



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

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

Documento n. 5

**L'Organo di revisione: controlli sulla
programmazione e sulle variazioni.**

Novembre 2011



Il presente documento è stato predisposto dal gruppo di lavoro “Principi di revisione e comportamento dell’organo di revisione enti locali” della Commissione di Studio dell’Area Enti Pubblici.

Consigliere Delegato: Giosuè BOLDRINI

Consiglieri Co-Delegati : Andrea BONECHI e Marcello DANISI

Coordinatore del gruppo di lavoro: Antonino BORGHI

Componenti del gruppo di lavoro:

BARBERIS Davide
CELESTINO Luigi
DI RUSSO Davide
FARNETI Giuseppe
MUNAFO' Giuseppe
NICOLETTI Giosué
PICCARRETA Saverio
POZZOLI Stefano
SACCANI Maria Cristina
SAGGESE Michele
SPINNATO Lorenzo
TEMPESTI Monica
TONVERONACHI Nicola

Ricercatore CNDCEC:

OLIVERIO Mara

Un ringraziamento particolare ai colleghi Borghi Antonino, Celestino Luigi, Munafò Giuseppe e Oliverio Mara per l’attività di coordinamento e di redazione.

Il presente documento riflette i principi emanati fino alla data di pubblicazione dello stesso. Le edizioni aggiornate saranno pubblicate esclusivamente sul sito web del Consiglio Nazionale ([.cndcec.](http://www.cndcec.it)) nella sezione studi e ricerche “principi di revisione ee.ll.”.



L'ORGANO DI REVISIONE: controlli sulla programmazione e sulle variazioni.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Parte II, Titoli I e II del Tuel; capo III del D.Lgs. n.170/2006; Finalità e Postulati dei Principi Contabili degli Enti locali e Pcel n.1; norme di coordinamento di finanza pubblica.

QUADRO DI SINTESI

PREMESSA AI CONTROLLI SULLA PROGRAMMAZIONE

1. La corretta applicazione della funzione politico-amministrativa risiede nel rispetto di un percorso che parte dal programma amministrativo del Sindaco (o Presidente), transita attraverso le linee programmatiche comunicate all'Organo consiliare, trova esplicitazione nel piano generale di sviluppo dell'ente – da considerare quale programma di mandato – si sostanzia nei documenti della programmazione (relazione previsionale e programmatica, bilancio pluriennale e previsione del bilancio annuale) e, infine, quando è obbligatorio, confluisce nello strumento di indirizzo gestionale, il piano esecutivo di gestione.
2. La programmazione rappresenta il processo di analisi e valutazione, nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie, della possibile evoluzione della gestione dell'ente e si conclude con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali che danno contenuto ai piani e programmi futuri.
3. La stessa deve essere rappresentata negli schemi di programmazione del sistema di bilancio in modo veritiero e corretto e deve esprimere l'impegno che gli Organi di governo dell'ente assumono nei confronti dei cittadini e degli altri utilizzatori del sistema di bilancio stesso. L'attendibilità, la congruità e la coerenza dei bilanci è prova della affidabilità e credibilità dell'Amministrazione.
4. Gli utilizzatori del sistema di bilancio devono disporre delle informazioni necessarie per valutare gli impegni politici assunti e le decisioni conseguenti, il loro onere e, in sede di rendiconto, il grado di mantenimento degli stessi. Le informazioni devono quindi risultare leggibili da tutti gli utilizzatori del bilancio.
5. Il sistema di bilancio deve rispettare i principi generali di redazione del bilancio dettati dall'ordinamento finanziario e contabile e dai postulati contabili. Secondo l'ordinamento ed i principi contabili i documenti che costituiscono parte del sistema di bilancio, a livello di programmazione di mandato, sono:



- a) le linee programmatiche;
 - b) il piano generale di sviluppo.
6. Inoltre, il sistema di bilancio include, a livello di preventivo:
- a) la relazione previsionale e programmatica;
 - b) il bilancio annuale di previsione;
 - c) il bilancio pluriennale;
 - d) il piano esecutivo di gestione;
 - e) gli allegati al bilancio di previsione.
7. Nella formalizzazione del processo di programmazione all'interno del sistema di bilancio occorre tenere conto di tre elementi chiave, che sono propri dell'ordinamento finanziario e contabile:
- a) la valenza pluriennale del sistema;
 - b) la lettura non solo contabile dei documenti;
 - c) la necessaria coerenza ed interdipendenza dei vari segmenti del sistema di bilancio.
8. Per garantire il rispetto del principio di comprensibilità, il sistema di bilancio deve esplicitare con chiarezza, sin dal livello di programmazione, il collegamento tra i seguenti elementi:
- a) il quadro complessivo dei contenuti della programmazione;
 - b) i portatori di interesse di riferimento;
 - c) le risorse finanziarie, umane e strumentali disponibili;
 - d) le correlate responsabilità di indirizzo, gestione e controllo.
9. I contenuti della programmazione, da quella di mandato a quella esecutiva, devono essere declinati secondo le seguenti categorie:
- a) la visione futura;
 - b) i valori di riferimento;
 - c) le finalità e gli obiettivi di gestione;
 - d) i profili di risultato attesi, in termini economico-finanziari, sociali ed ambientali.

PRINCIPI GENERALI CHE ASSISTONO GLI ATTI DI PROGRAMMAZIONE

10. In linea generale le prescrizioni relative alla programmazione, oltre a recepire le disposizioni che compongono il quadro normativo, devono focalizzarsi sulla coerenza dei documenti che compongono il sistema di bilancio, sulla loro costruzione logica e sulla leggibilità e confrontabilità dei dati rappresentati.
11. Ciò premesso si individuano i principali principi cui devono ispirarsi gli atti di programmazione:

Principio della veridicità

12. Il principio della veridicità, applicato ai documenti di programmazione, è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento della programmazione.

Principio dell'attendibilità

13. Un'informazione contabile è attendibile se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e se gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa. A tal fine le previsioni di bilancio e, in generale, tutte le valutazioni, devono essere sostenute da accurate analisi degli andamenti storici o, in mancanza, da altri idonei ed



obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse.

14. L'oggettività degli andamenti storici e dei suddetti parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti dalle norme, consente di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla realtà con un maggior grado di approssimazione.
15. Il presente principio non è applicabile solo ai documenti di previsione, ma anche a quei documenti di rendicontazione per la redazione dei quali è necessario un processo valutativo.
Tale principio si estende ai documenti descrittivi ed accompagnatori.

Principio della coerenza

16. Occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la pianificazione, la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. La coerenza implica che gli stessi siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi.
17. La coerenza interna implica un nesso logico, senza contraddizione alcuna, tra gli atti contabili preventivi e consuntivi, siano essi strettamente tecnico-finanziari, ovvero descrittivi e di indirizzo politico.
18. In particolare in sede preventiva implica che:
 - la Relazione Previsionale e Programmatica (R.P.P.) sia conseguente alla pianificazione dell'ente (programmazione di mandato i cui atti sono le linee programmatiche di mandato – programma- di mandato-il piano generale di sviluppo) ;
 - il Bilancio pluriennale ed il Bilancio di previsione siano conseguenti alla definizione della Relazione Previsionale e Programmatica;
 - il Piano Generale di Sviluppo, la Relazione Previsionale e Programmatica, il bilancio pluriennale ed il bilancio di previsione sono formati in aderenza agli altri atti di programmazione tecnica quali: il programma triennale del fabbisogno del personale, il programma triennale e l'elenco annuale dei lavori pubblici (e sue proposte di modificazione), gli strumenti urbanistici ed i suoi piani attuati, il piano delle alienazioni e delle valorizzazioni immobiliari, programma degli incarichi e delle collaborazioni autonome ed il piano triennale del contenimento delle spese.
19. Eventuali modifiche agli obiettivi, programmi e progetti, rispetto a quelli indicati nella relazione previsionale e programmatica, devono essere esplicitamente deliberate indicando i motivi che le rendono necessarie.
20. La coerenza esterna comporta una connessione fra la programmazione dell'ente, quella regionale e gli obiettivi di finanza pubblica ed in particolare:
 - patto di stabilità interno;
 - norme di coordinamento di finanza pubblica.

Principio della congruità

21. La congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi rispetto ai fini stabiliti.
La congruità delle entrate e delle spese deve essere valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali.



Principio della motivata flessibilità

22. I documenti previsionali non debbono essere interpretati come imm modificabili, perché questo comporterebbe una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente.

Principio della prudenza

23. Nel bilancio di previsione devono essere iscritte solo le entrate ragionevolmente accertabili nel periodo amministrativo considerato e le spese nel limite degli impegni sostenibili.

Tale principio rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo del sistema di bilancio. I suoi eccessi devono essere evitati perché sono pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta dell'andamento dell'ente locale e rendono il sistema di bilancio inattendibile.

CRITERI APPLICATIVI

CONTROLLO SULLE FASI E SUGLI ATTI DI PROGRAMMAZIONE: CONTROLLI SULLA CONFORMITÀ, VERIDICITÀ, ATTENDIBILITÀ, COERENZA E CONGRUITÀ DEGLI ATTI DI PROGRAMMAZIONE

24. La programmazione è articolata nelle seguenti fasi ed atti:
- Programmazione di mandato a valenza quinquennale i cui atti sono le linee programmatiche di mandato (programma di mandato), il piano generale di sviluppo;
 - Programmazione triennale i cui atti sono le relazioni previsionali e programmatiche, il bilancio pluriennale, il programma triennale dei lavori pubblici, il programma triennale del fabbisogno di personale ed il piano triennale del contenimento delle spese;
 - Programmazione annuale i cui atti sono il Bilancio di previsione, il piano delle alienazioni e delle valorizzazioni immobiliari, l'elenco annuale dei lavori pubblici, l'eventuale programma degli incarichi e delle collaborazioni autonome ed il piano esecutivo di gestione (ove previsto).
25. Lettura non solo contabile dei documenti: l'aspetto contabile si è dimostrato prevalente sugli aspetti programmatori del sistema di bilancio mettendo in luce le difficoltà da parte dei suoi utilizzatori in termini di comprensione ed utilizzo.
26. Per assicurare che il sistema di bilancio svolga appieno le proprie funzioni, politico-amministrativa, economico-finanziaria ed informativa occorre dare rilievo alla chiarezza e alla precisione delle finalità e degli obiettivi, alle risorse necessarie per il loro conseguimento e alla loro sostenibilità economico-finanziaria, sociale ed ambientale.
27. Di seguito si procede a trattare gli atti di programmazione previsti nelle precedenti fasi ad esclusione del Programma triennale del fabbisogno del personale, del Piano triennale del contenimento delle spese, del Programma degli incarichi e delle collaborazioni autonome e del Piano Esecutivo di Gestione.



PROGRAMMAZIONE DI MANDATO A VALENZA QUINQUENNALE: PROGRAMMA DI MANDATO O LINEE PROGRAMMATICHE

Definizione:

28. Il Programma di mandato previsto dall'art. 46, comma 3, del Tuel e dallo Statuto dei singoli enti locali è un atto di programmazione strategica di lungo periodo (tutto il mandato del Sindaco) nel quale sono contenuti gli indirizzi e gli obiettivi che l'Amministrazione persegue nel corso del mandato amministrativo. Esso rappresenta prevalentemente, ma non esclusivamente, la trasposizione del Programma che il Sindaco ha presentato alle elezioni e sul quale ha ottenuto il consenso degli elettori e delle elettrici.
29. Il Programma di Mandato deve essere oggetto di aggiornamento o revisione periodica durante il corso del mandato allo scopo di attualizzare gli obiettivi rapportandoli alle novità intervenute (nuove competenze, mutamento del contesto finanziario ecc.) ed ai risultati raggiunti.
30. Tale programma deve essere presentato al Consiglio, quale primo adempimento programmatico spettante al Presidente della Provincia o al Sindaco. Alla discussione consiliare non segue una votazione, ma vengono annotate le posizioni dei singoli e dei gruppi, al fine di poterne tenere conto nella redazione del piano generale di sviluppo dell'ente.
31. La valenza pluriennale del sistema di bilancio, trova infatti rispondenza nelle linee programmatiche di mandato.
32. Per garantire, inoltre, il rispetto del postulato della coerenza tra i documenti del sistema di bilancio è opportuno articolare le finalità di mandato nei medesimi programmi che verranno sviluppati, in chiave triennale, nella Relazione Previsionale e Programmatica.

Controlli:

33. L'Organo di revisione dovrebbe verificare che il Programma di mandato, espressamente previsto dall'art.46, comma 3 del Tuel e dal punto n.18 del Principio Contabile n.1:
 - illustri gli obiettivi politici del programma elettorale ovvero che individui in forma concreta le iniziative e le azioni che il capo dell'amministrazione locale si prefigge di intraprendere nel corso del quinquennio;
 - sia redatto dal Sindaco o dal Presidente della Provincia quale primo adempimento pianificatorio;
 - sia presentato, nei termini previsti dallo Statuto, al Consiglio sentita la Giunta ai sensi dell'art.46, comma 3 del Tuel;
 - sia articolato nei medesimi programmi che verranno sviluppati, in chiave triennale, nella Relazione Previsionale e Programmatica.

