tale proroga Equitalia S.p.a. potrà continuare a svolgere attività di riscossione spontanea e coattiva delle entrate degli enti pubblici territoriali a partire dal 01/01/2015 solo a seguito di procedura ad evidenza pubblica. Il motivo della concessione dell'ennesima proroga è da individuare nell'impossibilità della gran parte dei comuni di procedere in proprio alla riscossione coattiva per la mancanza della fondamentale figura del funzionario responsabile della riscossione (l'art. 7 comma 2 lettere da gg sexies del D.L. 70/2011 conv. con modifiche dalla L. 106/2011) nonché alle difficoltà di procedere a gare per affidamento ai soggetti previsti dall'art. 53 D.lgs. 446/1997. Nel rinviare a quanto dedotto nell'articolo del mese di dicembre 2013 in ordine ai presupposti e requisiti richiesti per una corretta emissione dell'atto ingiuntivo di seguito saranno trattate alcune rilevanti questioni pratiche di cui l'operatore è necessario abbia la dovuta padronanza



28

## 2. TERMINI DI NOTIFICA ATTO INGIUNTIVO

In ordine al termine entro cui è possibile notificare l'ingiunzione fiscale, lo spazio temporale si configura diverso a seconda della natura dell'entrata oggetto dell'atto ingiuntivo:

| natura entrata | Termine di notifica atto ingiuntivo  | Fonte normativa                 |
|----------------|--|---------------------------------|
| Tributaria     | Termine perentorio del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'avviso di accertamento è divenuto definitivo. | Art. 1 co. 163 L. 296/2006      |
| Patrimoniale   | A seconda della natura dell'entrata patrimoniale e del relativo termine di prescrizione:<br>> 5 anni<br>> 10 anni            | Art. 2948 c.c. - art. 2946 c.c. |



### 3. EFFICACIA DELL'INGIUNZIONE COME ATTO DI PRECETTO

La mancata attivazione delle procedure esecutive allo scadere del termine dei 90 giorni (termine previsto per l'efficacia del precetto ex art. 481 c.p.c.) dalla notifica dell'ingiunzione determina la necessità di reiterare (ripetere) la notifica dell'atto ingiuntivo.

Tale situazione non determina, invero, il venir meno della valenza del titolo esecutivo (atto di accertamento presupposto in caso di tributo o la stessa ingiunzione in caso di entrata patrimoniale pubblica) in cui rimane irrevocabilmente consacrato l'accertamento del credito dell'amministrazione. Si evidenzia che una parte della dottrina - con riferimento a quanto statuito dall'art. 4 l. 265/2002 e dall'art. 36 della l. 31/2008 che rendono possibile per l'ingiunzione utilizzare le norme previste dal titolo II del D.P.R. 602/1973 in quanto compatibili - ritiene che possa trovare applicazione anche per l'ingiunzione la previsione dell'art. 50 del citato D.P.R. ovvero che l'atto conservi l'efficacia dell'atto di precetto sino ad un anno dalla notifica. Tale interpretazione, peraltro, sarebbe coerente con la disciplina introdotta per il recupero coattivo dei crediti fino a 1.000,00 in cui si prevede espressamente l'impossibilità dell'ente locale/concessionario di poter procedere agli atti esecutivi e/o cautelari prima che siano trascorsi 120 giorni dall'invio mediante posta ordinaria di una comunicazione contenente il dettaglio del ruolo (art. 1 co. 544 L. 228/2012). Appare evidente che all'applicazione di tale disposizione consegue una incongruente e sistematica reiterazione della notifica dell'ingiunzione fiscale da parte dell'ente locale proprio per i crediti di modesta entità che rappresentano la maggior parte delle pretese creditorie degli stessi enti, comportando un ingiustificato aggravio di gestione del procedimento e dei relativi costi.

### 4. EFFICACIA DELL'INGIUNZIONE QUALE TITOLO ESECUTIVO NOTIFICATO

L'ingiunzione una volta notificata e divenuta definitiva (essendo titolo esecutivo) sia che si tratti di entrata tributaria che di natura patrimoniale la stessa avrà una vigenza/validità decennale. Si è molto discusso se l'ingiunzione avesse efficacia decennale al pari di un qualsiasi titolo

esecutivo giudiziale o assumesse importanza il termine di prescrizione del tributo o dell'entrata patrimoniale sottostante. Appare opportuno sulla questione analizzare quanto stabilito dalla giurisprudenza in merito alla cartella esattoriale. Sul punto la Corte di Cassazione con sentenza n. 4283/2010 - in ordine alla prescrizione dei tributi dopo la notifica della cartella - ha affermato che vada applicata la prescrizione quinquennale quando la cartella si riferisce a tributi a prestazione periodica (es. Tarsu - Tosap) mentre trova applicazione una prescrizione decennale quando la cartella si riferisce a tributi non periodici (es. iva).

### 5. ENTRATE ENTI LOCALI POTENZIALMENTE OGGETTO DI RECUPERO COATTIVO TRAMITE INGIUNZIONE FISCALE

#### 1. Entrate Tributarie

Possono essere oggetto di recupero coattivo tramite ingiunzione fiscale ex r.d. 639/1910 le seguenti entrate tributarie comunali:

- Ici - Imposta comunale sugli immobili (recupero coattivo attività pregressa);
- Imu - Imposta Municipale propria (Art. 8 D.lgs. 23/2011);
- Tosap - Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Art. 38 D.lgs. 507/1993);
- Tarsu - Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni;
- Tia 1 - Tariffa igiene ambientale (D.lgs. 22/1997) - Sentenza Corte Costituzionale 238/2009 ha stabilito la natura tributaria;
- Tributi di Scopo - art. 6 D.lgs. 23/2011;
- Tassa di soggiorno - Art. 4 D.lgs. 23/2011;
- Tares - Tributo Comunale sui rifiuti e sui servizi - Art. 14 D.l. 201/2011;
- Cimp - Canone di Installazione dei mezzi pubblicitari. Si evidenzia che a favore della natura tributaria del Cimp si è pronunciata la Corte Costituzionale con la sentenza n. 141/2009 e poi con successiva ordinanza n. 218/2009. In occasione di tale pronuncia l'Avvocatura di Stato ha affermato che il Cimp possiede tutti i connotati propri delle entrate tributarie indicate dalla giurisprudenza costituzionale. Il tributo in questione, infatti, viene computato tenendo conto di numerosi parametri tra cui la popolazione residente, ai flussi turistici

e all'impatto ambientale di modo che risulti esclusa la corresponsabilità fra pagamento da parte del privato e la prestazione resa dall'ente pubblico.

## 2. Entrate Patrimoniali

Sono potenzialmente molto numerose le entrate patrimoniali che potrebbero essere oggetto di ingiunzione fiscale. Di seguito un elenco che non può considerarsi esaustivo

### A) Entrate Patrimoniali di diritto pubblico

- Cosap - Canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche;
- Oneri Urbanistici;
- Rette scolastiche;
- Lampade votive;
- Canoni demaniali di qualsiasi genere;

### B) Entrate Patrimoniali di diritto privato

- Canoni di locazione;
- Risarcimento danni;
- Tariffa servizio idrico integrato;
- Occupazione abusiva di aree demaniali;
- Polizze fideiussorie - di cui siano beneficiari gli enti a garanzia dell'adempimento delle obbligazioni contrattuali. Sul punto appare opportuno riportare quanto disposto dal Tribunale di Roma con Sentenza n. 20/23 del 2009 nella quale si afferma: "(...) Alla base dell'iscrizione al ruolo non vi deve essere la polizza ma lo speciale procedimento in giunzionale previsto dal T.U. 639/1910 sulla riscossione delle entrate patrimoniali dello stato che consente la riscossione per crediti, certi, liquidi ed esigibili".

### C) Sanzioni amministrative

- Sanzioni previste dalla L. 10/1977 sull'edificabilità dei suoli;
- Sanzioni previste dall'art. 13 l. 765/1967 per le costruzioni abusive;
- Sanzioni per infrazioni alla l. 47/1985;
- Sanzioni per violazioni del codice della strada così come confermato dalla sentenza della Cassazione n. 8460/2010.

