

Relazione dei revisori al bilancio 2021

(Maurizio Delfino)

Il bilancio 2021/2023 non ha ricevuto dalla Corte dei Conti Autonomie il consueto questionario da trasmettere mediante la piattaforma Con.Te. alla Sezione regionale di controllo. Tuttavia le sezioni regionali Corte dei Conti richiedono all'Organo di revisione una relazione, che è documento diverso da quello indicato dall'art. 239 TUEL. A tale relazione potrà essere allegato il parere, delibere di approvazione del bilancio o ogni altra documentazione ritenuta utile, in sede istruttoria, dal revisore e/o richiesta dalla Sezione regionale di controllo.

Si ritiene che il documento che i revisori devono trasmettere alla Corte dei Conti sia una relazione che riprenda i punti delle linee guida di cui delibera Sezione Autonomie n. 2/2021, di seguito riportate. A tale relazione sarà allegata la relazione al bilancio redatta dall'organo di revisione in sede di approvazione di bilancio da parte del Consiglio comunale.

1. Equilibri della parte corrente e gestione finanziaria

La previsione delle entrate correnti deve tenere conto, da un lato, delle rinnovate esenzioni da imposte e da altri obblighi tributari, evenienze determinate dalla normativa emergenziale e, dall'altro, recepire gli effetti della ripresa dell'attività degli uffici tributari. In tale contesto vanno, comunque, considerate le misure di favore per il contribuente nell'assolvimento delle obbligazioni tributarie, quali le rateazioni ed altre agevolazioni ed anche la previsione dell'annullamento dei carichi tributari nei limiti previsti dall'art. 4, co. 4, decreto legge 41 del 2021 che potrebbe provocare nuovi disavanzi o incrementi di disavanzi.

Il gettito dell'addizionale Irpef per il 2021, potrà risultare in riduzione rispetto al precedente esercizio nel quale la diminuzione del reddito potrebbe essere stata meno rilevante. Sarà necessario monitorare l'effettivo andamento imponibile tenendo conto della possibilità di effettuare l'accertamento convenzionale (punto 3.7.5 del principio 4/2).

Anche il gettito del nuovo canone patrimoniale che sostituisce precedenti cespiti di entrata (l'imposta comunale sulla pubblicità, il diritto sulle pubbliche affissioni e il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari) e a cui si affianca anche il c.d. canone mercatale potrebbe subire contrazioni, in quanto le categorie più colpite dalla crisi pandemica sono tra i principali destinatari.

All'adempimento degli obblighi di certificazione della perdita di gettito sono correlati significativi effetti sostanziali che incidono sulla gestione, per cui è necessario procedervi con particolare attenzione. Nella compilazione dei modelli "COVID-19 Spese" dovrà essere riportata la quota del Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) di spesa di parte corrente o conto capitale costituita in sede di riaccertamento ordinario delle spese impegnate e finanziate dalle risorse di cui agli artt. 106 del d.l. n. 34/2020 e 39 del d.l. n. 104/2020, così come dovrà essere posta la necessaria attenzione nell'indicare la riduzione del Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) nel bilancio 2020 rispetto al 2019, relativamente alle diminuzioni delle entrate (o minori entrate) proprie coperte dai "ristori" previsti dalle norme appena ricordate.

La possibilità di utilizzare il surplus delle risorse del c.d. "Fondone" nel 2021, anche tramite l'applicazione dell'avanzo presunto al bilancio di previsione 2021-2023, passa attraverso un'oculata rendicontazione delle minori entrate e delle maggiori spese dovute alla crisi pandemica indicate nell'apposita certificazione in scadenza al 31 maggio 2021.

Le certificazioni rese dagli organi di revisione devono trovare piena coerenza con l'evidenza della parte vincolata del risultato di amministrazione 2020, anche tenendo conto, distintamente, di eventuali vincoli per

ristori specifici di spesa. La stessa avvertenza riguarda gli ulteriori fondi messi a disposizione per la medesima finalità dall'art. 1, co. 822, della "Legge di Bilancio" 2021 (legge n. 178/2020), come integrati dalle ulteriori misure adottate dal decreto "sostegni" che saranno oggetto di un'analoga certificazione riferita al 2021, da trasmettere entro il 31 maggio 2022. In tali termini la rendicontazione dei fondi Covid-19 (2020-2021) ha carattere biennale e l'eventuale obbligo di restituzione delle somme non utilizzate viene posticipato agli esiti della certificazione 2021. Nell'impiego di questi fondi non deve mai essere trascurato il fine di mettere in sicurezza i bilanci degli enti, che dovranno adottare le misure di sostegno della propria comunità garantendo la tenuta degli equilibri gestionali e finanziari.