Parere dell'Organo di revisione:

34. L'Organo di revisione, su tale documento, non deve esprimere alcun parere.

PROGRAMMAZIONE DI MANDATO A VALENZA QUINQUENNALE: PIANO GENERALE DI SVILUPPO

Definizione:

35. Il Piano Generale di Sviluppo è quindi il documento che ha la funzione di raccordare i diversi livelli di programmazione in una unica cornice, all'interno della quale vengono illustrati gli obiettivi strategici e le



azioni, il tutto con una particolare attenzione agli impegni enunciati nelle Linee Programmatiche di Mandato, presentato dal Sindaco o dal Presidente della Provincia al Consiglio.

36. Tale documento rende inoltre possibile, attraverso la definizione della struttura delle responsabilità, il controllo politico sulle modalità di realizzazione dei obiettivi stessi.
37. Il Piano Generale di Sviluppo costituisce, unitamente alla Linee Programmatiche, la programmazione di mandato e si differenzia dalle Linee Programmatiche in quanto per la sua redazione è stato necessario mettere a confronto queste ultime con le reali possibilità operative dell'ente (analisi di fattibilità).
38. Esso esprime, per la durata del mandato in corso, le linee d'azione concrete di lungo periodo dell'ente nell'organizzazione e nel funzionamento degli uffici, nei servizi da assicurare, nelle risorse finanziarie correnti acquisibili e nelle opere pubbliche da realizzare.
39. In tal senso, con il Piano Generale di Sviluppo, viene fornita al consiglio una prima proiezione degli andamenti economici-finanziari e patrimoniali inerenti il mandato amministrativo.
40. Con tale strumento vengono, in particolare, esplicitati gli indirizzi di governo del Sindaco e del Presidente della Provincia, traducendoli nelle strategie che caratterizzano il mandato amministrativo.
41. Il Piano Generale di Sviluppo, quindi, raccorda la pianificazione strategica alla programmazione gestionale; si collega ai programmi e ai progetti della relazione Previsionale e Programmatica; deve garantire la coerenza con gli altri strumenti di pianificazione generale, quali il bilancio annuale e pluriennale, gli strumenti di pianificazione settoriale come il Programma Triennale dei Lavori Pubblici, il Programma Triennale del Fabbisogno di Personale, i Piani Urbanistici ed Ambientali.
42. Si tratta di un documento di programmazione a valenza generale poiché abbraccia tutta l'attività dell'ente e rappresenta il disegno dell'ipotesi di sviluppo desiderato per la propria comunità, rendendo espliciti gli obiettivi di lungo periodo (mandato), della crescita complessiva del comune o della provincia e della società in termini culturali, economici, sociali, ecc.
43. Il Piano Generale di Sviluppo costituisce la sintesi di un processo di pianificazione che collega le politiche, gli obiettivi strategici e le azioni ai programmi e ai progetti da sviluppare nelle successive fasi di pianificazione (dalla Relazione Previsionale e Programmatica al Piano esecutivo di Gestione).
44. Infine, il Piano Generale di Sviluppo rappresenta il presupposto per la definizione del bilancio sociale e del bilancio di mandato.
45. La legge non stabilisce delle regole tassative per strutturare il Piano Generale di Sviluppo. Esso deve essere deliberato dal Consiglio precedentemente al primo bilancio annuale del mandato con i relativi allegati, tra cui la Relazione Previsionale e Programmatica ed il Bilancio pluriennale. Successivamente deve essere verificato ed eventualmente adeguato attraverso una nuova deliberazione prima dell'approvazione del bilancio annuale.
46. Il Consiglio, nei modi disciplinati dallo Statuto, partecipa alla definizione, all'adeguamento ed alla verifica periodica dell'attuazione delle linee programmatiche (art.42, comma 2 lett.b) e comma 3 del Tuel).

Controlli:

47. L'Organo di revisione deve verificare che il Piano Generale di Sviluppo, obbligatorio ai sensi dell'art.13 del D.Lgs. n.170/2006 e dall'art. 165, comma 7 del Tuel:
 - sia tratto dalla Programmazione di Mandato di cui rende operativi gli obiettivi con le reali possibilità dell'ente;
 - sia un documento tecnico predisposto dalla Giunta;



- definisca il contenuto degli interventi e ne quantifichi il costo;
 - dia evidenza:
 - o delle necessità finanziarie e strutturali per l'espletamento dei servizi che non abbisognano di realizzazione di investimento;
 - o delle possibilità di finanziamento con risorse correnti per l'espletamento dei servizi, oltre alle risorse assegnate in precedenza, nei limiti delle possibilità di espansione;
 - o del contenuto concreto degli investimenti e delle opere pubbliche che si pensa di realizzare, delle indicazioni circa il loro costo in termini di spesa di investimento e dei riflessi per quanto riguarda la spesa corrente per ciascuno degli anni di mandato;
 - o delle disponibilità in termini di indebitamento;
 - o del costo delle operazioni finanziarie (leasing, prestiti obbligazionari, aperture di credito, ecc) e delle possibilità di copertura;
 - o della compatibilità con le disposizioni del patto di stabilità.
48. L'Organo di revisione deve verificare che tale documento di programmazione sia deliberato dal Consiglio prima del primo bilancio annuale del mandato e dei suoi allegati (Relazione Previsionale e Programmatica e Bilancio Pluriennale) e prima delle deliberazioni di Giunta in ordine alla Programmazione Triennale dei Lavori Pubblici e del suo elenco annuale e del Programma Triennale del Fabbisogno di Personale.
49. L'Organo di revisione deve, altresì, accertare che tale documento venga verificato annualmente ed eventualmente anche aggiornato.

Procedure da seguire in caso di mancata adozione:

50. In caso di mancata presentazione delle "Linee Programmatiche di Mandato" o di mancata deliberazione del "Piano Generale di Sviluppo" nella considerazione che tali atti di programmazione sono espressamente previsti quali documenti obbligatori, l'Organo di revisione, nell'ambito della sua funzione di controllo sulla regolarità amministrativa e contabile, vista altresì l'importanza attribuita dalla Corte dei conti – Sezioni Riunite – a tali atti di programmazione (parere del 31 marzo 2009 rilasciato al Ministero dell'Interno sulla revisione dei "Principi contabili per gli enti locali"), deve senza indugio invitare gli Organi preposti all'adozione di tali atti di programmazione dando altresì evidenza di tale inadempimento (non conformità) nell'ambito della prima relazione/questionario che l'Organo di revisione presenterà alla Sezione Regionale di Controllo della Corte dei conti in attuazione dei commi 166 e 167 dell'art.1 della L. n.266/05, ciò in virtù della funzione di controllo esterno collaborativo esercitato dalla Corte dei conti.
51. La mancata adozione in termini ragionevoli, obbliga altresì l'Organo di revisione a darne referto all'Organo consiliare con eventuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurano ipotesi di responsabilità ed a darne altresì segnalazione all'Ufficio Territoriale della Prefettura, fermo restando che l'eventuale inesistenza non può condizionare l'approvazione del Bilancio in quanto essa non è idonea ad incidere sulla sua validità e legittimità del Bilancio stesso e sugli altri documenti contabili dell'ente.
52. Nella considerazione che, come osservato dalla Corte dei conti (Sezioni Riunite nel parere del 31 marzo 2009), non dovrebbero sussistere più dubbi sulla necessità di tali strumenti di programmazione e nello specifico del Piano Generale di Sviluppo, va osservato che il Pcel n.1, alla assoluta laconicità della



normativa che lo riguarda, fornisce indicazioni di notevole dettaglio relative alla struttura di tale documento.

53. Spetta pertanto all'Organo di revisione di documentare e di circostanziare nelle proprie conclusioni l'eventuale non conformità del Piano Generale di Sviluppo alle norme di legge ed ai Principi Contabili e la necessità di una sua rivisitazione avendo anche riguardo al fatto che:
- esso può essere modulato secondo schemi semplificati, in relazione alle dimensioni dell'ente ed alle sue necessità operative;
 - il valore informativo del documento deve essere di notevole rilievo in quanto già ad un livello previsionale di ampio respiro devono venire messi in campo fattori concreti con i quali il decisore politico deve confrontarsi;
 - la focalizzazione dovrebbe riguardare in particolare la gestione degli investimenti, e quella dei servizi pubblici locali, anche se non gestiti direttamente o affidati ad organismi totalmente partecipati. Ciò postula uno sguardo attento alle prospettive future alla luce delle esigenze della collettività amministrata, che tenga conto dei vincoli strutturali e finanziari del contesto. Tra tali vincoli vi è anche il riferimento a quelli derivanti dal patto di stabilità interno che, in un orizzonte temporale ampio e nell'incertezza delle discipline annuali, vanno considerati secondo logiche di prudenza, ma non possono puntualmente essere determinati.
54. Il Piano Generale di Sviluppo, da intendersi quale documento centrale nel processo di programmazione dell'attività dell'ente, ha valenza ricognitiva e non costitutiva, la cui inesistenza non può condizionare l'approvazione del Bilancio ove tale inesistenza non è idonea ad incidere sulla sua validità e legittimità del Bilancio stesso e sugli altri documenti contabili dell'ente.

Parere dell'Organo di revisione:

55. L'Organo di revisione su tale documento deve esprimere un motivato giudizio di congruità e deve accertare che le previsioni inserite nel bilancio di previsione e nel bilancio pluriennale siano coerenti con quanto previsto nel piano medesimo.

PROGRAMMAZIONE TRIENNALE: RELAZIONE PREVISIONALE E PROGRAMMATICA

Definizione:

56. La Relazione previsionale e programmatica (R.P.P.) ha carattere generale, contenuto programmatico e costituisce lo strumento a supporto del processo di previsione triennale definito sulla base degli indirizzi di mandato.
57. La Relazione previsionale e programmatica riveste un carattere prioritario nel processo di programmazione triennale ed annuale. Infatti, l'approccio con il quale vengono affrontati i procedimenti di formazione dei documenti contabili dell'ente deve necessariamente partire dalla relazione previsionale e programmatica e fare riferimento alla programmazione di mandato.
58. La Relazione previsionale e programmatica:
- è redatta per competenza;
 - si fonda su valutazioni di natura economico-patrimoniale;
 - ha natura previsionale e finanziaria;
 - ha contenuto programmatico e contabile;
 - copre un arco temporale pari a quello del bilancio della Regione di appartenenza.



59. La Relazione previsionale e programmatica ha le seguenti finalità:

- definire le finalità triennali dei programmi e degli eventuali progetti, i preventivi di spesa e le relative modalità di finanziamento;
- supportare la redazione degli altri documenti di programmazione;
- orientare e vincolare le successive deliberazioni del Consiglio e della Giunta (art. 170, c. 9 del TUEL);
- costituire il presupposto dell'attività di controllo strategico, con particolare riferimento allo stato di attuazione dei programmi, alla relazione al rendiconto di gestione ed al bilancio sociale.

Controlli:

60. L'Organo di revisione deve verificare che la Relazione Previsionale e Programmatica:

- sia predisposta dall'Organo esecutivo quale primo allegato del Bilancio;
- sia redatta sullo schema approvato con D.P.R. 3 agosto 1998, n. 326;
- contenga l'illustrazione della previsione delle risorse e degli impieghi contenute nel bilancio annuale e pluriennale conformemente a quanto contenuto nell'art. 170 del Tuel, nello statuto e nel regolamento di contabilità dell'ente;

61. Deve, inoltre, verificare che il contenuto minimo della stessa, ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. n.170/2006, sia costituito:

- dall'illustrazione delle caratteristiche relative alla popolazione, al territorio, all'economia insediata ed ai servizi dell'ente;
- dall'indicazione degli obiettivi degli organismi gestionali e dalla dimostrazione della coerenza delle previsioni annuali e pluriennali con gli strumenti urbanistici vigenti;
- per la parte entrata, da una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli;
- per la parte spesa, da una redazione per programmi e per eventuali progetti, con indicazione delle finalità che si intendono conseguire, delle motivazioni delle scelte di indirizzo effettuate e delle risorse umane e strumentali ad esse destinate.