## 6. LA SOTTOSCRIZIONE DELL'ATTO INGIUNTIVO

L'atto ingiuntivo deve essere necessariamente sottoscritto in maniera autografa a pena della nullità. Il soggetto competente alla sottoscrizione è da individuare nel funzionario responsabile della riscossione/Dirigente della relativa entrata in caso di riscossione in proprio. Il funzionario dovrà avere rilevanza esterna così come previsto dall'art. 107 del D.lgs. 267/2000. E' possibile che la sottoscrizione venga realizzata con l'ausilio di strumenti meccanografici, informatici e a stampa. In questo caso la firma autografa è sostituita con la semplice indicazione del nominativo del citato funzionario con l'utilizzo di detti sistemi. Trova, in questo caso applicazione quanto previsto dall'art. 3 della L. 39/1993. Tale disposizione consente che l'ente locale utilizzi strumenti informatici automatizzati che sostituiscono la firma autografa del funzionario con indicazione sul documento prodotto dal sistema automatizzato del nominativo del soggetto responsabile. Appare indispensabile - qualora si utilizzino le citate procedure - richiamare espressamente con specifica dicitura da inserire nel corpo dell'atto ingiuntivo la normativa di riferimento. Nel caso in cui l'attività di riscossione coattiva sia stata esternalizzata ad un soggetto abilitato alla riscossione ex art. 52 co. 5 lett. b del D.lgs. 446/1997 l'ingiunzione sarà sottoscritta dal rappresentante legale della stessa.

## 7. FORME DI NOTIFICA DELL'INGIUNZIONE

Particolare rilevanza assume la problematica relativa alle modalità di notifica dell'ingiunzione stante il fatto che l'eventuale incompetenza del notificatore determina la nullità della notifica stessa.

Di seguito saranno elencate in maniera sintetica i procedimenti di notifica che possono essere legittimamente utilizzate per l'ingiunzione fiscale: Dovrà essere inoltre specificato all'interno dell'atto ingiuntivo il responsabile del procedimento di notifica per ciascuna modalità. Si rileva, infatti, che trova applicazione per l'ingiunzione fiscale quanto disposto dall'art. 7 co. 2 let. A della L. 212/2000 -Statuto dei diritti del contribuente: "Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare a) l'ufficio presso il quale ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento







| Modalità di notifica  | Contenuto  | Fonte normativa e responsabile procedimento di notificazione  |
|---|--|---|
| Ufficiale Giudiziario   | L'atto ingiuntivo sarà consegnato dal comune o dal soggetto abilitato alla riscossione ex art. 52 co. 5 lett. b del D.lgs. 446/1997 agli uffici preposti alla notifica presso i tribunali territorialmente competenti (possibilità di stipulare convenzioni).  | Art. 2 e seguenti R.D. 639/1910<br>Ufficiale giudiziario  |
| Messo del Giudice di Pace   | L'atto ingiuntivo sarà consegnato dal comune o dal soggetto abilitato alla riscossione ex art. 52 co. 5 lett. b del D.lgs. 446/1997 al messo presente presso gli Uffici del Giudice di Pace territorialmente competenti.   | Art. 2 e seguenti R.D. 639/1910<br>Messo del giudice di pace  |
| Messo notificatore nominato dal dirigente competente per le entrate dell'ente locale che procede alla riscossione coattiva. | Il dirigente dell'ufficio competente (entrate) può nominare con provvedimento formale uno o più notificatori per la notifica di atti di accertamento dei tributi locali e di quelli afferenti le procedure esecutive di cui al r.d. 639/1910. I messi possono essere nominati tra i dipendenti dell'amministrazione comunale o provinciale e tra i soggetti ai quali l'ente locale ha affidato anche disgiuntamente liquidazione, accertamento e la riscossione dei tributi e delle entrate ai sensi dell'art. 52 co. 5 lett. b D.lgs. 446/1997. | Art. 1 commi 158 e segg, l. 296/2006<br>Messo notificatore  |
| A mezzo posta Atti Giudiziari   | Le norme sulla notificazione degli atti giudiziari a mezzo posta sono applicabili alla notificazione degli atti adottati dalla pubblica amministrazione (art. 1 co. 2 D.lgs.29/1993) da parte dell'ufficio che adotta l'atto stesso. La notifica non necessita dell'intervento dell'ufficiale giudiziario e può essere posta in essere direttamente dall'ufficio amministrativo del Comune o della Provincia che ha emesso l'atto ingiuntivo.  | Ar.12 l. 890/1982<br>Responsabile del procedimento di formazione dell'atto che lo notifica tramite l'agente postale |
| Funzionario responsabile della riscossione  | Assimilazione di tale figura con quella dell'ufficiale della riscossione prevista per la cartella esattoriale e conseguentemente con quella dell'ufficiale giudiziario.  | Art. 4 co. Septies l. 265/2002<br>Funzionario responsabile della riscossione  |
| Messo comunale  | Qualora non sia possibile la notificazione ricorrendo al servizio postale o alle altre forme previste dalla legge le pubbliche amministrazioni possono avvalersi dei messi comunali.   | Art. 10 l. 265/1999<br>Messo comunale   |

Di seguito viene riportata una formula/modello di atto ingiuntivo relativo ad una entrata di natura tributaria



**Modello**

**INGIUNZIONE DI PAGAMENTO N.**

Ai sensi del R.D. 639/1910

Il comune/Provincia di ....., in persona del Dirigente..... ;

RILEVATO che a carico della Società/Sig.  
p.iva - c.

con sede.....

in persona del legale rappresentante p.t. è stato notificato in data.....  
atto di accertamento n.....del.....per mancato/parziale/insufficiente versamento  
(indicare il tributo e anno di competenza);

**CONSIDERATO** che (presupposti giuridici e di fatto)

**VERIFICATA** la regolarità dell'invio dell'atto di accertamento  
n.....del.....regolarmente notificato in data.....;

**RITENUTA** provata in base agli atti esaminati la fondatezza dell'atto di accertamento  
contestato e la redazione dello stesso in conformità alla vigente normativa in materia;

**CONSIDERATO** che il suddetto atto di accertamento è divenuto definitivo in  
quanto non è stato proposto ricorso innanzi alla competente Commissione Tributaria  
Provinciale nei termini previsti e/o non è avvenuto il pagamento;

**CONSIDERATO** che il credito dovuto è ancora insoluto ed è divenuto certo, liquido  
ed esigibile ed occorre procedere al recupero coattivo del medesimo;

VISTI l'art. 2 del RD 639/1910, l'art. 229 del D. Lgs. 19/02/1998 n. 51, l'art. 52 D.lgs.  
446/1997 (citare articolo del regolamento comunale che prevede la riscossione  
coattiva in proprio)

**INGIUNGE**

Alla società/sig.....come in epigrafe meglio identificata,  
in persona del legale rappresentante p.t. entro e non oltre 30 giorni dalla notifica  
della presente ingiunzione, di provvedere al pagamento dell'importo di Euro  
.....dovuto come da seguente specifica:

|   |      |
|---|------|
| Importo imponibile accertato e dovuto   | Euro |
| Interessi legali dalla data di notifica dell'accertamento<br>alla data di elaborazione<br>del presente atto calcolati in riferimento alla base imponibile | Euro |
| Sanzione art. 13 d.lgs. 471/1997 (30% dell'imponibile)  | Euro |
| Spese postali notifica avviso di accertamento presupposto   | Euro |
| Spese di notifica del presente atto ingiuntivo  | Euro |

|  |             |
|--|-------------|
| <b>Totale</b>  | <b>Euro</b> |
| Arrotondamento ai sensi dell'art. 1, comma 166,<br>della l. 27 dicembre 2006, n. 296 | Euro        |

|                      |             |
|----------------------|-------------|
| <b>TOTALE DOVUTO</b> | <b>Euro</b> |
|----------------------|-------------|

Si precisa che l'importo calcolato a titolo di interessi legali, più propriamente  
denominati indennità di mora con fini risarcitori, vengono computati tenendo conto  
delle aliquote stabilite dalla Legge nelle varie annualità (...% per l'anno.... ; .....%  
per l'anno).

Nel caso di pagamento oltre i 30 giorni dalla data di notifica sono dovuti gli interessi  
legali ex art. 1284 cc. In mancanza dell'integrale pagamento, si procederà al recupero  
delle somme non versate mediante l'attivazione delle procedure coattive nella forma  
e nei tempi previsti dal titolo II del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 in quanto  
compatibile, ad esecuzione forzata (artt. 5 e ss. R.D. n. 639/1910), nonché al fermo  
amministrativo di beni mobili registrati, ai sensi dell'art. 86 del D.P.R. 29/9/1973, n.  
602 - o all'iscrizione di ipoteca sugli immobili ai sensi dell' art. 77 D.P.R. 602/1973  
(per crediti al di sopra di 20.000,00 euro)



**ISTRUZIONI PER IL PAGAMENTO**

Il pagamento dovrà essere corrisposto in un'unica rata ed entro i 30 giorni dalla notifica dell'atto mediante bollettino di c/c postale o a mezzo bonifico bancario sul c/c n..... intestato a....., Iban..... indicando nella causale: "Atto Ingiuntivo n. ...." eseguito da..... Partita Iva/Codice fiscale e nome contribuente/denominazione società".