Nella costruzione degli equilibri di bilancio bisogna tenere conto del fatto che l'indicatore di equilibrio del programma finanziario non è sufficientemente comprovato dal risultato di competenza, mentre emerge con maggiore chiarezza nell'equilibrio di bilancio (w2 del prospetto degli equilibri). In virtù di questa cautela nella programmazione 2021-2023, dovrà essere considerata l'ordinaria composizione delle entrate correnti al netto degli effetti dei ristori che, pur incidendo sul risultato di competenza, hanno natura di entrata straordinaria. La determinazione dello stanziamento in bilancio del FCDE dovrà considerare, oltre che le specifiche variazioni della composizione delle entrate sopra ricordate, anche e, soprattutto, quelle intervenute sulla capacità di realizzazione delle entrate. L'effettiva consistenza del fondo non deve essere sottostimata in quanto ciò potrebbe comportare illusori effetti migliorativi del risultato di amministrazione. Anche le passività potenziali devono essere oggetto di attenta e proporzionata stima, considerando il livello di incertezza che caratterizza le previsioni di questo esercizio, ma senza sterilizzare spazi di spesa non coerenti con il livello di prudenza necessario.

L'intervenuta proroga al 30 giugno (d.l. n. 41/2021) del termine per il nuovo regime delle tariffe "TARI" e "TARI corrispettiva" e per l'approvazione del Piano Economico Finanziario (PEF), non esenta gli enti dalla definizione di un sistema tariffario - coerente con la formulazione del PEF - che tenga conto delle novità introdotte da ARERA e non esponga l'ente a squilibri finanziari, considerata la consistenza dei costi di erogazione del servizio. L'eventuale politica di agevolazioni "TARI/TARI corrispettiva" per l'emergenza Covid-19 dovrà tenere conto delle regole previste per la certificazione di cui al punto precedente.

La spesa corrente dovrà essere ricondotta nell'alveo degli ordinari fabbisogni, con le sole eccezioni autorizzate dalla legislazione emergenziale e dovrà trovare copertura nei termini di cui all'art. 162, co. 6, del Tuel, anche in questo caso, con le sole eccezioni previste dalla legge di bilancio. In particolare, nell'uniformare ai nuovi vincoli la spesa per il personale sarà necessario garantire il mantenimento degli equilibri pluriennali oggetto di asseverazione da parte degli organi di revisione.

2. Previsioni di cassa - Tempi di pagamento e fondo garanzia debiti commerciali

L'obbligo di formare le previsioni di cassa per la prima annualità di bilancio degli enti locali è stato reintrodotta dopo la riforma recata dal d.lgs. n. 118/2011; si tratta di un adempimento rilevante e non meramente formale.

Il rispetto di tale norma non può essere assolto attraverso semplificazioni computistiche, quale la semplice sommatoria dei residui alla competenza, in quanto ciò disattenderebbe i postulati di veridicità e attendibilità, presupponendo la certa realizzazione di tutti i crediti e di tutti i debiti nella prima annualità del bilancio. Inoltre, non sarebbe rilevabile il parametro di deficitarietà afferente «l'incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente». Nelle precedenti delibere di orientamento (in particolare, la n. 9/2016 e la n. 24/2016) della Sezione delle autonomie sono state fornite indicazioni al riguardo.

A tal proposito, anche il punto 9.4 del Principio applicato concernente la programmazione di bilancio - Allegato n. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011, dedicato alla struttura del bilancio di previsione finanziario - precisa che

«Se tutte le entrate e le spese esigibili fossero effettivamente riscosse e pagate nell'esercizio, le previsioni di cassa del bilancio annuale dovrebbero corrispondere alle previsioni di competenza e non si dovrebbero formare residui attivi e passivi. Considerato che le obbligazioni scadute possono non essere riscosse e pagate, a causa di ritardi nell'esecuzione di quanto dovuto, gli stanziamenti di competenza possono essere diversi dagli stanziamenti di cassa. Gli stanziamenti di cassa comprendono le previsioni di riscossioni e pagamenti in c/residui e sono elaborate in considerazione dei presumibili ritardi nella riscossione e nei pagamenti delle obbligazioni già esigibili».