62. L'Organo di revisione deve verificare in particolare che gli obiettivi contenuti nella relazione siano coerenti con le linee programmatiche di mandato e con il piano generale di sviluppo dell'ente. Più in particolare la relazione:

a) deve essere redatta secondo fasi strategiche caratterizzate da:

- ricognizione delle caratteristiche generali;
- individuazione degli obiettivi;
- valutazione delle risorse;
- scelta delle opzioni;
- individuazione e redazione dei programmi e progetti;

b) deve rispettare i postulati di bilancio in particolare quello della economicità esprimendo una valutazione delle attività fondata sulla considerazione dei costi e dei proventi;

c) per l'entrata deve comprendere una valutazione generale sulle risorse più significative ed individuare le fonti di finanziamento della programmazione annuale e pluriennale;

d) per la spesa deve essere redatta per programmi, per progetti (eventualmente) rilevando distintamente la spesa corrente consolidata, quella di sviluppo e quella di investimento;

e) per ciascun programma deve contenere:

- le scelte adottate e le finalità da conseguire,



- le risorse umane da utilizzare,
- le risorse strumentali da utilizzare;

f) deve individuare i responsabili dei programmi e degli eventuali progetti attribuendo loro gli obiettivi generali e le necessarie risorse;

g) deve motivare e spiegare in modo trasparente e leggibile le scelte, gli obiettivi, le finalità che s'intende conseguire e deve fornire adeguati elementi dimostranti la coerenza delle stesse con le previsioni annuali e pluriennali, con gli obiettivi di finanza pubblica, nonché con :

- le linee programmatiche di mandato (art. 46, comma 3, Tuel);
- il piano generale di sviluppo dell'ente (art. 165, comma 7, Tuel);
- gli strumenti urbanistici e relativi piani d'attuazione;
- le previsioni di entrata inerenti alla cessione in proprietà o in diritto di superficie delle aree e dei fabbricati da destinarsi alla residenza ed alle attività produttive e terziarie;
- con i piani economico finanziari afferenti le opere pubbliche destinate all'esercizio di servizi pubblici (art.201 Tuel);
- il programma triennale e l'elenco annuale dei lavori pubblici;
- la programmazione del fabbisogno di personale;

h) deve contenere un bilancio consolidato delle previsioni delle aziende o enti collegati e partecipati e per la parte investimenti un bilancio allargato di tutti gli interventi pubblici programmati sul territorio;

i) deve elencare analiticamente i progetti di opere pubbliche finanziate negli anni precedenti e non ancora, in tutto o in parte realizzati;

j) deve contenere considerazioni sulla coerenza dei programmi rispetto ai piani regionali di sviluppo, ai piani regionali di settore ed agli atti programmatori della regione;

k) deve contenere parametri potenzialmente utili a misurare il grado di raggiungimento del risultato e di riferimento per il controllo , tesi ad evidenziare in termini unitari i costi, i modi e i tempi dell'azione amministrativa;

l) deve definire i servizi e le attività dell'ente e i rispettivi responsabili di procedimento e d'obiettivo, affidando a ciascuno gli obiettivi, le risorse e i tempi d'attuazione; (oppure: deve contenere l'impegno a definire prima dell'inizio dell'esercizio il piano esecutivo di gestione);

m) deve assicurare ai cittadini, agli organismi di partecipazione ed agli altri utilizzatori del bilancio la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio annuale, dei suoi allegati e del futuro andamento dell'ente.

Struttura e contenuto, fasi della redazione e la modulistica:

63. si rimanda ai punti dal 21 a 34 del Pcel n.1.

Dalla Relazione Previsionale e Programmatica informazioni utili ai fini della verifica del prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità interno quale allegato obbligatorio al Bilancio di previsione:

64. l'attuale normativa (comma 107 dell'art. 1 della L. 13 dicembre 2010 n.220) prevede che il bilancio di previsione degli enti locali, ai quali si applicano le disposizioni del patto di stabilità interno, deve essere approvato iscrivendo le previsioni di entrata e spesa di parte corrente in misura tale che, unitamente alle previsioni dei flussi di cassa di entrata e spesa in conto capitale, al netto delle riscossioni e delle concessioni di crediti, sia garantito il rispetto delle regole che disciplinano il patto medesimo.



65. A tal fine, gli enti locali sono tenuti ad allegare al bilancio di previsione un apposito prospetto contenente le previsioni di competenza e di cassa degli aggregati rilevanti ai fini del patto di stabilità interno (prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità interno).
66. Per verificare se l'entità delle previsioni di cassa dei pagamenti in conto capitale riportate nel prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità interno di cui sopra siano attendibili in relazione all'evoluzione prospettica dei pagamenti medesimi, l'Organo di revisione può ben utilizzare le informazioni riportate nella sezione 4 della R.P.P. proprio per operare tale verifica. Infatti poiché in tale sezione (4.1) vengono riportate le opere pubbliche finanziate negli anni precedenti e non realizzate (in tutto o in parte) con l'indicazione dell'importo impegnato e di quanto già liquidato, l'entità degli importi ancora da liquidare deve trovare una ragionevole copertura nell'entità delle previsioni dei pagamenti in conto capitale così come indicati nel prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità.
67. L'emersione di una massa critica di pagamenti ancora da operare in relazione ad opere già avviate ed in parte già liquidate rispetto alle previsioni di pagamenti in conto capitale indicati nel prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità deve essere oggetto di una motivata ed argomentata relazione scritta da parte del Dirigente/Responsabile dell'Ufficio Tecnico che ne dimostri la ragionevole sostenibilità.

Obbligo di coerenza delle deliberazioni di Consiglio e di Giunta con la R.P.P.: casi di inammissibilità ed improcedibilità:

68. Ai sensi del comma 7 dell'art.170 del Tuel il Regolamento di contabilità dell'ente deve prevedere casi di inammissibilità ed improcedibilità delle deliberazioni di Consiglio o di Giunta che non siano coerenti con le previsioni contenute nella R.P.P.
69. Si intende così affermare il ruolo della Relazione Previsionale e Programmatica quale strumento essenziale della gestione dell'ente. In base a tale norma nessuna attività decisionale di Giunta o di Consiglio può essere assunta se i piano ed i programmi vengono disattesi, in quanto tale comportamento comporterebbe un grave pregiudizio all'unitarietà dell'intera gestione.
70. La norma di fatto si concretizza in una forma di controllo interno preventivo. In particolare:
- la inammissibilità fa riferimento a una proposta di deliberazione esaminata e discussa e successivamente giudicata non coerente con le linee di azione individuate nella Relazione Previsionale e Programmatica;
 - l'improcedibilità riguarda il caso in cui la deliberazione venga ritirata prima di essere esaminata e discussa dall'Organo competente.
71. La Circolare F.L. del 14 novembre 1997 n.28 a titolo esemplificativo riporta alcuni casi di improcedibilità o di inammissibilità dei provvedimenti di Giunta o Consiglio quali:
- incompatibilità dell'atto con gli importi che si è previsto di destinare alla spesa corrente consolidata, di sviluppo e di investimento;
 - mancanza di compatibilità con le previsioni dei mezzi finanziari e delle fonti di finanziamento dei programmi e progetti;
 - contrasto con le finalità dei programmi e dei progetti in termini di indirizzi (obiettivi) e di contenuti;
 - mancanza di compatibilità con le risorse umane e strumentali destinate a ciascun programma e progetto.
72. Nel caso in cui l'Organo di revisione dovesse intercettare nell'espressione dei pareri di regolarità tecnica e contabile e di copertura finanziaria da parte dei Responsabili di Servizio o del Responsabile Finanziario



rilievi in ordine alla inammissibilità od improcedibilità delle deliberazioni di Giunta o di Consiglio, sussiste l'obbligo dell'Organo di revisione, ai sensi dell'art.239, comma 1, lettera e) del Tuel, di segnalare tale incoerenza al competente Organo deliberante.

Parere dell'Organo di revisione:

73. L'Organo di revisione deve esprimere un parere sul contenuto della R.P.P. esprimendo un giudizio sulla congruità, coerenza ed attendibilità delle previsioni, dei programmi e dei progetti.

PROGRAMMAZIONE TRIENNALE: BILANCIO PLURIENNALE

Definizione:

74. Il Bilancio pluriennale è il documento contabile nel quale vengono indicate le previsioni di natura finanziaria riferite all'arco temporale considerato nella relazione previsionale e programmatica.
75. Esso rappresenta la proiezione pluriennale:
- delle spese correnti, di investimento e di indebitamento, finalizzate alla realizzazione dei programmi e degli eventuali progetti illustrati nella relazione previsionale e programmatica;
 - delle risorse in entrata atte a garantire la copertura delle spese previste nel triennio.
76. Il Bilancio pluriennale:
- è redatto per competenza;
 - si fonda su valutazioni di natura economico-patrimoniale;
 - ha natura previsionale e finanziaria;
 - ha carattere autorizzatorio;
 - copre un arco temporale comunque non inferiore a tre anni;
 - esprime i dati finanziari di spesa aggregati per destinazione (programmi/servizi) e natura (titoli e interventi);
 - esprime i dati finanziari di entrata aggregati per fonte di provenienza (titoli), tipologia (categorie) e oggetto (risorse);
 - è articolato in programmi corrispondenti a quelli definiti dalla relazione previsionale e programmatica.
77. Nel contesto della programmazione delle attività degli enti locali, il bilancio pluriennale si inserisce quale strumento essenziale di analisi finanziaria. Riveste una importanza fondamentale assieme alla relazione previsionale e programmatica, poiché attraverso questi due documenti si concretizza la capacità di programmazione di medio termine degli organi di governo degli enti locali.
78. Mentre la relazione previsionale e programmatica ha lo scopo di individuare un piano generale degli interventi dell'ente locale, illustrando i programmi, i progetti e le relative risorse da utilizzare, il bilancio pluriennale ha quale principale funzione la verifica complessiva dell'entità e della tipologia dei mezzi finanziari idonei a garantire il mantenimento degli equilibri economico-finanziari nel tempo e, in particolare, la copertura delle spese di funzionamento e di investimento.
79. Tale verifica prende in considerazione un periodo di più anni in relazione a vari elementi, fra i quali si distinguono le opere pubbliche e gli altri investimenti che usualmente comportano spese in conto capitale e oneri indotti in grado di produrre effetti finanziari anche a lunga distanza di tempo dal momento delle decisioni e di avvio dell'intervento. Vi sono inoltre alcune fonti di finanziamento, come i mutui passivi, che per loro natura incidono sugli equilibri dei bilanci futuri, in termini di spese per interessi passivi e rimborsi di capitale.



80. I riflessi finanziari delle decisioni già prese e delle altre da effettuare, come descritte nella relazione previsionale e programmatica, debbono essere attentamente vagliati per la corretta elaborazione del bilancio pluriennale; ciò per rispettare i principi della veridicità e della coerenza delle previsioni di bilancio.
81. L'attendibilità e la veridicità del bilancio pluriennale discendono quindi dall'esistenza di una valida ed efficace programmazione, che si traduce nell'individuazione di "programmi" da specificare nella relazione previsionale e programmatica.
82. Il bilancio pluriennale è bilancio di competenza finanziaria e prende in considerazione le entrate e le uscite per le quali si prevede sorga il diritto all'accertamento e l'obbligo all'impegno, senza tenere conto dei rispettivi momenti successivi dell'incasso e del pagamento.

Controlli:

83. L'Organo di revisione deve verificare che il Bilancio Pluriennale sia redatto:
- in conformità a quanto previsto dall'art.171 del Tuel;
 - secondo lo schema approvato con D.P.R. 194/1996.
84. L'Organo di revisione deve verificare che il Bilancio Pluriennale sia, per la parte relativa alla spesa, articolato in programmi, titoli, servizi ed interventi e che le spese correnti sono ripartite tra consolidate (CO) e di sviluppo (SV) e che ogni programma di evidenza dell'ammontare complessivo dei suoi stanziamenti articolato in spese consolidate (CO), spese di sviluppo (SV), Spesa consolidata + Spesa di sviluppo (T1), Spesa di Investimento (IN) e Spesa complessiva ($T2 = T1 + IN$).
85. L'Organo di revisione deve, altresì, verificare che l'eventuale avanzo di amministrazione sia previsto solo per la prima annualità (ovvero nella colonna riferita alla sola prima annualità prevista nel modello di bilancio prima del Titolo I delle Entrate), in quanto le successive due annualità devono risultare automaticamente in pareggio finanziario senza il concorso di valori provenienti dall'esercizio precedente (le colonne della seconda e terza annualità devono evidenziare importi a zero oppure devono essere appositamente barrate).
86. Gli stanziamenti previsti nel bilancio pluriennale, che per il primo anno devono coincidere con quelli del bilancio annuale di competenza, hanno carattere autorizzatorio costituendo limiti agli impegni di spesa per ciascun esercizio contemplato dal bilancio pluriennale.
87. L'Organo di revisione deve verificare che le previsioni di entrata e di spesa iscritte nel bilancio pluriennale tengono conto:
- dell'osservanza dei principi del bilancio previsti dall'articolo 162 del Tuel e dei postulati dei principi contabili degli enti locali e del Pcel n. 1, escluso il principio dell'annualità, in quanto l'unità temporale di riferimento non è più l'anno finanziario ma bensì insiste un orizzonte temporale triennale equivalente a quello dell'analogo bilancio regionale;
 - dei mezzi finanziari destinati alla copertura delle spese correnti e al finanziamento delle spese di investimento;
 - della dimostrazione della capacità di ricorso alle fonti di finanziamento, ai sensi dell'articolo 204 del Tuel, per la copertura delle spese di investimento;
 - delle spese indotte dagli investimenti programmati e stanziati nel bilancio (art. 200 Tuel);
 - del tasso di inflazione programmato (art. 173 Tuel: il calcolo non deve essere limitato ad un semplice ed automatico incremento percentuale delle spese e delle entrate nei diversi esercizi ma occorre tener conto dei costi effettivi e certi e delle maggiori o minori spese scaturenti da impegni assunti negli anni



precedenti e dai nuovi programmi);

- degli impegni di spesa già assunti ai sensi dell'articolo 183, commi 6 e 7, dell'articolo 200 e dell'articolo 201, comma 2, del Tuel;
- delle linee programmatiche relative alle azioni e ai progetti da realizzare presentate all'Organo consiliare ai sensi dell'articolo 46, comma 3, del Tuel;
- del piano generale di sviluppo dell'ente;
- delle previsioni contenute nel programma triennale e nell'elenco annuale dei lavori pubblici;
- delle previsioni contenute negli strumenti urbanistici;
- dei piani economici-finanziari approvati (art.201, comma 2 del Tuel per le opere il cui progetto generale comporti una spesa superiore a 516.4599,90 euro ed art.128, comma 9, del D.Lgs. 163/2006) e della loro ricaduta nel triennio;
- della manovra tributaria e tariffaria deliberata o attuabile in rapporto alla normativa vigente;
- della programmazione triennale del fabbisogno di personale di cui all'art. 91 del Tuel;
- del rispetto del patto di stabilità interno;
- del piano delle alienazioni e valorizzazione del patrimonio immobiliare.