**AVVERTE:**

- Che il presente atto è esecutivo di diritto ai sensi dell'art. 229 del D.Lgs. n. 51/1998.
- Che, in relazione al combinato disposto dell'art. 3 del Regio Decreto del 14/4/1910, n. 639, dell'art. 32 D.Lgs. 150/2011, avverso il presente atto esclusivamente per vizi propri dello stesso e non sugli atti ad esso propedeutici, il destinatario/coobbligato può ricorrere, entro 30 (trenta) giorni dalla data di notifica alla Commissione Tributaria di.....
- Che in mancanza di integrale pagamento nel termine assegnato si potrà procedere ad esecuzione forzata nonché al fermo amministrativo dei beni mobili registrati ai sensi dell'art. 86 del D.P.R. 29.09.1973 n. 602 e successive modifiche ed integrazioni, e/o ipoteca ai sensi dell'art. 77 D.P.R. 602/1973 con aggravio di ulteriori spese relative alla procedura forzata.

**INFORMAZIONI :**

**RICHIESTE DI INFORMAZIONI E DI RIESAME DELL'INGIUNZIONE DI PAGAMENTO**

Ai sensi dell'art. 7 della L. n. 212/2000 "Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente" e dell'art. 1 comma 162 della Legge n. 296/2006, si comunica che:

Per ottenere ulteriori informazioni sulla presente ingiunzione è possibile rivolgersi a.....";

Via.....telefono.....- fax.....

PEC: .....

Allo stesso indirizzo di cui sopra può essere consegnata o spedita alla scrivente Amministrazione la RICHIESTA DI RIESAME, alla presente ingiunzione, nel caso in cui venga segnalata l'esistenza:

- di un provvedimento di sospensione giudiziale o di una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa della scrivente Amministrazione;
- un pagamento effettuato, riconducibile alla presente ingiunzione, in data antecedente alla formazione dell'ingiunzione stessa, in favore della scrivente Amministrazione;
- altra causa di non esigibilità del credito oggetto della presente ingiunzione

A seguito di detta istanza, nel caso sussistano i presupposti di legge, la scrivente Amministrazione potrà procedere all'annullamento totale e parziale della presente ingiunzione in sede di "AUTOTUTELA".

**ATTENZIONE** La richiesta di riesame non interrompe né sospende i termini per proporre l'eventuale ricorso in opposizione.

Nell'ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà economica ai sensi dell'art. 19 D.P.R. 602/1973 i soggetti ingiunti possono presentare eventuali istanze di rateazione che devono essere indirizzate al Servizio emittente prima dell'inizio delle procedure esecutive (nel caso sussista un regolamento comunale che disciplini la rateazione della riscossione coattiva va indicato).

I dati personali raccolti saranno trattati, anche con strumenti informatici, per finalità istituzionali esclusivamente nell'ambito del presente procedimento ai sensi del D.Lgs. n. 196/2003. Il titolare del trattamento dei dati personali è lo stesso responsabile del procedimento. In caso di mancato pagamento ed esecuzione forzata i dati personali potranno essere comunicati ai soggetti previsti dall'art. 17 del D.Lgs. 46/1999 e successive modifiche per la riscossione coattiva. Si informa che, in ogni caso a codesto contribuente spettano i "Diritti dell'interessato" previsti dall'art. 7 D.Lgs. 196/2003.

A norma dell'Art. 8 L. 07/08/1990 n. 241, si comunica che responsabile del presente procedimento è il Dott.....che potrà contattare telefonicamente al seguente numero.....

Il responsabile del procedimento di notifica è il sig.....

IL DIRIGENTE

Data .....

Esente da bollo: Art. 5 Tariffa All. B - Dpr 642/1972

Esente da IVA: art. 10 Dpr 663/1972

Esente da Imp. Di Registro: Art. 5 Tab. All. B Dpr 131/1986

# Anticorruzione: questioni operative sull'esercizio del monitoraggio



di SANTO FABIANO

In qualche modo sembra passata la frenesia della predisposizione del piano triennale per la prevenzione della corruzione e se ne vedono di tutti i colori, a partire dallo stesso Piano nazionale anticorruzione che, con la solita modalità ingegneristica della prescrittività dei dettagli privi di significato e della misurazione di ciò che non lo è, per ottenere dimensioni che non esprimono alcun valore, un po' si contraddice, un po' è fuorviante e soprattutto intende conseguire la pretesa di definire categorie di rischio generali comuni a tutte le amministrazioni, ottenendo un altro rischio (quello sì) della banalizzazione del piano.

La prevenzione della corruzione è cosa seria e la previsione di uno strumento di pianificazione degli interventi, a seguito di un'analisi dei rischi, è quanto mai utile, soprattutto se si tratta (come peraltro raccomanda la stessa Autorità) di integrare gli interventi di pianificazione. In verità, proprio a causa della solita questione che vede il mondo ministeriale prescrivere interventi per il mondo delle autonomie (che non conosce), il primo aspetto di criticità de Piano anticorruzione è quello di avere ignorato che nel sistema degli enti locali, a seguito della emanazione del decreto legge 174/2012 (giusto pochi numeri prima della 190) è stata avviata una fase di predisposizione di strumenti di presidio dell'attività amministrativa. E chi di noi ha agito combinando le due leggi (174 e 190), già da subito ne ha colto il comune ambito di intervento. Per essere chiari: laddove il decreto legge 174 prevedeva il controllo a campione, si è pensato di definire il "campione" attraverso una ponderazione degli atti che tenesse conto delle indicazioni fornite dalla legge 190, per esempio, con l'attribuzione di un peso maggiore alle autorizzazioni, alle



concessioni e ai provvedimenti che generano vantaggi economici di qualunque genere. Ciò ha consentito, laddove è stato attivato, di concentrare all'interno della funzione di controllo successivo, sia la verifica della regolarità amministrativa, sia il monitoraggio sul rispetto delle prescrizioni relative alla prevenzione della corruzione (che, peraltro, inevitabilmente, in molti casi coincidono).

Altrettanto si è fatto in ossequio a quanto disposto dallo stesso decreto 174 in ordine alla preventiva attestazione (erroneamente denominata "parere"), grazie all'utilizzo di check list, come si è accennato nei precedenti articoli di questa rivista.

Appare evidente, quindi, che l'attività di prevenzione della corruzione, per gli enti locali, trova già un terreno fertile all'interno del quale attivarsi in modo funzionale. Ciò soprattutto se viene intesa in modo integrato con gli altri istituti: la trasparenza amministrativa, le performance, il codice di comportamento, il sistema di valutazione e il sistema di controlli. Proprio per questa ragione, l'applicazione pratica (con particolare riguardo

al monitoraggio effettivo dell'attuazione delle misure) necessità di un adattamento, cioè di una contestualizzazione che tenga conto della specificità delle attività svolte dall'ente. E che, piuttosto che attivare esercizi matematici sui pesi, le gradazioni e i colori dei rischi, fornisca utili indicazioni, ai fini della prevenzione, e informazioni, riguardo ai casi di deviazione rispetto alle misure.



**LE AREE DI RISCHIO**

Il punto cruciale che riguarda l'adattabilità del piano nazionale anticorruzione al contesto degli enti locali, riguarda proprio le aree di rischio. Nella previsione normativa, in relazione a quanto contenuto nella legge 190/2012, si configurano le seguenti aree:

|                                | assegnazione di compiti e prescrizioni | previsione di standard | verifica di conformità amministrativa | verifica di conformità risultato | rendicontazione |
|--------------------------------|--|------------------------|---------------------------------------|----------------------------------|-----------------|
| <b>piano delle performance</b> | ■                                      | ■                      |                                       |                                  | ■               |
| <b>piano della trasparenza</b> | ■                                      |                        | ■                                     |                                  |                 |
| <b>sistema dei controlli</b>   | ■                                      | ■                      | ■                                     | ■                                | ■               |
| <b>codice di comportamento</b> | ■                                      |                        |                                       |                                  |                 |
| <b>piano anticorruzione</b>    | ■                                      |                        | ■                                     |                                  | ■               |
| <b>sistema di valutazione</b>  |  |                        | ■                                     | ■                                | ■               |

**Articolo 1, comma 9**

procedimenti di autorizzazione, concessione o erogazione di vantaggi economici di qualunque genere, anche verificando eventuali relazioni di parentela o affinità sussistenti tra i titolari, gli amministratori, i soci e i dipendenti degli stessi soggetti e i dirigenti e i dipendenti dell'amministrazione

**Articolo 1, comma 16, ultimo periodo**

[...] le pubbliche amministrazioni assicurano i livelli essenziali di cui al comma 15 del presente articolo con particolare riferimento ai procedimenti di:

- a) autorizzazione o concessione;
- b) scelta del contraente per l'affidamento di lavori, forniture e servizi, anche con riferimento alla modalità di selezione prescelta ai sensi del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n.163;
- c) concessione ed erogazione di sovvenzioni, contributi, sussidi, ausili finanziari, nonché attribuzione di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati;
- d) concorsi e prove selettive per l'assunzione del personale e progressioni di carriera di cui all'articolo 24 del citato decreto legislativo n.150 del 2009.