Lo stesso Principio richiede che l'analisi strategica contenga l'approfondimento «degli equilibri della situazione corrente e generale del bilancio ed i relativi equilibri in termini di cassa» (punto 8.1, n. 1, lett. i) e la Sezione operativa deve contenere, per ogni programma, «La stima dei fabbisogni espressi in termini sia di competenza, sia di cassa, al fine del relativo finanziamento in coerenza con i vincoli di finanza pubblica» (punto 8.2, Parte 2, quinto capoverso, terzo puntatore).

Le previsioni di cassa delle entrate vanno circoscritte, limitatamente ai crediti (tanto a residui, quanto a competenza) che si prevede verranno riscossi nell'esercizio di competenza, tenendo conto della media delle riscossioni degli ultimi anni, in modo da rappresentare compiutamente, e con elevata attendibilità, il flusso di entrata presumibile.

La previsione di cassa delle entrate che presentano un certo grado d'inesigibilità non dovrà eccedere la media delle riscossioni degli ultimi esercizi.

Il gettito delle entrate che si presume di riscuotere andrà sommato alla giacenza iniziale di cassa e su tale sommatoria si potranno determinare le previsioni di cassa per la spesa, cioè le autorizzazioni al pagamento per singola unità elementare del bilancio o del Piano esecutivo di gestione (PEG), in modo da garantire un perfetto equilibrio tra flussi di entrata e di spesa; considerato che le previsioni di uscita non possono eccedere le previsioni di entrata, fatto salvo il ricorso al fondo di riserva di cassa, ove ne ricorrano i presupposti ed entro i limiti stabiliti dalla legge. Ciò conferisce attendibilità al documento di programmazione finanziaria a tutela degli equilibri effettivi, imponendo all'ente di ricondurre la spesa corrente alla sua effettiva potenzialità, evitando di spendere più di quanto si realizzi.

Ai fini della corretta determinazione del fondo di cassa andrà operata la distinzione tra entrate libere ed entrate vincolate, sia di parte corrente che di parte capitale. Tale ripartizione è operata all'inizio dell'esercizio con la determinazione del Responsabile del Servizio Finanziario, da comunicarsi formalmente al tesoriere, che definisce l'importo della cassa vincolata al primo gennaio di ciascun anno in ossequio dell'obbligo contenuto al punto 10.6 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011.

Nel corso della gestione, ai sensi dell'art. 209, co. 3-bis, del TUEL, il tesoriere terrà contabilmente distinti gli incassi da entrate vincolate ed i prelievi di tali risorse, mentre l'ente, ai sensi dell'art. 180, co. 3, lett. d) del medesimo decreto, indicherà al tesoriere, negli ordinativi d'incasso, l'eventuale natura vincolata delle entrate.

I controlli dell'organo di revisione sugli effettivi equilibri di cassa, nel corso della gestione, devono estendersi ai rapporti tra ente e tesoriere, da svolgersi in coerenza con l'art. 195 del TUEL che disciplina le modalità di utilizzo, in termini di cassa, dei fondi vincolati. In tale contesto deve essere garantita la provvista finanziaria necessaria a colmare la temporanea esigenza di liquidità scaturente dallo sfasamento temporale tra i flussi di entrata e quelli di spesa (cfr. C. Cost. n. 188/2014), insieme al ricorso alle anticipazioni di tesoreria, disciplinate dal successivo art. 222 del medesimo decreto.

La reiterabilità delle richieste ed il limite quantitativo sono fattori che incidono sulla regolarità della gestione (cfr. delibera di questa Sezione n. 23/2014/QMIG), infatti, se considerato adeguatamente, si impedisce di autorizzare spese, di fatto, prive di copertura finanziaria effettiva.

L'impiego di detti strumenti di liquidità momentanea non deve, infatti, comportare effetti espansivi della spesa di competenza e non rappresentare il sintomo di un cronico deficit di cassa dipendente dalla sottostima del fondo crediti di dubbia esigibilità.

In tal modo, le previsioni di cassa contenute nella parte "spesa" del bilancio avranno l'effetto di limitare anche la spesa di competenza, costituendo un preciso riferimento autorizzatorio per il responsabile del procedimento allorché adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa.

L'art. 183, co. 8, del TUEL (norma già presente nel predetto art. 9, d.l. n. 78/2009), al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, prevede «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 (pareggio di bilancio). Si tratta di una circostanza da attestare nel corpo della determina di spesa.