88. Ai fini della verifica del mantenimento dell'equilibrio economico finanziario (spese correnti + quota capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari = Primi tre titoli dell'entrata), l'Organo di revisione deve verificare che l'eventuale differenza negativa sia finanziata con le seguenti entrate:

- quota proventi da concessioni edilizie e sanzioni;
- mutui per debiti fuori bilancio (art.119 della Costituzione e punto n. 99 lettera e) del Pcel n.2);
- avanzo di amministrazione per debiti fuori bilancio (art. 187, comma 2, lettera b) del Tuel).

89. Relativamente all'applicazione di una quota dei proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni alla parte corrente del bilancio deve essere rispettato il limite di applicazione degli stessi, avendo riguardo alle evoluzioni normative. Stante la limitazione temporale di tali evoluzioni normative risulta possibile applicare una quota parte di tali concessioni edilizie e sanzioni per il finanziamento delle sole spese di manutenzione del patrimonio comunale ai sensi dell'art. 49, comma 7, della L. n.449/97, in quanto norma mai abrogata.

90. L'Organo di revisione deve altresì verificare che per quanto riguarda le spese di personale sia previsto un andamento coerente con quanto indicato nell'atto di programmazione triennale del fabbisogno (da aggiornare annualmente per il triennio di riferimento) e con la rideterminazione della pianta organica dell'ente.

Struttura ed il contenuto, Carattere autorizzatorio, Durata e Modulistica:

91. si rimanda ai punti dal 35 a 43 del Pcel n.1.

Verifica del rispetto del patto di stabilità interno e delle norme di coordinamento di finanza pubblica:

92. L' Organo di revisione deve verificare che il bilancio pluriennale sia redatto secondo le regole del patto di stabilità interno indicate dalle leggi di stabilità e secondo le norme di coordinamento di finanza pubblica.



Parere dell'Organo di revisione:

93. L'Organo di revisione deve esprimere un parere sul contenuto del Bilancio Pluriennale di Previsione esprimendo un giudizio sulla congruità, coerenza ed attendibilità delle previsioni.

PROGRAMMAZIONE TRIENNALE: PROGRAMMAZIONE TRIENNALE DEI LAVORI PUBBLICI ED ELENCO ANNUALE DEI LAVORI PUBBLICI

Trattazione unitaria:

94. Per connessione oggettiva in tale paragrafo verranno trattati sia il Programma Triennale dei Lavori Pubblici e sia l'Elenco annuale dei lavori pubblici.

Definizione e premesse generali:

95. Il programma triennale e l'elenco annuale dei lavori pubblici sono atti fondamentali di competenza dell'Organo consiliare ai sensi dell'art.42, comma 2, lettera b) del Tuel e costituiscono, ai sensi dell'art.172, comma 1, lettera d) del Tuel, allegati obbligatori del Bilancio di Previsione.
96. Per tale attività di programmazione l'ente locale deve individuare il dirigente o il responsabile di struttura competente al quale è affidata la redazione del programma triennale e dell'elenco annuale. 97. Il responsabile del procedimento formula la proposta e fornisce i dati e le informazioni occorrenti.
97. La programmazione dei lavori pubblici trae origine dall'art.14 della L. n.109/94; tale programmazione è ora confluita nell'art.128 del d.lgs.163/2006 il quale stabilisce quanto segue:
- 1) L'attività di realizzazione dei lavori pubblici di singolo importo superiore a 100.000 euro si svolge sulla base di un programma triennale e di suoi aggiornamenti annuali che le amministrazioni aggiudicatrici predispongono ed approvano, nel rispetto dei documenti programmatori, già previsti dalla normativa vigente, e dalla normativa urbanistica, unitamente all'elenco dei lavori da realizzare nell'anno stesso.
 - 2) Il programma triennale costituisce momento attuativo di studi di fattibilità e di identificazione e quantificazione dei propri bisogni che le amministrazioni aggiudicatrici predispongono nell'esercizio delle loro autonome competenze e, quando esplicitamente previsto, di concerto con altri soggetti, in conformità agli obiettivi assunti come prioritari. Gli studi individuano i lavori strumentali al soddisfacimento dei predetti bisogni, indicano le caratteristiche funzionali, tecniche, gestionali ed economico-finanziarie degli stessi e contengono l'analisi dello stato di fatto di ogni intervento nelle sue eventuali componenti storico-artistiche, architettoniche, paesaggistiche, e nelle sue componenti di sostenibilità ambientale, socio-economiche, amministrative e tecniche. In particolare le amministrazioni aggiudicatrici individuano con priorità i bisogni che possono essere soddisfatti tramite la realizzazione di lavori finanziabili con capitali privati, in quanto suscettibili di gestione economica. Lo schema di programma triennale e i suoi aggiornamenti annuali sono resi pubblici, prima della loro approvazione, mediante affissione nella sede delle amministrazioni aggiudicatrici per almeno sessanta giorni consecutivi ed eventualmente mediante pubblicazione sul profilo di committente della stazione appaltante.
 - 3) Il programma triennale deve prevedere un ordine di priorità. Nell'ambito di tale ordine sono da ritenere comunque prioritari i lavori di manutenzione, di recupero del patrimonio esistente, di completamento dei lavori già iniziati, i progetti esecutivi approvati, nonché gli interventi per i quali ricorra la possibilità di finanziamento con capitale privato maggioritario.



- 4) Nel programma triennale sono altresì indicati i beni immobili pubblici che, al fine di quanto previsto dall'articolo 53, comma 6, possono essere oggetto di diretta alienazione anche del solo diritto di superficie, previo esperimento di una gara; tali beni sono classificati e valutati anche rispetto ad eventuali caratteri di rilevanza storico-artistica, architettonica, paesaggistica e ambientale e ne viene acquisita la documentazione catastale e ipotecaria.
- 5) Le amministrazioni aggiudicatrici nel dare attuazione ai lavori previsti dal programma triennale devono rispettare le priorità ivi indicate. Sono fatti salvi gli interventi imposti da eventi imprevedibili o calamitosi, nonché le modifiche dipendenti da sopravvenute disposizioni di legge o regolamentari ovvero da altri atti amministrativi adottati a livello statale o regionale.
- 6) L'inclusione di un lavoro nell'elenco annuale è subordinata, per i lavori di importo inferiore a 1.000.000 di euro, alla previa approvazione di uno studio di fattibilità e, per i lavori di importo pari o superiore a 1.000.000 di euro, alla previa approvazione della progettazione preliminare, redatta ai sensi dell'articolo 93, salvo che per i lavori di manutenzione, per i quali è sufficiente l'indicazione degli interventi accompagnata dalla stima sommaria dei costi, nonché per i lavori di cui all'articolo 153 per i quali è sufficiente lo studio di fattibilità.
- 7) Un lavoro può essere inserito nell'elenco annuale, limitatamente ad uno o più lotti, purché con riferimento all'intero lavoro sia stata elaborata la progettazione almeno preliminare e siano state quantificate le complessive risorse finanziarie necessarie per la realizzazione dell'intero lavoro. In ogni caso l'amministrazione aggiudicatrice nomina, nell'ambito del personale ad essa addetto, un soggetto idoneo a certificare la funzionalità, fruibilità e fattibilità di ciascun lotto.
- 8) I progetti dei lavori degli enti locali ricompresi nell'elenco annuale devono essere conformi agli strumenti urbanistici vigenti o adottati. Ove gli enti locali siano sprovvisti di tali strumenti urbanistici, decorso inutilmente un anno dal termine ultimo previsto dalla normativa vigente per la loro adozione, e fino all'adozione medesima, gli enti stessi sono esclusi da qualsiasi contributo o agevolazione dello Stato in materia di lavori pubblici. Resta ferma l'applicabilità delle disposizioni di cui agli articoli 9, 10, 11 e 19 del decreto del Presidente della Repubblica 8 giugno 2001, n. 327 e di cui all'articolo 34 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.
- 9) L'elenco annuale predisposto dalle amministrazioni aggiudicatrici deve essere approvato unitamente al bilancio preventivo, di cui costituisce parte integrante, e deve contenere l'indicazione dei mezzi finanziari stanziati sullo stato di previsione o sul proprio bilancio, ovvero disponibili in base a contributi o risorse dello Stato, delle regioni a statuto ordinario o di altri enti pubblici, già stanziati nei rispettivi stati di previsione o bilanci, nonché acquisibili ai sensi dell'articolo 3 del D.L. 31 ottobre 1990, n. 310, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 1990, n. 403, e successive modificazioni. Un lavoro non inserito nell'elenco annuale può essere realizzato solo sulla base di un autonomo piano finanziario che non utilizzi risorse già previste tra i mezzi finanziari dell'amministrazione al momento della formazione dell'elenco, fatta eccezione per le risorse rese disponibili a seguito di ribassi d'asta o di economie. Agli enti locali si applicano le disposizioni previste dal decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.
- 10) I lavori non ricompresi nell'elenco annuale o non ricadenti nelle ipotesi di cui al comma 5, secondo periodo, non possono ricevere alcuna forma di finanziamento da parte di pubbliche amministrazioni.
- 11) Le amministrazioni aggiudicatrici sono tenute ad adottare il programma triennale e gli elenchi annuali dei lavori sulla base degli schemi tipo, che sono definiti con decreto del Ministro delle infrastrutture; i programmi triennali e gli elenchi annuali dei lavori sono pubblicati sul sito informatico



del Ministero delle infrastrutture di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 6 aprile 2001, n. 20 e per estremi sul sito informatico presso l'Osservatorio.

12) I programmi triennali e gli aggiornamenti annuali, fatta eccezione per quelli predisposti dagli enti e da amministrazioni locali e loro associazioni e consorzi, sono altresì trasmessi al CIPE, entro trenta giorni dall'approvazione per la verifica della loro compatibilità con i documenti programmatici vigenti.

Richiamo d'informazione:

98. Il concetto di lavori pubblici non coincide con quello di opere pubbliche: la manutenzione ordinaria è un lavoro pubblico ma non è un'opera pubblica (art.3, comma 8, D.Lgs n.163/2006).
100. A questa disciplina si aggiungono le disposizioni dettate dal regolamento generale di attuazione approvato con DPR n.207/2010 e dal DM 9/6/2005.