**Articolo 1, comma 53**

53. Sono definite come maggiormente esposte a rischio di infiltrazione mafiosa le seguenti attività:

- a) trasporto di materiali a discarica per conto di terzi;
- b) trasporto, anche transfrontaliero, e smaltimento di rifiuti per conto di terzi;
- c) estrazione, fornitura e trasporto di terra e materiali inerti;
- d) confezionamento, fornitura e trasporto di calcestruzzo e di bitume;
- e) noli a freddo di macchinari;
- f) fornitura di ferro lavorato;
- g) noli a caldo;
- h) autotrasporti per conto di terzi;
- i) guardiania dei cantieri.

Con l'elencazione che precede il legislatore fornisce indicazioni chiare e puntuali sulle tipologia di atti e attività che sono da considerare a rischio, pur riconoscendo alle amministrazioni pubbliche il compito di integrarne l'elencazione, in ragione della propria specificità.

Tuttavia, dal dettato del piano nazionale anticorruzione si evince una diversa impostazione, che si discosta dal dettato normativo, e che si articola come segue:



#### A) Area: acquisizione e progressione del personale

- |  |  |
|--|--|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Reclutamento</li> <li>2. Progressioni di carriera</li> <li>3. Conferimento di incarichi di collaborazione</li> </ol> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- previsioni di requisiti di accesso "personalizzati" ed insufficienza di meccanismi oggettivi e trasparenti idonei a verificare il possesso dei requisiti attitudinali e professionali richiesti in relazione alla posizione da ricoprire allo scopo di reclutare candidati particolari;</li> <li>- abuso nei processi di stabilizzazione finalizzato al reclutamento di candidati particolari;</li> <li>- irregolare composizione della commissione di concorso finalizzata al reclutamento di candidati particolari;</li> <li>- inosservanza delle regole procedurali a garanzia della trasparenza e dell'imparzialità della selezione, quali, a titolo esemplificativo, la cogenza della regola dell'anonimato nel caso di prova scritta e la predeterminazione dei criteri di valutazione delle prove allo scopo di reclutare candidati particolari;</li> <li>- progressioni economiche o di carriera accordate illegittimamente allo scopo di agevolare dipendenti/candidati particolari;</li> <li>- motivazione generica e tautologica circa la sussistenza dei presupposti di legge per il conferimento di incarichi professionali allo scopo di agevolare soggetti particolari.</li> </ul> |
|--|--|

#### B) Area: affidamento di lavori, servizi e forniture

- |  |   |
|--|---|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Definizione dell'oggetto dell'affidamento</li> <li>2. Individuazione dello strumento/istituto per l'affidamento</li> <li>3. Requisiti di qualificazione</li> <li>4. Requisiti di aggiudicazione</li> <li>5. Valutazione delle offerte</li> </ol> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- accordi collusivi tra le imprese partecipanti a una gara volti a manipolarne gli esiti, utilizzando il meccanismo del subappalto come modalità per distribuire i vantaggi dell'accordo a tutti i partecipanti allo stesso;</li> <li>- definizione dei requisiti di accesso alla gara e, in particolare, dei requisiti tecnico-economici dei concorrenti al fine di favorire un'impresa (es.: clausole dei bandi che stabiliscono requisiti di qualificazione);</li> <li>- uso distorto del criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa, finalizzato a favorire un'impresa;</li> <li>- utilizzo della procedura negoziata e abuso dell'affidamento diretto al di fuori dei casi previsti dalla legge al fine di favorire un'impresa;</li> <li>- ammissione di varianti in corso di esecuzione del contratto per consentire all'appaltatore di recuperare lo sconto effettuato in sede di gara o di conseguire extra guadagni;</li> <li>- abuso del provvedimento di revoca del bando al fine di bloccare una gara il cui risultato si sia rivelato diverso da quello atteso o di concedere un indennizzo all'aggiudicatario;</li> <li>- elusione delle regole di affidamento degli appalti, mediante l'improprio utilizzo del modello procedurale dell'affidamento delle concessioni al fine di agevolare un particolare soggetto</li> </ul> |
|--|---|



**C) Area: provvedimenti ampliativi della sfera giuridica dei destinatari privi di effetto economico diretto ed immediato per il destinatario**

- |  |   |
|--|---|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Provvedimenti amministrativi vincolati nell'an</li> <li>2. Provvedimenti amministrativi a contenuto vincolato</li> <li>3. Provvedimenti amministrativi vincolati nell'an e a contenuto vincolato</li> <li>4. Provvedimenti amministrativi a contenuto discrezionale</li> <li>5. Provvedimenti amministrativi discrezionali nell'an</li> <li>6. Provvedimenti amministrativi discrezionali nell'an e nel contenuto</li> </ol> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- abuso nell'adozione di provvedimenti aventi ad oggetto condizioni di accesso a servizi pubblici al fine di agevolare particolari soggetti (es. inserimento in cima ad una lista di attesa);</li> <li>- abuso nel rilascio di autorizzazioni in ambiti in cui il pubblico ufficio ha funzioni esclusive o preminenti di controllo al fine di agevolare determinati soggetti (es. controlli finalizzati all'accertamento del possesso di requisiti per apertura di esercizi commerciali).</li> </ul> |
|--|---|

Pur comprendendo lo sforzo degli estensori nel disciplinare aree ed esemplificazioni di sottoaree, si rileva che l'impostazione fornita, se utilizzata da un ente locale, risulta fuorviante, fino al punto da vanificare l'intervento di prevenzione. E (non ce ne vogliano) in troppi casi banalizzano l'azione di prevenzione (come nel caso in cui si prevede di "accordare" progressioni economiche) o si limitano a riproporre quanto già prescritto dalle norme di legge.

**D) Area: provvedimenti ampliativi della sfera giuridica dei destinatari con effetto economico diretto ed immediato per il destinatario**

- |  |   |
|--|---|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Provvedimenti amministrativi vincolati nell'an</li> <li>2. Provvedimenti amministrativi a contenuto vincolato</li> <li>3. Provvedimenti amministrativi vincolati nell'an e a contenuto vincolato</li> <li>4. Provvedimenti amministrativi a contenuto discrezionale</li> <li>5. Provvedimenti amministrativi discrezionali nell'an</li> <li>6. Provvedimenti amministrativi discrezionali nell'an e nel contenuto</li> </ol> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- riconoscimento indebito di indennità di disoccupazione a cittadini non in possesso dei requisiti di legge al fine di agevolare determinati soggetti;</li> <li>- riconoscimento indebito dell'esenzione dal pagamento di ticket sanitari al fine di agevolare determinati soggetti;</li> <li>- uso di falsa documentazione per agevolare taluni soggetti nell'accesso a fondi comunitari;</li> <li>- rilascio di concessioni edilizie con pagamento di contributi inferiori al dovuto al fine di agevolare determinati soggetti.</li> </ul> |
|--|---|

Certamente sono obbligatorie le aree prescritte dalla legge 190, così come può intendersi siano "considerate" obbligatorie quelle contenute nel piano nazionale. Ciò richiede, quindi una sorta di processo di adattamento che, nel rispetto di entrambe le prescrizioni, tenga conto della specificità dell'ente locale, soprattutto al fine di declinare aree e misure "reali" che possano effettivamente orientare l'azione amministrativa verso il rispetto delle norme e dei comportamenti ritenuti congruenti