La corretta definizione delle previsioni di cassa concorre all'obiettivo di garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture ed appalti da realizzarsi anche utilizzando le misure organizzative previste dall'art. 9, d.l. n. 78/2009 ed evitare il pagamento d'interessi di mora, nonché per la verifica della sussistenza dell'obbligo della costituzione di apposito accantonamento in bilancio del fondo garanzia dei debiti commerciali contemplata dall'art. 1, co. 859, legge 30 dicembre 2018, n. 145 imposto agli enti che, nell'anno precedente, presentano un valore oltre soglia dell'indicatore di ritardo dei pagamenti e non hanno ridotto lo stock di debito commerciale.

L'obiettivo di favorire il pagamento tempestivo e completo dei debiti commerciali costituisce, già da alcuni anni, una priorità della politica economica del Paese, puntando al graduale riallineamento della cassa alla competenza. Per favorire il pagamento dei debiti commerciali esigibili al 31.12 2019, nonché i debiti fuori bilancio, previamente riconosciuti e l'estinzione delle anticipazioni "brevi" previste dalla legge di bilancio 2020, sono stati destinati ulteriori stanziamenti (art. 116, d.l. 34/2020) di 8 md per gli enti locali. Gli uffici di ragioneria e gli organi di revisione devono verificare gli effetti dell'utilizzo della liquidità sulla situazione debitoria, accertando che il pagamento dei debiti certi liquidi ed esigibili avvenga nei trenta giorni successivi all'erogazione. È anche da verificare l'allineamento delle risultanze contabili dell'ente con la banca dati della piattaforma di certificazione dei crediti. Lo scopo delle anticipazioni di liquidità è quello di consentire il pagamento di spese già fornite di copertura in bilancio, pertanto in sede di riaccertamento è necessario verificare se permanga l'esigibilità dei crediti "incagliati" che hanno reso necessaria l'anticipazione di liquidità, ovvero sussistano i presupposti per la cancellazione. Tale riscontro è necessario per verificare gli effetti della cancellazione dei residui passivi, evitando conseguenze improprie sul risultato di amministrazione che ne risulta migliorato. Al riguardo è anche da considerare il fatto che la quota del risultato accantonata nel FAL è applicabile anche dagli enti in disavanzo d'amministrazione, secondo l'espressa previsione dell'art. 116, d.l. n. 34/2020. In definitiva una non corretta sequenza degli adempimenti fin qui considerati potrebbe provocare un "vulnus" nella costruzione degli equilibri nel bilancio di previsione.

3. Il ciclo finanziario e il ciclo tecnico progettuale e realizzativo dei lavori pubblici

Le politiche di sviluppo economico in atto hanno creato ampie disponibilità di spesa che richiedono agli enti un consistente sforzo per conseguire un tempestivo e proficuo impiego, superando i rallentamenti nella dinamica della spesa di investimento sinora riscontrati.

I tempi scanditi dal "Dispositivo europeo di ripresa e resilienza" prevedono a partire dalla fine dell'estate, l'apertura dei primi "cantieri". Sul versante operativo della gestione della spesa in conto capitale, è necessario tenere presente le differenti necessità organizzative che si impongono, a seconda dell'importanza dell'opera e dei lavori da realizzare. Soprattutto per gli enti di minori dimensioni, potrebbero essere valorizzati i compiti di supporto che la legge n. 56/2014 assegna alle Province, per mettere in sinergia risorse e per migliorare la

capacità sia di progettazione e di acquisizione di risorse, così come di realizzazione gestione e rendicontazione.

Per il potenziamento delle dinamiche degli investimenti può essere intensificato l'impiego degli strumenti del partenariato, facilitato dopo la recente approvazione da parte del Ministero dell'Economia e dell'Autorità anticorruzione del "modello-standard" del "contratto tipo" per le operazioni di partenariato, con l'obiettivo, soprattutto, di incentivare e sostenere gli investimenti in infrastrutture.

Il principio di massima applicazione delle deroghe previste dal decreto semplificazione (d.l. n. 76/2020) ha favorito una ripresa della spesa per investimenti. L'introduzione delle regole di semplificazione con la legislazione di emergenza 2020 ha mirato, innanzitutto, all'obiettivo di semplificare quella spesa emergenziale diffusa e non programmata, per cui il ricorso a tali deroghe, in particolare per gli appalti di importi contenuti, ha rappresentato e rappresenta una scelta di efficientamento necessaria.

Nell'ambito degli strumenti offerti dalla contabilità degli enti locali è necessario monitorare il bilanciamento tra le fonti di finanziamento impiegate e la spesa in conto capitale e di investimento, a salvaguardia degli equilibri finanziari dei bilanci e della sostenibilità del debito.