Le fasi della programmazione dei lavori pubblici:

101. Seguendo l'impostazione voluta dal legislatore la programmazione può essere ripartita in tre fasi:
- analisi generale dei bisogni;
 - analisi delle risorse disponibili;
 - analisi delle modalità di soddisfacimento di detti bisogni attraverso i lavori pubblici.
102. Analisi generale dei bisogni: deve essere dedicata nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 11, comma 1, del D.P.R. n. 207/2010 alla ricerca ed alla conseguente quantificazione dei bisogni e delle esigenze della collettività amministrata, individuando, al contempo, tutti gli interventi necessari per il loro soddisfacimento. Questa analisi, sebbene non trovi più una specifica sintesi nei modelli ministeriali, deve costituire necessariamente il punto di partenza dell'attività di programmazione dei lavori pubblici.
103. Analisi delle risorse disponibili: di concerto con i servizi finanziari si deve procedere a verificare le risorse disponibili oltre che a predeterminare il limite di indebitamento realmente sopportabile dall'ente locale, approfondendo le singole voci di entrata:
- Entrate aventi destinazione vincolata per legge (si intendono le risorse disponibili in base a contributi o risorse dello Stato, delle regioni a statuto ordinario o di altri enti pubblici, già stanziati nei rispettivi stati di previsione o bilanci);
 - Entrate acquisite mediante contrazione di mutui;
 - Entrate acquisite mediante apporti di capitali privati (si intendono le risorse disponibili in base agli investimenti che soggetti di natura privata effettuano nel proprio interesse su opere pubbliche suscettibili di gestione economica. Trattasi di quote di capitale privato derivanti da ricorso all'affidamento in concessione o a procedure di project financing: artt. da 37-bis –Promotore- a 37 quinquies -Società di progetto- della L. 11 febbraio 1994, n. 109, e successive modifiche ed integrazioni);
 - Trasferimenti di immobili ex art.19, comma 5, legge n.109/94 (concede la possibilità di sostituire il corrispettivo in denaro totale o parziale dell'appalto con trasferimento di immobili che non assolvono più a funzioni di interesse pubblico);
 - Stanziamenti di bilancio (si intendono le risorse che l'Amministrazione ha iscritte nel bilancio di previsione annuale sulla base del programma; tali somme si considerano comunque impegnate per l'intero arco temporale previsto per l'attuazione dei singoli interventi);
 - Altro (comprese le cessioni di immobili, si intendono tutte le risorse, acquisite o acquisibili dall'Amministrazione, diverse dalle disponibilità finanziarie già enunciate nelle righe precedenti.



Trattasi di risorse di qualsiasi natura ivi compresi i rientri da economie sugli stanziamenti non vincolati, le risorse rese disponibili a seguito di ribassi d'asta ed i rientri derivanti da residui dell'anno precedente. Rientrano altresì in questa categoria gli stanziamenti per lavori pubblici, correlati ad accertamenti di entrate, aventi destinazione vincolata per legge. Non possono essere in ogni caso riportati a residui importi superiori al dieci per cento dei residui passivi relativi al programma di riferimento).

104. Analisi delle modalità di soddisfacimento di detti bisogni attraverso i lavori pubblici: tale fase deve essere caratterizzata dall'individuazione di quelle opere da inserire nel Programma dei lavori da realizzare. L'inserimento nel programma è riferito esclusivamente a quei lavori di importo superiore ai 100.000,00 Euro. Per essi si deve procedere ad effettuare opportuni studi sulle caratteristiche funzionali, tecniche, gestionali ed economico-finanziarie di ciascun intervento e redigere degli studi sintetici, ai sensi dell'art. 11 comma 2 del D.P.R. n. 207/2010 e ss.mm.ii., corredati dall'analisi sullo stato di fatto delle eventuali componenti storico-artistiche, architettoniche, paesaggistiche e di sostenibilità ambientale, socioeconomiche, amministrative e tecniche ai sensi dell'art. 128, comma 2, del D.Lgs. n. 163/2006.
105. Si deve procedere ad operare una ricognizione sull'attività di programmazione in corso, rivolta a verificare se per le opere inserite nell'Elenco Annuale è già stata approvata la progettazione preliminare redatta ai sensi dell'art. 93, comma 3, del D.Lgs. n. 163 per i lavori superiori a 1.000.000 di euro o, in alternativa, se è stato redatto lo studio di fattibilità per i lavori inferiori a 1.000.000 di euro e che lo studio di fattibilità sia altresì approvato per i lavori di cui all'art.153 del D.Lgs n.163/2006 (finanza di progetto), fermo restando che l'eventuale presenza di un livello di progettazione costituisce uno step ancora più significativo per la veridicità e completezza informativa del documento.
106. Un discorso a parte deve essere fatto per i lavori di manutenzione per i quali deve insistere la sola stima sommaria dei costi ai sensi dell'art. 128, comma 6 del D.Lgs n. 163/2006.
107. Un ulteriore aspetto di approfondimento nel processo di predisposizione del Programma Triennale dei Lavori Pubblici ha riguardato la definizione delle priorità tra i vari interventi.
108. Nel rispetto di quanto previsto dall'art. 128, comma 3, del D.Lgs n. 163/2006, nella redazione del Programma Triennale si deve procedere a definito e, quindi, indicare l'ordine di priorità tra i vari lavori, seguendo i vincoli e gli indirizzi legislativi ed in particolare:
 - manutenzione;
 - recupero del patrimonio esistente;
 - completamento dei lavori già iniziati;
 - interventi per i quali ricorra la possibilità di finanziamento con capitale privato maggioritario;
 - progetti esecutivi approvati;Le ulteriori priorità devono essere definite tenendo conto degli indirizzi programmatici, dello stato di programmazione e dei tempi previsti per l'appalto.

Le relazioni del Programma triennale e dell'Elenco annuale dei lavori pubblici con gli altri documenti di programmazione dell'ente:

109. La predisposizione di un documento complesso, quale il Programma Triennale e il conseguente Elenco Annuale dei Lavori Pubblici, non può essere avulsa dall'intero processo di programmazione presente nell'ente e dagli altri documenti di programmazione, anche economico-finanziari e territoriali disciplinati da specifiche disposizioni di legge.



110. Trattandosi di programmazione di settore essa deve essere coerente con:

- il piano generale di sviluppo dell'ente;
- la relazione Previsionale e Programmatica;
- i documenti di programmazione finanziaria, quali il Bilancio di Previsione e il Bilancio;
- gli strumenti di pianificazione di settore esistenti con riguardo agli aspetti territoriali, ambientali e paesaggistici.

I lavori previsti nell'elenco annuale:

111. L'Elenco Annuale è il documento che riporta le opere da realizzare esclusivamente nell'anno base di riferimento ed è quello che, vista la tempistica di esecuzione e gli strumenti di programmazione più avanzati, presenta il maggior numero di informazioni e costituisce la base per il cosiddetto "bilancio investimenti" nella parte della spesa del Bilancio di previsione.

112. Nell'elenco Annuale dei lavori, devono essere indicati per ciascuna opera:

- il Responsabile del Procedimento ai sensi dell'art. 10, commi 2 e 3, del D.Lgs. n. 163/2006;
- l'importo dell'annualità;
- l'importo totale dell'intervento;
- le finalità;
- la conformità urbanistica ed ambientale;
- le priorità;
- lo stato di progettazione;
- i tempi di esecuzione con specificazione del trimestre inizio lavori e fine lavori.

Controlli:

113. L'Organo di revisione deve verificare che:

- il Programma Triennale dei lavori pubblici e l'elenco annuale siano adottati in aderenza all'art. 128 del D.Lgs. n. 163/2006, secondo gli schemi tipo definiti dal Ministero delle Infrastrutture (già Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti) con Decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti del 09/06/2005;
- l'approvazione della schema di Programmazione Triennale e dell'Elenco Annuale dei lavori da realizzare nell'anno di riferimento siano adottati entro il 15 ottobre di ogni anno dall'Organo esecutivo per consentirne la pubblicazione all'Albo Pretorio del Comune, secondo quanto previsto dalla normativa vigente, prima della data di approvazione che dovrà avvenire contestualmente al Bilancio di Previsione costituendone allegato;
- il programma triennale e l'elenco annuale dei lavori pubblici siano pubblicati per 60 giorni consecutivi all'Albo pretorio;
- la programmazione triennale dia evidenza del quadro delle risorse disponibili ripartite tra:
 - o Entrate aventi destinazione vincolata per legge;
 - o Entrate acquisite mediante contrazione di mutui;
 - o Entrate acquisite mediante apporti di capitali privati ;
 - o Trasferimenti di immobili ex art.19, comma 5, L. n.109/94;
 - o Stanziamenti di bilancio;
 - o Altro (comprese le cessioni di immobili)



- la programmazione triennale dia evidenza della stima sommaria dei costi e degli accantonamenti per:
 - o accordi bonari (art. 12, DPR n. 207/2010: fondo pari ad almeno il tre per cento delle spese previste per l'attuazione degli interventi compresi nel programma, destinato alla eventuale copertura di oneri derivanti dall'applicazione dell'articolo 31 bis della L. n.109/1994. I ribassi d'asta e le economie comunque realizzate nella esecuzione del programma possono essere destinate, su proposta del responsabile del procedimento, ad integrare il suddetto fondo. Le somme del fondo non utilizzate sono portate in economia e concorrono a determinare il risultato contabile dell'esercizio in cui gli interventi si sono conclusi. Le altre somme restano iscritte nel fondo fino alla ultimazione degli interventi previsti dal programma);
 - o esecuzione lavori urgenti (artt. 175 e 176, DPR n. 207/2010);
 - o oneri per l'esecuzione delle indagini e degli studi necessari a predisporre l'aggiornamento del programma triennale e dell'elenco annuale
- la programmazione annuale rispetti l'ordine di priorità definito dall'art. 128 D.Lgs. n. 163/2006, secondo una scala di tre livelli prevista dall'art. 3, comma 2, del D.M. 09/06/2005, ed in particolare che sia stata riconosciuta la priorità ai lavori di:
 - A. manutenzione;
 - B. recupero del patrimonio esistente;
 - C. completamento dei lavori già iniziati;
 - D. interventi per i quali ricorra la possibilità di finanziamento con capitale privato maggioritario;
 - E. progetti esecutivi approvati;
- l'elenco annuale contempli l'indicazione dei mezzi finanziari distinguendo le risorse proprie da quelle disponibili in base a contributi o risorse dello Stato, delle Regioni o di altri enti pubblici e di quelle acquisibili mediante alienazione di beni immobili;
- per i lavori inclusi nell'elenco annuale sia stata perfezionata la conformità urbanistica ed ambientale;
- nell'elenco annuale si dia evidenza della stima dei costi e dei tempi di esecuzione (trimestre/anno di inizio e fine lavori);
- l'inclusione di un lavoro nell'Elenco Annuale sia subordinato, per i lavori di importo inferiore a 1.000.000 di Euro, alla previa approvazione di uno studio di fattibilità e, per i lavori di importo pari o superiore a 1.000.000 di Euro, alla previa approvazione della progettazione preliminare, redatta ai sensi dell'art. 16 della sopra citata L. n° 166/2002;
- lo studio di fattibilità sia altresì approvato per i lavori di cui all'art.153 del D.Lgs.n.163/2006 (finanza di progetto).
- per l'inclusione di un lavoro di manutenzione nell'Elenco annuale è sufficiente l'indicazione degli interventi, accompagnata dalla stima sommaria dei costi ai sensi del comma 6 dell'art. 128 D.Lgs. 12/4/2006 n° 163 ;

L'Organo di revisione deve altresì verificare che:

- gli importi inclusi nello schema di programmazione triennale trovano riferimento nel bilancio di previsione annuale e pluriennale;



- i corrispettivi da trasferimento d'immobili di cui al comma 5 ter dell'art. 19 della L. 109/94, previsti nella schede n. 1 e 2b del programma, trovano riferimento nella relazione previsionale e programmatica;
- il programma, dopo la sua approvazione consiliare, dovrà essere trasmesso all'Osservatorio dei lavori pubblici.

Casi particolari:

Il caso dei lavori non in possesso dello studio sintetico o di fattibilità e/o della progettazione preliminare

114. Nel caso in cui nella programmazione annuale siano stati inseriti interventi non in possesso dello studio sintetico o di fattibilità e/o della progettazione preliminare l'Organo di revisione deve verificare che la Giunta intenda provvedere all'approvazione dei progetti preliminari e degli studi di fattibilità ed a perfezionare la conformità urbanistica ed ambientale, entro la data del 31 dicembre o entro il termine di approvazione del bilancio di previsione se risulta essere differito rispetto al predetto termine del 31 dicembre.

Il caso del mancato perfezionamento della conformità Urbanistica ed Ambientale

115. La Circolare del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti n.1618 del 16 dicembre 2004 ha precisato che la conformità urbanistica ed ambientale non condiziona l'inclusione o meno del lavoro nell'elenco annuale dei lavori pubblici all'atto di redazione del programma entro il termine del 30 settembre, in quanto tali conformità devono essere perfezionate entro la data di approvazione consiliare del Programma triennale e dell'elenco annuale. Qualora a tale data non dovessero essere perfezionate tali conformità, il lavoro non può esser incluso nell'elenco annuale e potrà essere spostato in uno degli altri anni dell'elenco triennale oppure si potrà procedere in corso d'anno all'aggiornamento dell'elenco annuale nei modi stabiliti dalla normativa vigente.