|  |   |
|--|---|
| Acquisizione e progressione del personale  | Si tratta di un'area di particolare rilievo, comune a quella già definita dal PNA che, tuttavia, al suo interno consta di attività già soggette a norme, procedure e processi di informazione sindacale, che ne consentono il presidio  |
| Affidamento di lavori, servizi o forniture > euro 40.000   | E' un'area di particolare importanza che presenta rischi propri, in ragione della elevata discrezionalità, sia nella attivazione, sia nelle modalità di attuazione  |
| Affidamento di lavori, servizi o forniture > euro 40.000 con procedura negoziata                             | Rappresenta una delle modalità di acquisizione dei servizi che si caratterizza per la preventiva selezione di operatori economici con i quali "negoziare" la convenzione. E' disciplinata in modo puntuale dalle norme di legge, ma può presentare ambiti che richiedono un presidio specifico, soprattutto in considerazione della possibilità o meno di fare ricorso al bando.  |
| Affidamento di lavori, servizi o forniture > euro 40.000 con procedura aperta                                | Rappresenta una modalità diversa dalla precedente poiché è aperta a tutti gli operatori economici dotati delle caratteristiche e qualifiche adatte all'affidamento dell'appalto, quindi, in teoria, presenta un margine di discrezionalità più ristretto.   |
| Affidamento di lavori in deroga, di urgenza e somma urgenza (articolo 175 e 176 del DPR 207/2010)            | Sebbene si tratti di una eccezione, in quest'area rientrano molti casi che generano debiti fuori bilancio e che alimentano il ricorso a ingiustificate deroghe anche riguardo al codice degli appalti, in ragione dell'urgenza che non sempre trova adeguata giustificazione  |
| Autorizzazioni   | E' uno degli ambiti previsti dalla legge 190/2012 di cui non si ha menzione nel PNA se non all'interno dell'area "D", ma che rappresenta, invece, l'esercizio di un "diritto" che necessita l'intervento dell'amministrazione, il cui riconoscimento, tempestivo o tardivo, completo o incompleto, può generare effetti distorsivi  |
| Autorizzazioni esercitate sulla base di autocertificazioni soggette a controllo (SCIA)                       | Si tratta di un'area che non corrisponde ad "attività", ma che genera importanti effetti, proprio nel senso di vantaggi, in termini di autorizzazioni, a seguito dell'inerzia dell'amministrazione. In questo ambito, quindi, è particolarmente necessario individuare misure e forme di controllo specifiche finalizzate a ridurre i casi di silenzio "strumentale" che, non traducendosi in atti concreti, non troverebbero altrimenti il modo di essere monitorati |
| Corresponsione di sovvenzioni, contributi, agevolazioni ed esenzioni   | In quest'area sono raccolte le situazioni che generano vantaggio economico diretto, in linea con le prescrizioni normative e del piano. In aggiunta, sono previste le esenzioni che si traducono in un vantaggio economico indiretto  |
| Affidamento di incarichi professionali   | Nel Piano nazionale quest'area è associata all'acquisizione di personale. In verità si tratta di una specifica modalità di acquisizione di professionalità che ha carattere trasversale e che, a differenza delle assunzioni di personale, è esercitata con ampia discrezionalità.  |
| Locazione di beni di proprietà privata   | Non è agevole individuare in quale delle aree del piano inserire questa area di rischio, a meno che non si riduca al mero ampliamento della sfera giuridica. In verità si tratta dell'esercizio di una potestà pubblica che, se non correttamente presidiata, può determinare gravi e ingiustificati vantaggi a cui possono corrispondere danni per l'amministrazione   |
| Liquidazione di somme per prestazioni di servizi, lavori o forniture   | Anche gli atti di quest'area potrebbero non trovare una diretta collocazione tra le aree del piano, in quanto susseguenti agli atti di affidamento, già ricompresi. In verità riveste particolare rilievo, proprio in linea con la recente attenzione attribuita alle modalità di pagamento e al rispetto dei tempi   |
| Concessioni per l'uso di aree o immobili di proprietà pubblica, assegnazione di alloggi di edilizia pubblica | Le concessioni rientrano tra gli atti individuati dalla legge 190 che, ancora una volta, il PNA richiede di classificare tra gli atti ampliativi della sfera giuridica. In verità si tratta di un istituto di particolare rilievo sociale poiché si traduce nel riconoscimento a un soggetto privato di un diritto esclusivo su un bene pubblico  |





### AREA DI RISCHIO 01 - Acquisizione e progressione del personale

#### criticità potenziali

- previsioni di requisiti di accesso "personalizzati" ed insufficienza di meccanismi oggettivi e trasparenti idonei a verificare il possesso dei requisiti attitudinali e professionali richiesti in relazione alla posizione da ricoprire allo scopo di reclutare candidati particolari;
- abuso nei processi di stabilizzazione finalizzato al reclutamento di candidati particolari;
- irregolare composizione della commissione di concorso finalizzata al reclutamento di candidati particolari;
- omessa o incompleta verifica dei requisiti
- determinazione dei requisiti al fine di assicurare la partecipazione di specifici soggetti
- interventi ingiustificati di modifica del bando

#### misure previste

- Al fine di evitare che i bandi siano modellati su caratteristiche specifiche di un determinato potenziale concorrente, i requisiti richiesti dal responsabile del servizio e la tipologia di prove da inserire nel bando, sono definite congiuntamente, dal responsabile dell'ufficio personale, dal segretario generale e dal responsabile del servizio a cui la risorsa è destinata
- acquisizione dichiarazione assenza di cause di incompatibilità
- verifica delle motivazioni che possano avere determinato la eventuale ridefinizione dei requisiti per la partecipazione
- verifica delle motivazione che possano avere generato eventuali revoche del bando

### AREA DI RISCHIO 02 - Affidamento di forniture, servizi, lavori > euro 40.000

- rischio di preventiva determinazione del soggetto a cui affidare la fornitura o il servizio o i lavori;
- mancato rispetto del principio di rotazione dei fornitori, laddove possibile;
- rapporti consolidati fra amministrazione e fornitore;
- mancata o incompleta definizione dell'oggetto;
- mancata o incompleta quantificazione del corrispettivo;
- mancato ricorso al Mercato Elettronico e strumenti Consip;
- mancata comparazione di offerte
- abuso del ricorso alla proroga dell'affidamento
- anomalia nella fase di acquisizione delle offerte che non garantisce la segretezza e la parità di trattamento

- motivazione sulla scelta della tipologia dei soggetti a cui affidare l'appalto
- esplicitazione dei requisiti al fine di giustificarne la loro puntuale individuazione
- specificazione dei criteri di aggiudicazione in modo da assicurare parità di trattamento
- definizione certa e puntuale dell'oggetto della prestazione, con riferimento a tempi, dimensioni e modalità di attuazione a cui ricollegare il diritto alla controprestazione o l'attivazione di misure di garanzia o revoca
- prescrizione di clausole di garanzia in funzione della tipicità del contratto
- indicazione puntuale degli strumenti di verifica della regolarità delle prestazioni oggetto del contratto
- indicazione del responsabile del procedimento
- acquisizione delle dichiarazioni relative alla inesistenza di cause di incompatibilità, conflitto di interesse od obbligo di astensione
- certificazione dell'accesso al MEPA o dell'eventuale deroga
- attribuzione del CIG (codice identificativo gara)
- attribuzione del CUP se prevista (codice unico di progetto) se previsto
- verifica della regolarità contributiva DURC
- verifica requisiti richiesti dalla normativa antimafia

**AREA DI RISCHIO 03 - Affidamento di lavori, servizi o forniture > euro 40.000 con procedura aperta****criticità potenziali**

- definizione dei requisiti di accesso alla gara e, in particolare, dei requisiti tecnico-economici dei concorrenti al fine di favorire un'impresa (es.: clausole dei bandi che stabiliscono requisiti di qualificazione);
- accordi collusivi tra le imprese partecipanti a una gara volti a manipolare gli esiti, utilizzando il meccanismo del subappalto come modalità per distribuire i vantaggi dell'accordo a tutti i partecipanti allo stesso;
- uso distorto del criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa, finalizzato a favorire un'impresa;
- ammissione ingiustificata di varianti in corso di esecuzione del contratto per consentire indebiti profitti;
- ingiustificata revoca del bando di gara;
- discrezionalità nella definizione dei criteri di aggiudicazione
- discrezionalità nella definizione dell'oggetto della prestazione e delle specifiche tecniche
- previsione di clausole di garanzia
- discrezionalità nella definizione delle modalità e tempi di verifica delle prestazioni
- discrezionalità nella definizione delle modalità e tempi di pagamento delle controprestazioni
- eventuale contiguità tra l'amministrazione e il soggetto fornitore
- eventuale ricorrenza degli affidamenti ai medesimi soggetti
- indebita previsione di subappalto
- abuso del ricorso alla proroga dell'affidamento
- inadeguatezza o eccessiva discrezionalità nelle modalità di effettuazione dei sopralluoghi
- rispetto della normativa in merito agli affidamenti di energia elettrica, gas, carburanti rete ed extrarete, combustibile per riscaldamento, telefonia fissa e telefonia mobile (se previsto)
- rispetto del benchmark di convenzioni e accordi quadro Consip se esistenti

**misure previste**

- esplicitazione dei requisiti di ammissione in modo logico, ragionevole e proporzionale in modo da assicurare sia la massima partecipazione
- specificazione dei criteri di aggiudicazione in modo da assicurare la qualità della prestazione richiesta
- definizione certa e puntuale dell'oggetto della prestazione, con riferimento a tempi, dimensioni e modalità di attuazione a cui ricollegare il diritto alla controprestazione
- prescrizione di clausole di garanzia in funzione della tipicità del contratto
- indicazione puntuale degli strumenti di verifica della regolarità delle prestazioni oggetto del contratto
- indicazione del responsabile del procedimento
- acquisizione delle dichiarazioni relative alla inesistenza di cause di incompatibilità, conflitto di interesse od obbligo di astensione