A tale riguardo questa Corte, in riferimento al nuovo vincolo di finanza pubblica (ex art. 1 – commi da 819 a 830 – legge 145/2018 – circolare RGS n. 3/2019), ha sottolineato come «Trattasi di una semplificazione di rilievo che, comportando il superamento del "doppio binario" pareggio-equilibri, consente di leggere in maniera piana i principali effetti del ciclo di bilancio scandito dall'acquisizione delle risorse e dal loro utilizzo nell'esercizio di competenza e nella corretta programmazione delle annualità successive»(Corte dei Conti – Sezione delle autonomie – delibera n. 19/2019).

Nel richiamato bilanciamento tra le fonti di finanziamento e la spesa in conto capitale e di investimento, assumono un ruolo fondamentale le fasi di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici.

La funzione irrinunciabile di questa fase è confermata dalla rilevanza che il legislatore attribuisce al cronoprogramma. Le fasi che ne caratterizzano l'elaborazione sono sostanzialmente tre: la stima del fabbisogno finanziario, la scomposizione in fasi del lavoro previsto, la definizione dei tempi di realizzazione.

Un adeguato cronoprogramma deve consentire di collegare sistematicamente il ciclo finanziario con il ciclo tecnico progettuale e realizzativo dei lavori pubblici e deve quindi attivare il procedimento di programmazione e controllo su tutti i transiti materiali ed economico – finanziari, nonché sui tempi di attraversamento tra le varie fasi (progettazione, bando di gara, aggiudicazione, contrattualizzazione ecc.), che conducono, in un arco temporale stabilito, alla concreta realizzazione dell'opera pubblica.

In questa prospettiva, va richiamata l'attenzione sulla proroga, anche per il 2021, dell'art. 1, co. 4, d.l. n. 32/2019 che, nell'ambito delle misure volte a velocizzare i lavori pubblici, consente ai soggetti attuatori di affidare incarichi di progettazione definitiva ed esecutiva anche in assenza delle risorse necessarie a garantire la copertura finanziaria dell'opera nella sua interezza. Per le opere progettate in forza di tale disposizione, alle quali è accordata una priorità ai fini dell'assegnazione dei finanziamenti, la quantificazione della spesa è rinviata a successive operazioni di variazioni del bilancio in corso di gestione con inevitabili ricadute sugli equilibri. Per questa ragione è necessaria una appropriata ponderazione nell'avviare iniziative del genere.

Sul piano generale è sempre utile richiamare il principio contabile applicato della contabilità finanziaria (All. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 e smi) – paragrafo 5.3.1, che prevede in sintesi: «Le spese di investimento sono impegnate negli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o dalla convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, sulla base del relativo cronoprogramma. Anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione agli esercizi della spesa riguardante la realizzazione dell'investimento è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziata, ossia in considerazione dell'esigibilità della spesa.

..omississ.. È in ogni caso auspicabile che l'ente richieda sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare».

Le necessarie correlazioni tra il fondo pluriennale vincolato e lo sviluppo del programma di spesa sono state evidenziate nella delibera della Sezione delle autonomie della Corte dei Conti n. 19/2019 di cui si confermano gli orientamenti, come per le precedenti deliberazioni 4/2015 – 32/2015 – 9/2016 – 14/2017, che affrontano, tra gli altri, i temi del Fondo Pluriennale vincolato e del cronoprogramma.

Le rilevanti modifiche apportate al principio contabile (All. 4/2) con DM del 1 marzo 2019, in applicazione dell'art. 1, commi 909-911, della legge n. 145/2018, disciplinano la conservazione nel fondo pluriennale vincolato delle somme relative al livello minimo di progettazione (punto 5.4.8 del principio contabile - All. 4.2) e ribadiscono la regola della conferma nel fondo determinato a rendiconto delle risorse non ancora impegnate, a condizione che siano state formalmente attivate le relative procedure di affidamento.

L'interruzione o il ritardo nel ciclo tecnico della progettazione comporta la cancellazione del fondo pluriennale vincolato nel ciclo finanziario ed evidenzia problemi organizzativi e di controllo nel programma di spesa.

Per quanto riguarda la conservazione del fondo pluriennale vincolato per le spese non ancora impegnate - punto 5.4.9 del principio contabile, All. 4.2 - (Sezione delle autonomie deliberazione n. 19/2019, cit.), si richiama l'attenzione sulla verifica della sussistenza delle "condizioni presupposto" per conservare il fondo pluriennale. Al riguardo vanno esaminati alcuni aspetti endo-procedimentali necessari per il mantenimento della continuità dello sviluppo del programma dell'investimento e del relativo procedimento amministrativo, sia per il ciclo tecnico sia per quello economico - finanziario.