La realizzazione di un lavoro non inserito nell'elenco annuale (anche mediante l'applicazione dell'Avanzo di Amministrazione)

116. Ai sensi dell'art. 4, comma 3, del DM 9/6/2005 un lavoro non inserito nell'elenco annuale può essere realizzato solo sulla base di un autonomo piano finanziario che non utilizzi risorse già previste disponibili tra i mezzi finanziari dell'amministrazione al momento della formazione dell'elenco in sede di approvazione del bilancio, fatta eccezione per le risorse rese disponibili a seguito di ribassi d'asta o di economie.
117. In relazione alla fattispecie del cd. "avanzo di amministrazione", disciplinato dagli artt. 186 e 187 Tuel, si ritiene che esso possa legittimamente configurare quell'autonomo piano finanziario previsto testualmente dall'art. 128, comma 9, primo capoverso, D.Lgs. n. 128/2006. Pertanto, mediante l'avanzo di amministrazione, accertato con delibera del Consiglio comunale, si possono configurare le nuove risorse per apportare modifiche all'Elenco annuale dei lavori pubblici. Del tutto conseguentemente quindi anche l'aggiornamento all'Elenco annuale sarà approvato dall'Organo consiliare, come stabilisce l'art. 42, comma 1, lett. b) del citato Tuel, previa adozione della Giunta comunale.



La necessità o meno dello studio di fattibilità ed il progetto preliminare

118. La presenza di uno studio di fattibilità o di un progetto preliminare approvato (secondo i casi previsti dall'art. 128, comma 6, del D.Lgs. 163/2006), rappresenta sempre condizione necessaria e propedeutica all'approvazione di una modifica dell'elenco annuale dei lavori pubblici, ad eccezione dei seguenti casi:
- aggiornamenti dell'elenco annuale approvato derivanti dalla mera variazione degli importi complessivi delle singole opere già comprese nell'elenco stesso, sia che si tratti di diminuzione che di aumento;
 - introduzione di nuovi interventi di manutenzione, recupero, sistemazione e/o completamento di lavori già iniziati su immobili del patrimonio comunale;
 - aggiornamenti derivanti dalla necessità di includere nuovi progetti di lavori che si rendano necessari per sopraggiunte disposizioni di legge o regolamentari e/o per fronteggiare eventi calamitosi ed imprevedibili e/o di particolare urgenza;
 - adeguamento ai flussi di entrata/uscita del Bilancio comunale per qualunque importo.

Le opere a scomputo

119. La fattispecie delle opere di urbanizzazione realizzate da privati a scomputo degli oneri di urbanizzazione, in attuazione di convenzioni urbanistiche, non rientrano tra le opere di stretta competenza del Comune o degli altri enti pubblici qualificati "amministrazioni aggiudicatrici" dall'art. 3, comma 25, del D.Lgs 163/2006. Dette opere sono infatti eseguite dal privato, titolare della convenzione, in luogo del pagamento degli oneri dovuti per il rilascio delle autorizzazioni edilizie, nei modi previsti dalle disposizioni regionali e statali vigenti. Stante l'ambito soggettivo dei citati interventi pertanto, il Comune non è tenuto a inserirli nella propria programmazione.

Interventi di importo non superiore a 100.000 euro

120. Oltre le opere previste nel Programma Triennale e dell'Elenco Annuale, non possono essere trascurati i lavori di importo inferiore od uguale a 100.000,00 Euro. A tal fine sarebbe opportuno riepilogare dette opere in apposito documento, distinte dagli interventi di importo superiore a 100.000,00 Euro, al fine di avere un quadro completo dei lavori pubblici inseriti nel Bilancio di Previsione.
121. Modifiche: Le modifiche da apportare in corso d'anno al programma triennale ed all'elenco annuale dei lavori pubblici sono soggette ad autoregolamentazione ai sensi del combinato disposto dell'art. 8 comma 1 del citato D.M. 21/06/2000 e dall'art. Unico, commi 3 e 5 del D.M. 04/08/2000.
122. Lo scopo del regolamento è quello di definire quando una modifica del programma triennale dei lavori pubblici e conseguente aggiornamento dell'elenco annuale sia da definire "sostanziale" ai sensi dell'articolo unico, comma 5, del D.M. 04/08/2000 e quindi necessiti della procedura prevista da tale comma e quando invece una variazione possa essere ritenuta "non sostanziale" giovando in tal modo di una procedura semplificata.

Modifiche non sostanziali:

123. Le modifiche "non sostanziali" del programma triennale dei lavori pubblici e dell'elenco annuale dei lavori sono, in generale, quelle di carattere limitato, o che modificano interventi già presenti nell'elenco o negli studi preliminari, o che introducono modifiche necessarie ad adeguare il



programma ai flussi di spesa, o che spostino gli interventi tra le annualità del triennale approvato e tutte quelle modifiche con carattere di urgenza.

124. Possono essere definite modifiche "non sostanziali":

- gli aggiornamenti dell'elenco annuale approvato derivanti dalla mera variazione degli importi complessivi delle singole opere già comprese nell'elenco stesso, sia che si tratti di diminuzione che di aumento;
- gli spostamenti tra le annualità di progetti già compresi nel programma triennale approvato, ivi compreso quelle relative all'elenco annuale;
- l'introduzione di nuovi interventi di manutenzione, recupero, sistemazione e/o completamento di lavori già iniziati su immobili del patrimonio comunale, in quanto ritenuti prioritari dalla legge;
- l'introduzione nel programma triennale di nuovi progetti comunque già oggetto dello studio di base elaborato ai sensi dell'art. 11 del D.P.R. 207/2010, necessario per individuare il quadro dei bisogni e delle esigenze da cui è derivato il programma triennale di riferimento;
- gli aggiornamenti derivanti dalle necessità di includere nuovi progetti di lavori che si rendano necessari per sopraggiunte disposizioni di legge o regolamentari e/o per fronteggiare eventi calamitosi ed imprevedibili e/o di particolare urgenza.
- introduzione di nuovi interventi non ricompresi nelle categorie precedenti, purchè di importo limitato, inferiore cioè nel complesso al 10% dell'importo dell'elenco annuale di riferimento;
- l'adeguamento ai flussi di entrata/uscita del Bilancio comunale per qualunque importo;
- gli aggiornamenti per effetto dell'integrazione di nuovi progetti di lavori consistenti nella manutenzione straordinaria, sistemazione e/o completamento di un'opera già esistente ed appartenente al patrimonio dell'ente, purché non mutino la natura e le caratteristiche sostanziali delle opere.

125. Le modifiche definite "non sostanziali" dal regolamento, ai sensi del comma 5 dell'articolo unico del DM 4.8.2000, non necessitano di misure di pubblicità o adempimenti tali da comportare il riavvio formale del procedimento; le stesse diventano pertanto esecutive con l'approvazione della variazione di bilancio, anche d'urgenza, a cui va allegato il programma triennale e l'elenco annuale aggiornato, sempreché non necessitino di preventiva approvazione di studio di fattibilità o di progetto preliminare.

126. In tutti i casi sopra elencati resta fermo il rispetto dei requisiti di copertura della spesa e di compatibilità urbanistica.

Procedura di modifica dell'elenco annuale in caso di modifiche "non sostanziali":

127. Le variazioni infra annuali al programma triennale e all'elenco annuale limitate alle sole partite contabili diventano esecutive con la approvazione della variazione di bilancio.

Le variazioni infra annuali, non limitate alle sole partite contabili, dovrebbero seguire la seguente procedura:

- * Approvazione dello studio di fattibilità o del progetto preliminare;



* Approvazione della variazione al programma triennale ed elenco annuale contestualmente alla approvazione della variazione di bilancio (in via ordinaria di Consiglio o in via d'urgenza di Giunta).

Modifiche sostanziali:

128. Sono da ritenere "sostanziali" tutte le modifiche al programma triennale dei lavori pubblici e all'elenco annuale che non rientrino nella fattispecie precedente di "modifiche non sostanziali" ed in particolare l'inserimento di nuove opere non previste nel Programma triennale e nemmeno nello studio di base elaborato per individuare il quadro generale dei bisogni e delle esigenze dell'ente. Le modifiche sostanziali necessitano del rispetto delle forme di pubblicità per almeno 60 giorni.

Procedura di modifica dell'elenco annuale in caso di modifiche "sostanziali":

129. Le variazioni infra annuali al programma triennale ed elenco annuale dei lavori pubblici di sono realizzate con la seguente procedura:

- 1) Approvazione studio di fattibilità o progetto preliminare;
- 2) Approvazione, con delibera di Giunta della adozione di variante al programma triennale ed elenco annuale;
- 3) Pubblicazione per 60 giorni consecutivi all'Albo Pretorio dell'Ente;
- 4) Approvazione della variazione di bilancio e di modifica al programma triennale ed elenco annuale da parte del Consiglio Comunale o d'urgenza da parte della Giunta.

Dal Programma Triennale e dall'Elenco annuale dei lavori pubblici informazioni utili ai fini della verifica del prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità interno quale allegato obbligatorio al Bilancio di previsione:

130. Come già argomentato in sede di Relazione Previsionale e Programmatica il bilancio di previsione degli enti locali, al quale si applicano le disposizioni del patto di stabilità interno, deve essere approvato iscrivendo le previsioni di entrata e spesa di parte corrente in misura tale che, unitamente alle previsioni dei flussi di cassa di entrata e spesa in conto capitale, al netto delle riscossioni e delle concessioni di crediti, sia garantito il rispetto delle regole che disciplinano il patto medesimo. A tal fine, gli enti locali sono tenuti ad allegare al bilancio di previsione un apposito prospetto contenente le previsioni di competenza e di cassa degli aggregati rilevanti ai fini del patto di stabilità interno (prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità interno).

131. Al fine di verificare se l'entità delle previsioni di cassa dei pagamenti in conto capitale riportate nel prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità interno di cui sopra siano attendibili in relazione all'evoluzione prospettica dei pagamenti medesimi, l'Organo di revisione può ben utilizzare le informazioni riportate nelle Schede n.2 e 3 (Stima dei costi per annualità e Tempi di esecuzione) proprio per operare tale verifica. Infatti poiché in tali schede vengono riportate le stime dei costi ed i tempi di esecuzione (inizio e fine lavori), essi possono costituire elementi utili per verificare l'attendibilità del cronoprogramma dei pagamenti in conto capitale così come indicati nel prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità.

132. L'emersione di una massa critica di lavori da realizzare in un determinato arco temporale non ancorata ad un cronoprogramma dei pagamenti può pregiudicare l'attendibilità delle previsioni di pagamenti in conto capitale così come indicati nel prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità.



Il controllo finanziario della coerenza degli atti deliberativi:

133. Anche con riferimento alla esecuzione del programma triennale delle opere pubbliche, nel regolamento di contabilità devono essere previsti i casi di inammissibilità e di improcedibilità delle deliberazioni del Consiglio e della Giunta che non risultino coerenti con le previsioni.
134. Si intende così affermare il ruolo della Relazione Previsionale e Programmatica quale strumento essenziale della gestione dell'ente e di impedire che i piani e i programmi in essa delineati vengano disattesi nel corso della gestione, determinando una disarticolazione dell'intera attività gestionale (unitarietà dell'intera gestione).
135. per completezza si rimanda al paragrafo sui controlli della R.P.P. "Obbligo di coerenza delle deliberazioni di Consiglio e di Giunta con la R.P.P.: casi di inammissibilità ed improcedibilità".

Parere dell'Organo di revisione:

136. L'Organo di revisione dovrebbe esprimere un parere sul programma triennale e sull'elenco annuale dei lavori pubblici quali allegati obbligatori di bilancio esprimendo un giudizio sulla congruità, coerenza e corrispondenza dei programmi con quanto riportato nel piano generale di sviluppo dell'ente, nella relazione previsionale e programmatica e nel bilancio di previsione annuale e pluriennale.

PROGRAMMAZIONE ANNUALE: PIANO DELLE ALIENAZIONI E DELLE VALORIZZAZIONI IMMOBILIARI

Definizione e premesse generali:

137. L'articolo 58 del D.L. 112/2008 convertito nella L. n.133/2008 dispone che ciascun ente, per procedere al riordino, gestione e valorizzazione del patrimonio immobiliare, debba preventivamente provvedere a redigere un "Piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari", ovvero un elenco nel quale inserire i "singoli beni immobili ricadenti nel territorio di competenza, non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, suscettibili di valorizzazione ovvero di dismissione".
138. L'elenco dei beni immobili di proprietà comunale, non strumentali all'esercizio delle funzioni istituzionali, deve pertanto individuare tutti gli immobili che non hanno tali caratteristiche e finalità d'impiego attuali ed anche future, secondo le prevedibili esigenze dell'ente desumibili dai programmi generali e dalla verifica dell'attuale e futura destinazione pianificata dallo strumento urbanistico, e che pertanto sono disponibili e suscettibili di valorizzazione e di dismissione.
139. L'ente deve pertanto procedere ad effettuare una ricognizione dei beni immobili di proprietà comunale non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali e la Giunta deve procedere ad approvare l'elenco dei beni suddetti suscettibili di valorizzazione o dismissione.
140. Tale elenco deve essere pubblicato redatto ed approvato dalla Giunta e deve essere pubblicato all'Albo Pretorio per trenta giorni consecutivi; contro l'iscrizione dei beni in elenco, entro sessanta giorni dalla sua pubblicazione, è possibile presentare apposito ricorso amministrativo.
141. La deliberazione del Consiglio comunale che approva il Piano costituisce variante allo strumento urbanistico, senza necessità di alcuna verifica di conformità agli eventuali atti di pianificazione sovraordinata di competenza provinciale e/o regionale, ad eccezione dei casi in cui venga variata la destinazione dei terreni agricoli e in caso di variazioni volumetriche superiori al 10% dei volumi previsti dallo strumento urbanistico vigente.
142. La verifica di conformità è comunque richiesta e deve essere effettuata entro il termine perentorio di trenta giorni dalla data di ricevimento della richiesta, nei casi di varianti relative a terreni classificati



come agricoli dallo strumento urbanistico generale vigente, ovvero nei casi che comportano variazioni volumetriche superiori al dieci per cento dei volumi previsti dal medesimo strumento urbanistico vigente.