**AREA DI RISCHIO 04 - Affidamento di lavori, servizi o forniture > euro 40.000 con procedura negoziata****criticità potenziali**

- definizione dei requisiti di accesso alla gara e, in particolare, dei requisiti tecnico-economici dei concorrenti al fine di favorire un'impresa (es.: clausole dei bandi che stabiliscono requisiti di qualificazione);
- accordi collusivi tra le imprese partecipanti a una gara volti a manipolare gli esiti, utilizzando il meccanismo del subappalto come modalità per distribuire i vantaggi dell'accordo a tutti i partecipanti allo stesso;
- uso distorto del criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa, finalizzato a favorire un'impresa;
- utilizzo della procedura negoziata e abuso dell'affidamento diretto al di fuori dei casi previsti dalla legge al fine di favorire un'impresa;
- ammissione di varianti in corso di esecuzione del contratto per consentire all'appaltatore di recuperare lo sconto effettuato in sede di gara o di conseguire extra guadagni;
- abuso del provvedimento di revoca della procedura al fine di bloccare una gara il cui risultato si sia rivelato diverso da quello atteso o di concedere un indennizzo all'aggiudicatario;
- elusione delle regole di affidamento degli appalti, mediante l'improprio utilizzo del modello procedurale dell'affidamento delle concessioni al fine di agevolare un particolare soggetto;
- discrezionalità nella definizione dei criteri di aggiudicazione
- discrezionalità nella definizione dell'oggetto della prestazione e delle specifiche tecniche
- previsione di clausole di garanzia
- discrezionalità nella definizione delle modalità e tempi di verifica delle prestazioni
- discrezionalità nella definizione delle modalità e tempi di pagamento delle controprestazioni
- eventuale contiguità tra l'amministrazione e il soggetto fornitore
- eventuale ricorrenza degli affidamenti ai medesimi soggetti
- ingiustificata revoca della procedura
- indebita previsione di subappalto
- abuso del ricorso alla proroga dell'affidamento

**misure previste**

- esplicitazione dei requisiti di ammissione in modo logico, ragionevole e proporzionale in modo da assicurare sia la massima partecipazione
- specificazione dei criteri di aggiudicazione in modo da assicurare la qualità della prestazione richiesta
- definizione certa e puntuale dell'oggetto della prestazione, con riferimento a tempi, dimensioni e modalità di attuazione a cui ricollegare il diritto alla controprestazione
- prescrizione di clausole di garanzia in funzione della tipicità del contratto
- indicazione puntuale degli strumenti di verifica della regolarità delle prestazioni oggetto del contratto
- indicazione del responsabile del procedimento
- acquisizione delle dichiarazioni relative alla inesistenza di cause di incompatibilità, conflitto di interesse od obbligo di astensione



**AREA DI RISCHIO 05 - Affidamento di lavori in deroga, di urgenza e somma urgenza (articolo 175 e 176 del DPR 207/2010)****criticità potenziali**

- ricorso immotivato alla fattispecie
- affidamento ingiustificato a favore di soggetti che non abbiano i requisiti previsti dalla legge
- affidamento abituale e ricorrente pur se in deroga alle norme di legge
- incompleta definizione dell'oggetto della prestazione a causa dell'urgenza

**misure previste**

- motivazione del ricorso alla fattispecie
- motivazione in ordine alla individuazione del soggetto affidatario
- verifica della completezza del contratto, convenzione o incarico ai fini della verifica della regolare esecuzione
- prescrizione di tempi e modalità per la regolarizzazione contabile

**AREA DI RISCHIO 06 - Autorizzazioni****criticità potenziali**

- carenza di informazione ai fini della presentazione dell'istanza
- disparità di trattamento nella fase di accettazione ed esame dell'istanza, in relazione alla verifica di atti o del possesso di requisiti richiesti
- rilascio dell'autorizzazione
- mancato rispetto della cronologia nell'esame dell'istanza
- discrezionalità nella definizione e accertamento dei requisiti soggettivi
- discrezionalità definizione e accertamento dei requisiti oggettivi
- mancato rispetto dei tempi di rilascio

**misure previste**

- attestazione dell'avvenuta verifica dei requisiti soggettivi del soggetto a cui viene rilasciata l'autorizzazione
- attestazione dell'avvenuta verifica dei requisiti oggettivi del soggetto a cui viene rilasciata l'autorizzazione
- attestazione dell'assenza di ulteriori elementi ostativi al rilascio dell'autorizzazione, anche con riferimento alle norme relative all'ambiente, alla pianificazione urbanistica, ecc.
- verifica della regolarità della eventuale occupazione di suolo pubblico o privato
- verifica della regolarità dei pagamenti delle somme dovute ai fini dell'esercizio dell'attività commerciale
- attestazione in ordine all'espletamento di ogni esame eventualmente richiesto da controinteressati
- attestazione dell'avvenuta comparazione nel caso di più istanze relative alla stessa autorizzazione
- informazione trasparente sui riferimenti normativi
- facile accessibilità alla documentazione e modulistica richiesta per il rilascio dell'autorizzazione
- verifica della trattazione delle pratiche nel rispetto dell'ordine cronologico di presentazione
- verifica del rispetto del termine finale del procedimento

**AREA DI RISCHIO 07 - Autorizzazioni esercitate sulla base di autocertificazioni soggette a controllo (SCIA)****criticità potenziali**

- mancata effettuazione dei controlli
- effettuazione di controlli sulla base di criteri discrezionali che non garantiscono parità di trattamento
- disomogeneità nelle valutazioni

**misure previste**

- Formalizzazione dei criteri statistici per la creazione del campione di pratiche da controllare (controllo formale su tutte le Scia; controllo a campione su quanto autocertificato).
- Definizione di informazioni chiare e accessibili sui requisiti, presupposti e modalità di avvio della Scia
- procedura informatizzata che garantisca la tracciabilità delle istanze pervenute

**AREA DI RISCHIO: 08 - Corresponsione di sovvenzioni, contributi, agevolazioni ed esenzioni****criticità potenziali**

- Individuazione discrezionale dei beneficiari;
- ripetizione del riconoscimento dei contributi ai medesimi soggetti
- Discrezionalità nella definizione del valore
- Assenza di una norma regolamentare che prescriva criteri e modalità di corresponsione

**misure previste**

- regolamentazione dei criteri di concessione ( predeterminazione dei criteri in appositi bandi, per le situazioni di bisogno ricorrente, negli altri casi standardizzazione dei criteri secondo parametri costanti)
- motivazione nell'atto di concessione dei criteri di erogazione, ammissione e assegnazione
- redazione dell'atto di concessione in modo chiaro e comprensibile con un linguaggio semplice
- acquisizione delle dichiarazioni relative alla inesistenza di cause di incompatibilità, conflitto di interesse od obbligo di astensione

**AREA DI RISCHIO 09 - Affidamento di incarichi professionali****criticità potenziali**

- eccessiva discrezionalità nell'individuazione dell'affidatario dell'incarico;
- carenza di trasparenza sulle modalità di individuazione dei requisiti richiesti per partecipare alla selezione e/o conferimento diretto;
- ripetitività nell'assegnazione dell'incarico al medesimo soggetto;
- mancanza di utilizzo dell'albo, laddove ciò sia previsto

**misure previste**

- conferimento incarico mediante procedura a evidenza pubblica
- comunicazione al/i revisore/i dei conti se richiesto, in relazione al valore dell'incarico
- acquisizione all'atto dell'incarico della dichiarazione di assenza di incompatibilità
- pubblicazione tempestiva nel link "Amministrazione Trasparente" comprensivo di curriculum vitae dell'incaricato e del compenso previsto

**AREA DI RISCHIO 10 - Locazione di beni di proprietà privata****criticità potenziali**

- discrezionalità nella individuazione del bene
- discrezionalità nella definizione del canone di locazione
- mancata o incompleta definizione degli obblighi a carico del conducente
- mancata o incompleta definizione delle clausole di risoluzione

**misure previste**

- adozione di modelli predefiniti
- definizione della procedura per la fissazione del canone e della sua revisione
- verifica periodica del rispetto degli obblighi contrattuali