La vigilanza sulla prosecuzione, "senza soluzione di continuità", di tutte le attività nel ciclo tecnico e che riguardano sia le fasi di progettazione, sia le fasi di esecuzione dell'opera o lavoro pubblico, comporta una sinergia tra gli uffici tecnici e dei lavori pubblici con il servizio economico- finanziario. Si tratta di facilitare lo svolgimento del procedimento amministrativo complessivo, ai fini di realizzare l'obiettivo della tempestività nell'impiego delle risorse e il conseguente rispetto dei tempi programmati.

Il primo aspetto riguarda la "prenotazione della spesa" (paragrafo 5.4.11) sia per le gare formalmente indette, sia per il quadro economico dell'opera, in assenza della quale non è possibile procedere alla costituzione del fondo pluriennale vincolato in assenza di impegni imputati nelle scritture contabili degli esercizi successivi.

La prenotazione, oltre a dare una finalizzazione alla copertura finanziaria e a renderla credibile e non arbitraria (ex plurimis – sentenze Corte Costituzionale n. 18 del 2013, n. 192, n. 131, n. 115, n. 70 del 2012), la scolpisce nel bilancio autorizzatorio e nella gestione finanziaria.

Nell'ottica della finalità di assicurare tempestività e celerità alla spesa in conto capitale, in un contesto di concomitante controllo di andamento, risulta necessario individuare alcuni aspetti della gestione finanziaria che devono essere monitorati e valutati.

Il primo riguarda l'importanza della predisposizione del pre-consuntivo, in quanto il quadro aggiornato del "risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'ultimo esercizio chiuso" rappresenta un momento di conoscenza e di governo dei conti dell'ente, necessario per l'adeguamento immediato del bilancio di previsione in gestione alle risultanze, anche se presunte, dell'esercizio precedente.

Nel caso, non auspicabile, di ritardo nell'approvazione del preventivo, per la continua salvaguardia degli equilibri finanziari della gestione in esercizio provvisorio per la gestione annuale e pluriennale della spesa di investimento (vedi "ciclo di bilancio" ex delibera Sezione delle autonomie n. 19/2019 cit.) è necessario eseguire l'analisi del risultato d'amministrazione presunto risultante dal pre-consuntivo, in particolare per la componente vincolata.

Nel caso in cui tale quota del risultato risulti rilevante, si dovranno analizzare le ragioni che stanno alla base del mancato utilizzo di risorse acquisite destinate alla spesa in conto capitale nella loro diversa fonte d'origine, verificando anche lo stato di avanzamento dei programmi e progetti della spesa di investimento (Principio contabile applicato della programmazione All. 4/1 – paragrafo 4.2 – lettera a).

Nel contempo si darà attuazione a tutti gli strumenti a disposizione per programmarne e prevederne l'immediato reimpiego, anche in esercizio provvisorio (art. 187, co. 3-quater – TUEL, paragrafo 8.11 principio contabile applicato All. 4/2): ciò consente la velocizzazione della spesa di investimento soprattutto se finanziata da trasferimenti dell'Unione Europea, dello Stato o della Regione o, in casi particolari da motivare, da indebitamento e da avanzo di amministrazione. Una innovata visione del pre-rendiconto deve consentire di dare flessibilità al reimpiego di fondi sia vincolati, sia accantonati (art. 187, commi 3-quater, 3-quinquies, 3-sexies – Principio contabile applicato contabilità finanziaria cit.).

Un ammontare delle reimputazioni elevato dimostra un rallentamento nello sviluppo dei programmi di investimento dovuto a carente programmazione finanziaria, al mancato rispetto della competenza finanziaria e ad autorizzazioni di spesa di bilancio non attuate. Nel caso di reimputazione contestuale di entrata e di spesa si può trattare di ritardato impiego di contributi a rendicontazione e indebitamento flessibile.

Il monitoraggio del ciclo tecnico e del ciclo finanziario della spesa di investimento deve utilizzare, in modo adeguato, tali "indicatori" di andamento gestionale per garantire attendibilità e veridicità alla previsione e alla realizzazione nel ciclo di bilancio (Sentenze Corte Costituzionale - ex multis – 250/2013 – 88/2014 – 184/2016 – 247/2017 – 101/2018 - 18/2019).