143. Ai sensi del disposto del comma 3 l'elenco degli immobili da valorizzare, a seguito della sua pubblicazione, ha effetto dichiarativo della proprietà (ovviamente, in assenza di precedenti trascrizioni) e produce gli effetti previsti dall'art. 2644 del codice civile (effetti della trascrizione degli atti relativi ai beni immobili) nonché effetti sostitutivi dell'iscrizione del bene in catasto.
144. L'inserimento dei beni immobili nel Piano approvato dal Consiglio non comporta l'impegno per il Comune di effettuarne l'alienazione ma la rende solo possibile, determinando la modifica delle previsioni dello strumento urbanistico e la cessazione per gli stessi del regime demaniale di cui all'art. 824 del Codice civile, se ad esso soggetti per precedenti destinazioni, qualora il Consiglio ritenga di disporla nell'esercizio dei poteri di cui all'art. 42 del T.U.E.L.

Dismissione e valorizzazione:

145. Gli immobili inclusi nel Piano possono essere quindi:
- ceduti
 - conferiti a fondi comuni di investimento immobiliare, anche promossi dall'ente locale
 - concessi o locati a privati ai sensi dell'art. 3 bis del D.L. 25/9/2001 n.351.
146. I beni possono essere concessi o locati a privati, con procedure di evidenza pubblica, per un periodo non superiore a 50 anni, per consentire la riqualificazione e riconversione tramite interventi di recupero, restauro o ristrutturazione anche con utilizzo di nuove destinazione d'uso finalizzate allo svolgimento di attività economiche o attività di servizio per i cittadini.
147. Le regioni, le province e gli altri enti locali diversi dai comuni, possono convocare conferenze di servizi per valorizzare i beni di loro proprietà. Ai comuni interessati è corrisposta da parte del concessionario una somma non inferiore al 50% e non superiore al 100% del costo di costruzione.
148. L'ente può individuare altre forme di valorizzazione nel rispetto dei principi di salvaguardia dell'interesse pubblico e mediante utilizzo di strumenti competitivi.

Agevolazioni:

149. In ordine alle agevolazioni:
- l'ente conferente o cedente è esonerato dalla consegna dei documenti relativi alla proprietà, regolarità urbanistica, edilizia e fiscale;
 - le società a cui gli immobili sono trasferiti sono esonerate in caso di vendita dalla garanzia per vizi ed evizione e dalla consegna dei documenti relativi alla proprietà, regolarità urbanistica, edilizia e fiscale;
 - gli onorari notarili relativi alla cessione e quelli per la stipula dei contratti di mutuo sono ridotti della metà;
 - gli onorari notarili per la cessione degli immobili ai relativi conduttori sono ridotti del 75%;
 - le società di gestione dei fondi di investimento immobiliare fruiscono delle agevolazioni Ires ed Irap disposte dall'art.6 del d.l. 351/2001.

Controlli:

150. L'Organo di revisione deve verificare che:



- l'ente abbia proceduto ad effettuare una ricognizione dei beni immobili di proprietà comunale non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali;
- la Giunta abbia approvato l'elenco dei beni oggetto di alienazione e/o valorizzazione,
- tale delibera di giunta sia stata pubblicata all'Albo Pretorio per trenta giorni consecutivi;
- contro l'iscrizione dei beni in elenco, sussistano o meno appositi ricorsi amministrativi;
- l'indicazione del valore di alienazione sia supportato da apposita perizia estimativa redatta dall'Ufficio Tecnico o da un perito esterno (in tale ultimo caso la perizia deve essere asseverata);
- la deliberazione del Consiglio comunale che approva il Piano delle alienazioni e delle valorizzazioni costituisca allegato al bilancio di Previsione;
- a seguito dell'approvazione del predetto Piano venga aggiornato l'inventario dei beni immobili.

Dichiarazione di illegittimità costituzionale del comma 2 dell'art. 58 del D.L.n.112/2008:

151. La Corte Costituzionale, con sentenza n. 340/2009 (pubblicata in G.U. in data 7.1.2010), ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 58, comma 2, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla L. 6 agosto 2008, n. 133, per contrasto con l'art. 117, terzo comma, Cost., restando assorbito ogni altro profilo.
152. La norma censurata stabilisce che "L'inserimento degli immobili nel piano ne determina la conseguente classificazione come patrimonio disponibile e ne dispone espressamente la destinazione urbanistica; la deliberazione del consiglio comunale di approvazione del piano delle alienazioni e valorizzazioni costituisce variante allo strumento urbanistico generale. Tale variante, in quanto relativa a singoli immobili, non necessita di verifiche di conformità agli eventuali atti di pianificazione sovraordinata di competenza delle Province e delle Regioni.
153. La verifica di conformità è comunque richiesta e deve essere effettuata entro un termine perentorio di trenta giorni dalla data di ricevimento della richiesta, nei casi di varianti relative a terreni classificati come agricoli dallo strumento urbanistico generale vigente, ovvero nei casi che comportano variazioni volumetriche superiori al 10 per cento dei volumi previsti dal medesimo strumento urbanistico vigente".
154. Ancorché nella ratio dell'art. 58 siano ravvisabili anche profili attinenti al coordinamento della finanza pubblica, non c'è dubbio che, con riferimento alla disposizione censurata, assuma carattere prevalente la materia del governo del territorio, anch'essa rientrante nella competenza ripartita tra lo Stato e le Regioni, avuto riguardo all'effetto di variante allo strumento urbanistico generale, attribuito alla delibera che approva il piano di alienazione e valorizzazione.
155. Orbene la norma in esame, stabilendo l'effetto di variante sopra indicato ed escludendo che la variante stessa debba essere sottoposta a verifiche di conformità, con l'eccezione dei casi previsti nell'ultima parte della disposizione (la quale pure contempla percentuali volumetriche e termini specifici), introduce una disciplina che non è finalizzata a prescrivere criteri ed obiettivi, ma si risolve in una normativa dettagliata che non lascia spazi d'intervento al legislatore regionale, ponendosi così in contrasto con il menzionato parametro costituzionale.
156. Da tale declaratoria, tuttavia, resta esclusa la proposizione iniziale del comma 2, secondo cui "L'inserimento degli immobili nel piano ne determina la conseguente classificazione come patrimonio disponibile e ne dispone espressamente la destinazione urbanistica". Infatti, in primo luogo, la suddetta disposizione non risulta oggetto di specifiche censure. In secondo luogo, mentre la classificazione degli immobili come patrimonio disponibile è un effetto legale conseguente



all'accertamento che si tratta di beni non strumentali all'esercizio delle funzioni istituzionali dell'ente, la destinazione urbanistica va ovviamente determinata nel rispetto delle disposizioni e delle procedure stabilite dalle norme vigenti.

157. Pertanto, a seguito della predetta pronuncia, qualora il legislatore regionale non sia intervenuto con una normativa ad hoc, si applicherà l'art. 58 L. n. 133/2008, come riscritto dalla sentenza in esame, e per le eventuali varianti rispetto allo strumento urbanistico comunale dovranno seguirsi le procedure delineate dalla singole leggi regionali.

PROGRAMMAZIONE ANNUALE: IL BILANCIO DI PREVISIONE

Definizioni e premesse generali:

158. Gli artt. da 162 a 168 del Tuel stabiliscono le disposizioni che regolano la formazione del bilancio di previsione mentre l'art. 172 ne stabilisce i documenti da allegare.
159. Il bilancio annuale è il documento contabile nel quale sono indicate le previsioni di natura finanziaria riferite al primo anno dell'arco temporale considerato nella relazione revisionale e programmatica. Esso rappresenta la proiezione annuale:
- delle spese correnti, di investimento e di indebitamento, finalizzate alla realizzazione dei programmi e degli eventuali progetti illustrati nella relazione previsionale e programmatica;
 - delle risorse in entrata atte a garantire la copertura delle spese previste nell'anno;
 - delle entrate e delle spese relative ai servizi per conto di terzi.
160. Il bilancio annuale di previsione:
- è redatto per competenza;
 - si fonda su valutazioni di natura economico-patrimoniale;
 - ha natura previsionale e finanziaria;
 - ha carattere autorizzatorio in quanto costituisce limite agli impegni di spesa, fatta eccezione per i servizi per conto di terzi;
 - copre un arco temporale riferito all'esercizio finanziario successivo alla sua approvazione.
161. Il bilancio annuale di previsione è caratterizzato dalle seguenti finalità:
- politico-amministrative in quanto supporta l'esercizio delle prerogative di indirizzo e di controllo che l'assemblea elettiva esercita sull'Organo esecutivo;
 - di programmazione finanziaria poiché descrive finanziariamente le informazioni necessarie a sostenere le amministrazioni locali nel processo di decisione politica, sociale ed economica, analizza la destinazione delle risorse a preventivo e prosegue nella verifica del loro corretto impiego, attraverso la funzione autorizzatoria, connessa a quella finanziaria;
 - informative in quanto fornisce informazioni agli utilizzatori interni (consiglieri ed amministratori, dipendenti, organi di revisione, ecc.) ed esterni (organi di controllo, altri enti pubblici, fornitori e creditori, finanziatori, cittadini, ecc.) in merito ai programmi in corso di realizzazione e futuri ed in merito all'andamento finanziario dell'ente.
162. Il bilancio annuale di previsione deve essere redatto osservando i seguenti principi:
- unità: l'insieme delle entrate è destinato a finanziare le spese nel loro insieme, fatte salve le eccezioni di legge (entrate a destinazione vincolata, mutui, ecc.);
 - annualità: le previsioni iscritte a bilancio devono essere riferite all'anno finanziario; dopo la fine dell'anno non è possibile assumere impegni o accertare alcuna entrata sull'esercizio concluso;



- universalità e integrità: tutte le entrate e le spese devono essere previste nel bilancio. Le entrate devono essere previste al lordo delle eventuali spese da sostenere per la loro riscossione e di altre eventuali spese ad essa connesse. Parimenti tutte le spese sono iscritte in bilancio integralmente senza alcuna riduzione delle correlative entrate (non esistono gestioni fuori bilancio, contabilità separate o compensazioni);
- veridicità ed attendibilità: devono essere evitate sopravvalutazioni delle entrate o sottovalutazioni delle spese. La veridicità delle entrate e delle spese correnti deve essere supportata dall'andamento storico delle stesse evitando l'iscrizione di entrate dirette a pareggiare fittiziamente il bilancio ove le previsioni di spesa sono iscritte in bilancio per l'importo che si ritiene di dover sostenere. Per le spese in conto capitale è sufficiente dimostrarne la coerenza rispetto alle fonti disponibili o la capacità di indebitamento nel caso in cui si intenda ricorrere al credito. Nei documenti previsionali l'attendibilità è riferita alle entrate: le aspettative di acquisizione delle risorse devono essere fondate su accurate analisi di andamenti storici o da altri idonei riferimenti ad atti o parametri di riferimento. Per le spese, simmetricamente, si parla di congruità: questa va valutata rispetto agli obiettivi definiti dagli Organi di governo, si degli esercizi precedenti (trend storico) nonché ai contratti ed alle decisioni assunte.
- pareggio finanziario ed equilibri economico/finanziari: il complesso delle entrate deve essere pari al complesso delle uscite previste. Le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative alle quote di capitale delle rate dei mutui e dei prestiti obbligazionari non possono essere complessivamente superiori ai primi tre titoli dell'entrata (entrate correnti) e non possono avere altra forma di finanziamento, salve le eccezioni previste dalla legge (contributi per permessi da costruire, avanzo di amministrazione, plusvalenze da alienazioni). La situazione economica non può presentare un disavanzo. Deve sussistere l'equivalenza dei servizi per conto di terzi e l'equilibrio fonti/impieghi ove ad ogni spesa in conto capitale devono corrispondere uno o più stanziamenti di entrata indicanti le relative fonti di finanziamento.
- pubblicità: devono essere resi conoscibili alla collettività i contenuti significativi e caratteristici di bilancio e dei suoi allegati con le modalità dallo statuto e dai regolamenti.