**AREA DI RISCHIO 11 - Liquidazione di somme per prestazioni di servizi, lavori o forniture****criticità potenziali**

- assenza o incompletezza della verifica riguardo alla regolarità della prestazione
- mancata applicazione di penali nel caso in cui ricorra la fattispecie
- mancata verifica delle disponibilità delle somme da liquidare
- mancata corrispondenza delle somme liquidate rispetto alle previsioni convenute
- mancata verifica della regolarità contributiva dell'operatore economico (DURC)
- mancata verifica dell'assenza di requisiti di cui alla legislazione antimafia

**misure previste**

- attestazione dell'avvenuta verifica della regolare prestazione
- riferimento alle somme impegnate e attestazione della disponibilità effettiva delle somme da liquidare
- annotazione da cui risultino gli elementi di calcolo che giustificano la quantificazione delle somme da liquidare

**AREA DI RISCHIO 12 - Concessioni per l'uso di aree o immobili di proprietà pubblica, assegnazione di alloggi di edilizia pubblica****criticità potenziali**

- discrezionalità nel rinnovo se previsto il ricorso all'avviso pubblico
- incompletezza delle modalità di esecuzione della concessione
- mancata o incompleta definizione dei canoni o dei corrispettivi a vantaggio dell'amministrazione pubblica
- mancata o incompleta definizione di clausole risolutive o penali
- mancata o incompleta definizione di clausole di garanzia
- discrezionalità nella verifica dei requisiti soggettivi
- mancata o incompleta verifica dei requisiti oggettivi

**misure previste**

- fissazione dei requisiti soggettivi e oggettivi per il rilascio della concessione
- definizione del canone in conformità alle norme di legge o alle stime sul valore del bene concesso
- definizione delle regole tecniche per la quantificazione oggettiva del canone
- predisposizione di un modello di concessione tipo
- previsione di clausole di garanzia e penali in caso di mancato rispetto delle prescrizioni contenute nella concessione
- attestazione dell'avvenuta verifica dei requisiti soggettivi
- attestazione dell'avvenuta verifica dei requisiti oggettivi

Si evince subito che le aree così individuate non hanno lo scopo di semplificare la predisposizione del piano, né di aggirarne la realizzazione. Al contrario, consentono una definizione puntuale degli adempimenti richiesti per ciascuno degli atti di maggiore rilievo, prescrivendone misure specifiche.

Si osserva inoltre, proprio allo scopo di rendere funzionale e operativamente possibile l'azione di prevenzione, che nella colonna di destra (denominata misure) sono state collocate le prescrizioni che, nell'ambito di una verifica sulla regolarità amministrativa, compongono le check list a cui viene soggetto ogni atto sottoposto a tale esame.

E' questa una delle modalità suggerite per assicurare la piena integrazione tra l'attività di controllo e quelle di monitoraggio



# Le nuove norme sulle partecipate introdotte dalla legge di Stabilità



di ANTONINO MINEO

Con la legge di stabilità n° 147 del 27 dicembre 2013 - commi da 550 a 569 - sono stati rivisitati i rapporti tra gli EE.LL. e gli organismi partecipati. Il comma 550 allarga la platea delle partecipate alle istituzioni e le aziende speciali con la sola esclusione degli intermediari finanziari di cui all'articolo 106 del testo unico (approvato con il decreto legislativo 385/1993) e delle società emittenti strumenti finanziari quotati nei mercati regolamentati e le loro controllate.

Cosicché nel novero delle partecipate vi sono diverse tipologie di aziende che soggiacciono a differenti regimi giuridici: società di diritto privato come le società, i consorzi e i soggetti pubblicistici come le aziende speciali, soggetti dotati di autonomia giuridica come le società o le aziende speciali e soggetti privi di qualsiasi autonomia giuridica come le istituzioni. Si prevede che, dall'anno 2015, per le aziende speciali, le istituzioni e le società partecipate dagli enti locali, che presentino un risultato di esercizio o un saldo finanziario negativo, gli enti locali partecipanti accantonano nell'anno successivo, in un apposito fondo vincolato, un importo pari al risultato negativo non ripianato a copertura del rischio rapportato proporzionalmente alla quota di possesso nella partecipata. L'importo così accantonato che, a fine esercizio, confluisce nell'avanzo di amministrazione vincolato, si rende disponibile solo nel caso in cui l'ente partecipante ripiani la perdita di esercizio, dismetta la partecipazione o l'organismo partecipato sia posto in liquidazione.

Altresì l'importo accantonato dagli organismi partecipanti si rende disponibile nel caso in cui gli organismi partecipati ripianino in tutto o in parte le perdite conseguite negli esercizi precedenti.



Per le società che redigono il bilancio consolidato, viene precisato che il risultato di esercizio da prendere in considerazione è quello relativo a tale bilancio.

Per le società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, ivi compresa la gestione dei rifiuti, per risultato d'esercizio s'intende la differenza tra il valore della produzione e il costo della produzione ai sensi dell'art.2425 del c.c ovvero il risultato operativo lordo (Margine Operativo Lordo).

Con il dettato del comma 552 vengono stabilite le regole di accantonamento della quota al fondo rischi. In sede di prima applicazione, con decorrenza dal 2015, e per gli anni 2015, 2016 e 2017, al fine di evitare un pesante impatto nei bilanci degli EE.LL. con conseguenze sulle tenuta degli equilibri, gli accantonamenti si determinano nei seguenti modi:

a) l'ente partecipante di soggetti che hanno registrato nel triennio 2011-





2013 un risultato medio negativo accantona, in proporzione alla quota di partecipazione, una somma pari alla differenza tra il risultato conseguito nell'esercizio precedente e il risultato medio 2011-2013 migliorato, rispettivamente, del 25 per cento per il 2014, del 50 per cento per il 2015 e del 75 per cento per il 2016. Qualora il risultato negativo sia peggiore di quello medio registrato nel triennio 2011-2013, l'accantonamento è operato nella misura indicata dalla lettera b);

b) l'ente partecipante di soggetti che hanno registrato nel triennio 2011-2013 un risultato medio non negativo accantona, in misura proporzionale alla quota di partecipazione, una somma pari al 25 per cento per il 2015, al 50 per cento per il 2016 e al 75 per cento per il 2017 del risultato negativo conseguito nell'esercizio precedente.

Dall'esercizio 2015, gli organismi gestionali partecipati dagli enti locali, che siano titolari di affidamento diretto senza gara da parte di soggetti pubblici per una quota superiore all'80 per cento del valore della produzione, che nei tre esercizi precedenti abbiano conseguito un risultato economico negativo, riducono del 30 per cento il compenso dei componenti del consiglio di amministrazione o dell'amministratore unico.

Come previsto dal comma 554, il conseguimento di un risultato economico negativo per due anni consecutivi rappresenta giusta causa per la revoca degli amministratori, ancorché non applicabile agli organismi gestionali il cui risultato economico, benché negativo, sia coerente con un piano di risanamento preventivamente approvato dall'ente controllante. Pertanto, con la legge 147/2013 restano in vigore i commi 7 e 8 dell'art. 4 del DL 95/2012 e difatti abrogati i commi 1, 2, 3, 3 sexies, 9, 10 e 11 dello stesso articolo. In particolare risulta abrogata la norma che prevedeva:

- lo scioglimento o la privatizzazione, entro il 31 dicembre 2013 delle società strumentali, cioè di quelle società che avevano conseguito nell'esercizio 2011 un fatturato da prestazioni di servizi nei confronti degli enti locali in misura superiore al 90% del volume complessivo dei ricavi da prestazione di servizi iscritti a conto economico;
- le disposizioni limitative delle assunzioni (riviste in maniera uniforme per tutte le tipologie di organismi partecipati, con il nuovo articolo

18, comma 2 bis della legge 133 del 2008 introdotto dall'attuale legge) (2),

- la limitazione ad avvalersi di personale a tempo determinato o con contratti di collaborazione coordinata e continuativa nei limiti del 50% della stessa spesa sostenuta nell'esercizio 2009.

Con il comma 555, il problema della dismissione delle società partecipate è rinviato all'esercizio 2017. Difatti viene disposto che, in caso di risultato negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti, i soggetti (le società partecipate) di cui al comma 554 [le aziende speciali, le istituzioni e le società a partecipazione, diretta ed indiretta, delle pubbliche amministrazioni locali titolari di affidamento diretto da parte di soggetti pubblici per una quota superiore all'80 del valore della produzione], diversi dalle società che svolgono servizi pubblici locali sono poste in liquidazione entro sei mesi dalla data di approvazione del bilancio o rendiconto relativo all'ultimo esercizio.

Il mancato avvio della procedura di liquidazione entro il predetto termine, comporta la nullità dei successivi atti di gestione e la loro adozione comporta responsabilità erariale dei soci.