4. Organismi partecipati e società a controllo pubblico

L'emergenza sanitaria ha determinato situazioni di criticità anche nella gestione delle società a controllo pubblico e degli organismi partecipati, che vanno affrontate, monitorate e, auspicabilmente, risolte senza trascurare il contesto dei criteri fondamentali tracciati dal combinato disposto dell'art. 6, co. 2 e dell'art.14, d.lgs. n. 175/2016 (TUSP), tenendo presente le norme di flessibilità introdotte dalla legge di bilancio 2021 (co. 266), nonché il regime temporaneo degli aiuti di Stato. A tale riguardo rileva il co. 627 che conforma detto regime al "quadro temporaneo per le misure degli aiuti di Stato a sostegno dell'economia", con riferimento alle modalità di intervento di sostegno da parte delle amministrazioni pubbliche, nonché le modifiche intervenute con il d.l. n. 41/2021.

Questa Sezione nella delibera n. 18/SEZAUT/2020/INPR, concernente le "Linee di indirizzo per i controlli interni durante l'emergenza da Covid-19", ha rilevato che l'ampia legislazione d'urgenza «ha introdotto una serie di disposizioni ispirate al principio conservativo, laddove il disequilibrio dell'impresa pubblica fosse legato, non già a colpevoli scelte gestionali da correggere, bensì a fattori esogeni, imprevedibili ed eccezionali». In tale ottica vanno considerate le deroghe, in termini di continuità aziendale per i bilanci di esercizio 2020 (ex art. 2423-bis c.c.), mentre restano fermi l'obbligo di accantonamento per perdite delle società partecipate e l'operatività del meccanismo di "monitoraggio e precoce emersione della crisi" introdotto per le sole società a controllo pubblico dal TUSP.

L'organo amministrativo della società controllata, anche alla luce del principio conservativo posto dalle disposizioni emergenziali, pur in presenza dell'emersione di "indicatori di crisi aziendale", può avviare una fase interlocutoria con una gestione conservativa delle aziende. Tale linea di condotta risulta compatibile con le attività preventive di controllo e di valutazione del rischio di crisi aziendale ex art. 6, co. 2, TUSP, solo quando lo squilibrio rilevato non sia riconducibile a fattori antecedenti l'emergenza pandemica e dunque strutturali dell'impresa pubblica.

In altri termini, la situazione emergenziale, può giustificare, sulla base di adeguata motivazione, l'ampliamento dell'orizzonte temporale per l'adozione dei provvedimenti "adeguati" richiesti dall'art. 14 del TUSP, restando, comunque, improcrastinabile l'assunzione delle possibili iniziative in favore della salvaguardia degli equilibri di bilancio, a garanzia della continuità dei servizi pubblici d'interesse generale, mediante la predisposizione di piani di risanamento idonei a sostenere il sistema socio-economico territoriale.

L'ente deve incoraggiare gli amministratori (dell'organismo partecipato e/o controllato e/o finanziato) a privilegiare l'adozione di condotte attive in funzione della salvaguardia della continuità aziendale.

L'organo di revisione, a sua volta, sarà chiamato a verificare che l'ente, nel confronto con l'organo amministrativo, abbia appurato che le determinazioni conseguenti alle previsioni dall'art. 14 del TUSP siano coerenti rispetto alle cause dello squilibrio eventualmente riscontrato e, in particolare, alla riconducibilità o meno delle predette cause all'effetto contingente indotto dalla situazione pandemica.

Nella medesima ottica, vanno considerate le disposizioni introdotte, da ultimo, con la legge di bilancio volte a garantire la continuità delle imprese colpite dall'emergenza, con interventi intesi a sterilizzare gli effetti sul capitale societario e a consentire forme di soccorso finanziario entro il quadro temporaneo della disciplina degli aiuti di Stato.

Sotto il primo profilo, l'attenzione è rivolta alle disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale, introdotte dal co. 266, legge n. 178/2020, che sostituisce integralmente il testo dell'art. 6, d.l. n. 23/2020 (d.l. "Liquidità"), ampliandone l'ambito di applicazione ed introducendo la proroga al quinto esercizio successivo degli obblighi di riduzione del capitale sociale derivanti dal realizzo di perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020, nonché l'operatività delle eventuali cause di scioglimento verificatesi nello stesso anno.

Per l'effetto, vengono temporaneamente disapplicati gli obblighi previsti dal codice civile per le società di capitali in relazione alle perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020, specificando che non operano le cause di scioglimento delle società di capitali per riduzione o perdita del capitale sociale al di sotto del minimo legale.

Il riferimento "all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020" consente evidentemente di estendere la fattispecie anche alle società il cui esercizio sociale non coincide con l'anno solare. Vengono, inoltre, previsti obblighi informativi, in quanto per tutto il periodo di disapplicazione, le perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 devono essere distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine, nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio.

In applicazione di tale ultima disposizione, l'organo di revisione dovrà verificare che l'ente socio dia impulso alla società affinché questa assicuri una contabilizzazione trasparente, al fine di consentire ai terzi di verificare l'incidenza delle perdite 2020 sul risultato complessivo di gestione e, quindi, di valutare, al netto dell'impatto negativo originato dal Covid, il reale stato di salute della società.

L'ente pubblico alla luce del fine istituzionale che deve orientare le scelte gestionali da imprimere alla controllata, pur in presenza della facoltà di posticipare sull'orizzonte quinquennale i provvedimenti di ricapitalizzazione o messa in stato di liquidazione, potrà definire un'anticipazione di dette determinazioni, in modo che, ricorrendone gli ordinari presupposti di legge, la società delibere, comunque, una ricapitalizzazione ovvero l'apertura della fase di liquidazione.

In tal senso vanno privilegiate condotte attive, assumendo consapevolmente la decisione di avvalersi del regime di favore introdotto dalla norma, eventualmente, motivando le ragioni alla base della scelta (giustificabile in presenza di un effettivo nesso causale tra stato di sottocapitalizzazione o scioglimento e perdite da Covid-19).

Tenendo conto del regime temporaneo approvato dalla Commissione europea (SA.57021), la legge di bilancio è intervenuta (co. 627) sulla cornice normativa che circostringe la facoltà degli enti territoriali di adottare regimi di aiuti alle imprese, modificando alcuni elementi per la loro concessione e differendone i termini al 30 giugno 2021 o entro la successiva data eventualmente fissata dalla Commissione europea.

Gli enti – a valere sulle risorse proprie ed entro i limiti d’indebitamento previsti dall’ordinamento contabile – hanno facoltà di adottare regimi di aiuti alle imprese secondo massimali e modalità definiti dal “Temporary framework for State aid measures to support the economy in the current COVID-19 outbreak” - “Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19”, di cui agli artt. da 54 a 62 del d.l. n. 34 del 2020 (cd. “Decreto Rilancio”), così come modificati dall’art. 28 del decreto sostegni.

Le citate disposizioni definiscono in modo analogo le condizioni rilevanti ai fini della qualificazione di un’“impresa in difficoltà”, condizione che si profila quando sono soddisfatti determinati presupposti.

Va, comunque, considerato che la disciplina del “Quadro Temporaneo” è volta a garantire che le misure di sostegno nazionali supportino in modo efficace le imprese colpite dalla pandemia, evitando però indebite distorsioni del mercato interno e garantendo la parità di condizioni tra operatori economici. Pertanto, l’accesso alla disciplina degli aiuti non può essere attuato in virtù di un meccanismo di erogazione automatica, posto che le diverse misure derogatorie a favore delle società colpite dagli effetti della pandemia, devono essere sempre adottate a seguito di specifiche valutazioni in concreto e sorrette da adeguata motivazione

A tal fine, occorrerà appurare che la flessione dei ricavi dell’impresa sia stata effettivamente indotta dalla situazione pandemica (in quanto connessa, ad es., a una riduzione dell’utenza, come è il caso degli organismi che gestiscono il servizio trasporti), mentre non potrà essere accordato il sostegno a imprese che abbiano proseguito normalmente l’attività, contando su entrate garantite dall’adempimento del contratto di servizio con l’ente, rispetto alle quali la flessione eventualmente registrata non può essere messa in relazione con la straordinarietà del contesto epidemiologico e/o con le misure restrittive adottate per contenere il virus.

In tale ottica, le verifiche del revisore dovranno riguardare l’idoneità delle azioni poste dall’ente per garantire che l’impresa, abbia correttamente dato applicazione alle misure di sostegno consentite dal “Quadro Temporaneo”, accertando che l’incremento di costi (fissi e variabili) non coperti è causalmente riconducibile all’emergenza Covid-19.

È necessario, inoltre, tenere conto del meccanismo predisposto dal comma 4 dell’art. 60-bis, d.l. n. 34 del 2020, il quale prevede l’erogazione dell’aiuto sulla base di perdite prospettive e un obbligo di restituzione della parte di aiuto eccedente la perdita.