Pertanto dal 2014 si abbandona la regola della riduzione del numero delle partecipate sulla base di principi indifferenziati e generali e la questione di assoggettare le società partecipate alle regole del patto di stabilità e sviluppo interno, puntando al criterio più razionale dell'efficienza economica (il risultato di bilancio) per evitare o cercare di evitare che il consolidarsi di gestione in perdita possa intaccare la stabilità finanziaria degli enti partecipanti.

Inoltre Con la legge di stabilità 2014 sono inaspriti i vincoli in materia di personale. Si prevede, infatti, che le disposizioni a carico delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 165/2001, che stabiliscono divieti o limitazioni alle assunzioni di personale sono estesi, in relazione al regime previsto per l'amministrazione controllante, anche:

- alle aziende speciali,
- alle istituzioni,
- alle società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo



- che siano titolari di affidamenti diretti di servizi senza gara:
- che svolgano funzioni volte a soddisfare esigenze di interesse generale aventi carattere non industriale né commerciale,
- che svolgano attività nei confronti della pubblica amministrazione, a supporto di funzioni amministrative di natura pubblicistica inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto Nazionale di Statistica.

Agli organismi di cui sopra (e non solo alle società), come stabilito dal comma 557, si applicano le disposizioni che prevedono per gli enti locali gli obblighi di contenimento degli oneri contrattuali e delle altre voci di natura retributiva o indennitaria e per consulenze, attraverso l'estensione al personale dei soggetti partecipati della vigente normativa in materia di vincoli alla retribuzione individuale e alla retribuzione accessoria. Inoltre, gli enti locali sono obbligati a elaborare un atto di indirizzo (nei confronti della partecipata) per il quale, nella contrattazione di secondo livello, sia stabilita la concreta applicazione dei citati vincoli alla retribuzione individuale e alla retribuzione accessoria, fermo restando, dice la norma, il contratto nazionale di lavoro vigente alla data di entrata in vigore della presente disposizione.

In questo modo la legge di stabilità 2014 individua in maniera più adeguata i limiti agli incrementi stipendiali che debbono attenersi sia al salario individuale sia a quello accessorio, ma precisa meglio che è fatta salva l'applicazione del contratto di categoria (che diverse Sezioni regionali di Controllo della Corte dei Conti avevano ritenuto non applicabile alle società partecipate), risolvendo in tal modo alla fonte i problemi d'incertezza applicativa.

Fermo restando quanto previsto dall'articolo 76, comma 7 del decreto 112/2008 (impossibilità ad assumere quando la spesa del personale rappresenta più del 50% della spesa corrente), le società che gestiscono servizi pubblici locali a rilevanza economica sono escluse dall'applicazione diretta dei vincoli in materia di personale.

Per queste società, l'ente locale controllante, nell'esercizio delle prerogative e dei poteri di controllo, deve stabilire le modalità e l'applicazione dei

vincoli assunzionali e di contenimento delle politiche retributive. Gli enti locali, inoltre, possono escludere da tale regime limitativo, con propria motivata deliberazione, le assunzioni di personale per le singole aziende speciali e istituzioni che gestiscono servizi socio-assistenziali ed educativi, scolastici e per l'infanzia, culturali e alla persona (ex IPAB) e le farmacie, fermo restando l'obbligo di garantire il raggiungimento degli obiettivi di risparmio e di contenimento della spesa di personale. Inoltre, particolari disposizioni - commi 563 e segg. - riguardano:

- i processi di mobilità del personale,
- l'eccedenza del personale.

Per quanto concerne i processi di mobilità di cui al comma 563, le società controllate dagli enti locali (con la sola eccezione delle società emittenti strumenti finanziari quotati nei mercati regolamentati e delle società dalle stesse controllate) possono realizzare, senza la necessità del consenso del lavoratore, processi di mobilità del personale in relazione al proprio fabbisogno e per esigenze funzionali e organizzative proprie, con il solo obbligo dell'informativa alle rappresentanze aziendali e alle organizzazioni sindacali firmatarie del contratto collettivo applicato in azienda. E fatto divieto, altresì, di attuare processi di mobilità fra la partecipata e l'Ente controllante. In tal modo si vuole evitare una corsia di favore per l'accesso alla Pubblica Amministrazione dando nel contempo sostanza al dettato costituzionale per il quale nella Pubblica Amministrazione il percorso di accesso è rappresentato dal concorso pubblico.

Riguardo invece alle eccedenze di personale, comma 565, le società partecipate che rilevano eccedenze di personale, in relazione alle esigenze funzionali e organizzative, oppure, nell'ipotesi in cui l'incidenza delle spese di personale sia pari o superiore al 50 per cento delle spese correnti, inviano alle rappresentanze sindacali operanti presso la società e alle organizzazioni sindacali firmatarie del contratto collettivo dalla stessa applicato, un'informativa preventiva nella quale sono individuati il numero, la collocazione aziendale e i profili professionali del personale in eccedenza. Come stabilito dal comma 566, entro dieci giorni dal ricevimento dell'informativa si procede, a cura dell'ente controllante, alla riallocazione

totale o parziale del personale in eccedenza nell'ambito della stessa società mediante il ricorso a forme flessibili di gestione del tempo di lavoro, ovvero presso altre società controllate dal medesimo ente o dai suoi enti strumentali.

Per gestire tale problematica, come stabilito dal comma 576, gli enti e le società controllate possono stipulare accordi collettivi con le OO.SS. comparativamente più rappresentative finalizzati alla realizzazione di forme di trasferimento in mobilità dei dipendenti in esubero presso altre società anche al di fuori della regione dove hanno sede le aziende con eccedenze di personale e farsi carico di una quota del trattamento economico del personale interessato alla mobilità per un periodo non superiore ai tre anni e, al fine di favorire le forme di mobilità, ai sensi del comma 568, le stesse società possono farsi carico verso la per una quota non eccedente il 30% del costo totale, con l'ulteriore beneficio, per la cessionaria, di considerare escluso tale contributo sia dalle imposte sul reddito che dall'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).



Hanno collaborato a questo numero:

Eugenio Piscino,  
*esperto di finanza locale e fiscalità locale, dirigente di enti locali, Presidente dell'A.S.F.E.L.*  
eugenio@piscino.it

Patrizio Belli,  
*Ragioneria generale della Provincia di Roma*

Fabio Bovolon,  
*direttore della Ripartizione Amministrazione delle Risorse Finanziarie del Comune di Bolzano*

Santo Fabiano,  
*docente all'Università Roma Tre di Diritto degli enti locali*  
santofabiano@me.com

Stefano Fermante  
*Ragioneria Generale, Roma Capitale*

Biagio Giordano,  
*dirigente Ispettorato dei servizi ispettivi di finanza pubblica, Ragioneria Generale dello Stato*  
biagio.giordano@tesoro.it

Marco Lo Franco,  
*funzionario servizi di Ragioneria della Provincia di Roma*  
marco.lofranco@inwind.it

Antonino Mineo,  
*commercialista, revisore enti locali*  
a.mineo@asfel.it

Antonio Sorci,  
*Assistant Professor dell'Università di Korè di Enna*  
antonio.sorci@unikore.it

Stefano Usai,  
*vice segretario, responsabile gestione risorse*  
usays@tiscali.it



ASSOCIAZIONE SERVIZI  
FINANZIARI ENTI LOCALI

L'ASFEL Associazione Servizi Finanziari Enti Locali, costituita a fine febbraio 2013, nel rispetto delle finalità statutarie, sta svolgendo egregiamente il proprio compito nel campo del rapporto tra operatore finanziario ed ente locale.

**A CHI CI RIVOLGIAMO E PERCHÈ ADERIRE**

L'A.S.F.E.L. si rivolge, infatti, ai responsabili finanziari e tributari degli enti, agli operatori di ragioneria e ai Revisori degli enti locali, con la finalità di tutelare queste figure professionali, nei vari campi d'azione, dando loro validi strumenti operativi e banche dati sempre aggiornate.

**COME ADERIRE**

Sul sito [www.asfel.it](http://www.asfel.it), nella sezione Adesione, è pubblicata tutta la documentazione per aderire all'Associazione; sono disponibili sia gli schemi di deliberazione che di determinazione dirigenziale.

# Campagna adesione 2014

AI RESPONSABILI FINANZIARI E TRIBUTARI DEGLI ENTI,  
AGLI OPERATORI DI RAGIONERIA,  
AI REVISORI DEGLI ENTI LOCALI,  
ALLE ASSOCIAZIONI E FONDAZIONI CHE OPERANO  
CON GLI ENTI LOCALI



PER:

- TUTELARE LE FIGURE PROFESSIONALI NEI VARI CAMPI D'AZIONE
- FORNIRE VALIDI STRUMENTI OPERATIVI
- METTERE A DISPOSIZIONE BANCHE DATI SEMPRE AGGIORNATI

Tutta la documentazione sul sito

[www.asfel.it](http://www.asfel.it)