Controlli preliminari:

163. l'Organo di revisione deve verificare che lo schema del bilancio di previsione sia predisposto ed approvato dalla Giunta e che allo stesso siano allegati i seguenti documenti (obbligatori):
- bilancio pluriennale;
 - relazione previsionale e programmatica;
 - rendiconto del penultimo esercizio antecedente a quello cui si riferisce il bilancio;
 - le risultanze dei rendiconti o dei conti consolidati delle unioni di Comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni e società di capitale costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente a quello cui si riferisce il bilancio;
 - la delibera sulla verifica della quantità e qualità di aree e fabbricati da destinare a residenza, attività produttive e terziario e determinazione del prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;
 - il programma triennale dei lavori pubblici e l'elenco annuale dei lavori pubblici di cui all'articolo 128 del d.lgs. 163/2006;



- le deliberazioni (e/o le proposte di deliberazione) con le quali sono determinati, per l'esercizio di riferimento, le tariffe, le aliquote delle imposte e dei tributi locali (comprese addizionali), le esenzioni, riduzioni e detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per le imposte ed i tributi locali e per i servizi locali anche a domanda individuale, nonché, per questi ultimi, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione;
- la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;
- la delibera di approvazione della programmazione triennale del fabbisogno di personale (art. 91 Tuel, art. 35, comma 4 D.Lgs. n.165/2001 e art. 19, comma 8 L. 448/2001);
- la delibera della G.C. di destinazione della parte vincolata dei proventi per sanzioni alle norme del codice della strada;
- la delibera sulla verifica della quantità e qualità di aree e fabbricati da destinare a residenza, attività produttive e terziario e determinazione del prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;
- la delibera (o proposta di delibera) di conferma o di variazione in diminuzione dell'addizionale comunale Irpef;
- per gli enti soggetti al patto di stabilità interno: i prospetti e gli aggregati richiesti dalle regole del patto di stabilità interno per determinare il "saldo" obiettivo e l'obiettivo previsto, secondo quanto statuito dalle Leggi di Stabilità.
- nota degli oneri stimati derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata (art.62, comma 8, L. 133/08);
- piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari (art.58, comma 1 della L. 133/2008);
- piano triennale di contenimento delle spese di cui all'art. 2 commi 594 e 599 L. 244/07;
- eventuale programma delle collaborazioni autonome di cui all'art.46, comma 2, L. 133/08;
- limite massimo delle spese per incarichi di collaborazione (art.46, comma 3, L. 133/08)
- eventuale deliberazione in ordine alle leggi regionali di attuazione dell'Intesa espressa dalla Conferenza Unificata in data 1º aprile 2009, atta a promuovere un'azione straordinaria dei soggetti pubblici e privati per conseguire la massima valorizzazione e utilizzazione del patrimonio edilizio ed urbanistico presente nel territorio comunale;

164. All'Organo di revisione devono essere messi a disposizione i seguenti documenti:

- documenti e prospetti previsti dallo statuto e dal regolamento di contabilità;
- elenco delle entrate e delle spese con carattere di eccezionalità;
- quadro analitico delle entrate e delle spese previste (o il conto economico preventivo) relativamente ai servizi con dimostrazione della percentuale di copertura (pubblici a domanda e produttivi);
- prospetto analitico delle spese di personale previste in bilancio come individuate dal comma 557 dell'art.1 della L. 296/06 e dall'art.76 della L. 133/08;
- prospetto delle spese finanziate con i proventi derivanti dalle sanzioni per violazione del codice della strada;
- dettaglio dei trasferimenti erariali e dei trasferimenti derivanti dall'applicazione del federalismo fiscale municipale (in assenza di comunicazione ministeriale, il dettaglio dovrà indicare le modalità di calcolo utilizzate per la determinazione dei trasferimenti stessi iscritti in bilancio);
- prospetto dimostrativo dei mutui e prestiti in ammortamento, con evidenza delle quote capitale e delle quote interessi;



- elenco delle spese da finanziare mediante mutui e prestiti da assumere;
- eventuale preconsuntivo degli organismi totalmente partecipati o sottoposti al controllo dell'ente o relazione dell'organo amministrativo sul risultato economico conseguibile;
- parere espresso dal responsabile del servizio finanziario in merito alla veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, iscritte nel bilancio annuale e pluriennale.

165. L'Organo di revisione, prima di procedere a verificare il bilancio di previsione deve procedere ad accertare che l'organo consiliare (entro il 30 settembre) abbia provveduto con deliberazione ad effettuare la ricognizione dello stato di attuazione dei programmi ed a verificare la permanenza degli equilibri di bilancio.

166. Tale verifica è mirata ad accertare che:

- sono salvaguardati gli equilibri di bilancio;
- non risultano debiti fuori bilancio o passività probabili da finanziare;
- è possibile rispettare gli obiettivi del patto di stabilità (solo per gli enti soggetti al patto);
- è possibile rispettare le disposizioni sul contenimento delle spese di personale;
- non sono richiesti finanziamenti straordinari agli organismi partecipati.

Richiamo dei principi generali che assistono le previsioni di entrata e di spesa e la redazione del bilancio di previsione

167. Il controllo dell'Organo di revisione in ordine alla correttezza ed alla realizzabilità delle entrate correnti, nonché alla correttezza delle spese iscritte in bilancio deve avere riguardo ai principi di Congruità e Coerenza. Ove l'analisi della congruità riguarda, essenzialmente, la compatibilità delle previsioni di spesa al fine di evitare un'eventuale sottostima delle stesse, mentre quella della coerenza riguarda il collegamento dal punto di vista economico-aziendale delle previsioni inserite nel bilancio, nei programmi e nei progetti con la considerazione del bilancio annuale, pluriennale e della relazione previsionale e programmatica in un contesto unitario.

168. La Legge Costituzionale n. 3/01 ha abrogato l'art. 133 del Tuel, il quale, al comma 1, prevedeva che, *"nell'esame del bilancio preventivo e del rendiconto della gestione il controllo di legittimità comprende la coerenza interna degli atti e la corrispondenza dei dati contabili con quelli delle deliberazioni, nonché con i documenti giustificativi allegati alle stesse"*. Coerenza tra i vari strumenti di programmazione significa, innanzitutto, mancanza di contraddittorietà tra gli strumenti stessi.

169. Inoltre, deve essere valutata sulla base della congruità degli stanziamenti di bilancio rispetto ai programmi ed ai progetti.

170. Pertanto, le scelte programmatiche dovranno essere in linea:

- con la legislazione vigente e gli altri strumenti di programmazione tecnici e amministrativi;
- con le capacità tecniche, amministrative e professionali del personale dell'Ente;
- con le condizioni del territorio e della popolazione e l'andamento congiunturale dell'economia.

171. Il controllo dell'Organo di revisione sul bilancio di previsione deve avere riguardo che esso rispetti i principi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità.



172. Per il principio dell'unità, i mezzi finanziari in entrata devono costituire un fondo unico e finanziare indistintamente il totale delle spese. Eccezione a questo principio sono le entrate a destinazione vincolata quali, ad esempio, i proventi derivanti dagli oneri di urbanizzazione e comunque tutte quelle spese per cui esiste un condizionamento che impone la correlazione con lo scopo della spesa.
173. L'annualità dispone che l'unità temporale del bilancio di previsione è l'anno finanziario che inizia il 1° gennaio e termina il 31 dicembre, ed è strettamente correlato a quello della competenza, secondo cui occorre prendere in considerazione solo le entrate che si presume di accertare nell'anno finanziario di riferimento e le spese che si presume di impegnare nello stesso periodo, indipendentemente dai tempi reali cui avverrà l'effettivo movimento numerario.
174. L'universalità può essere valutata, sia sotto l'aspetto qualitativo, che quantitativo. Per quanto riguarda il primo punto di vista, il complesso dei mezzi a disposizione, le erogazioni presuntive esposte, i movimenti economici, finanziari e patrimoniali devono essere tradotti in cifre. Sotto l'aspetto quantitativo, nel Bilancio di previsione devono essere riportate tutte le entrate e tutte le spese, sono vietate le gestioni di entrate e di spese fuori del bilancio. Secondo il principio dell'integrità, gli stanziamenti attivi e passivi devono essere iscritti in bilancio nel loro importo integrale, quindi al lordo di ogni detrazione o compensazione; è un principio, questo, che mira ad evitare il rischio di occultamento di poste attive o passive.
175. Secondo la veridicità, le spese e le entrate iscritte in bilancio devono essere vere. La previsione delle entrate non deve essere superiore alla reale possibilità di acquisizione, né quella delle spese inferiore ai bisogni. Questo principio della veridicità è mitigato dal principio della flessibilità che consente di procedere, nel corso dell'esercizio, a variazioni di bilancio e del Piano esecutivo di gestione.
176. Per il pareggio finanziario, il totale complessivo delle entrate deve coincidere con il totale complessivo delle spese. Ciò significa che è possibile effettuare le sole spese iscritte in bilancio, per le quali esistono risorse finanziarie effettivamente disponibili nello stesso periodo di riferimento.
176. Secondo il principio di pubblicità, il cittadino deve essere messo a conoscenza di come viene amministrato l'Ente.
177. Dovrà inoltre essere tenuto conto di quanto indicato nel Pcel n. 1, concernente la *"Programmazione e previsione nel sistema di bilancio"*, approvato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali in data 12 marzo 2008.
178. Nella predisposizione degli allegati al Bilancio annuale, dovrà essere rispettato il principio di trasparenza del preventivo annuale e delle politiche dell'Ente che si traducono in politiche di bilancio.
179. Per trasparenza si intende:
- trasparenza contabile, intesa come capacità di lettura e interpretazione delle voci di bilancio e dei vari allegati da parte del maggior numero possibile di soggetti;
 - trasparenza come capacità descrittiva del bilancio ed allegati, della situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'Ente.



Controlli specifici: la verifica degli equilibri

180. Verifica del pareggio finanziario complessivo e dell'equivalenza dei servizi per c/terzi - il Bilancio deve rispettare il principio del pareggio finanziario (art. 162, comma 5 Tuel) e dell'equivalenza fra entrate e spese per servizi per conto terzi (art.168, Tuel):

Quadro generale riassuntivo			
Entrate		Spese	
Titolo I:	Entrate tributarie	Titolo I:	Spese correnti
Titolo II:	Entrate da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della Regione e di altri enti pubblici	Titolo II:	Spese in conto capitale
Titolo III:	Entrate extratributarie		
Titolo IV:	Entrate da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti		
Titolo V:	Entrate derivanti da accensioni di prestiti	Titolo III:	Spese per rimborso di prestiti
Titolo VI:	Entrate da servizi per conto di terzi	Titolo IV:	Spese per servizi per conto di terzi
	<i>Totale</i>		<i>Totale</i>
	Avanzo di amministrazione presunto		Disavanzo di amministrazione presunto
Totale complessivo entrate		Totale complessivo spese	

181. Verifica dell'equilibrio corrente (di cui all'art. 162, comma 6, del Tuel)

Entrate titolo I	0		
Entrate titolo II	0		
Entrate titolo III	0		
Totale entrate correnti		-	
Spese correnti titolo I		-	
Differenza parte corrente (A)			-
Quota capitale amm.to mutui		-	
Quota capitale amm.to prestiti obbligazionari		-	
Quota capitale amm.to altri prestiti		-	
Totale quota capitale (B)			-
Differenza (A) - (B)			-

Tale differenza, se risulta essere negativa, è finanziata con:

- avanzo d'amministrazione presunto per finanz.to debiti fuori bilancio parte corrente	
- avanzo d'amministrazione presunto per finanziamento spese non ripetitive	
- avanzo destinato ad estinzione anticipata di prestiti (art. 11 d.l. 159/07)	
- alienazione di patrimonio per finanz.to debiti fuori bilancio parte corrente	
- proventi permesso di costruire iscritti al titolo IV delle entrate (massimo 75%)	
- altre (da specificare)	
Totale disavanzo di parte corrente	-



Tale differenza, se risulta essere positiva, viene destinata al finanziamento di spese nel titolo II con risorse correnti derivanti da:

- contributo per il rilascio permesso di costruire previsto al titolo I entrate	
- contributo e sanzioni per sanatoria abusi edilizi previsti al titolo I entrate	
- imposta di scopo (comma 145-151 art. 1 L. 296/2006)	
- plusvalenze da alienazione beni - titolo III delle entrate (art.3, c.28 L. 350/03)	
- sanzioni amministrative per violazione codice della strada (art.208 d.lgs.285/92)	
- sanzioni amministrative imposta pubblicità e diritti pubbl.affissioni (art.24 d.lgs.507/93)	
- contributo per utilizzo di risorse geotermiche e produzione di energia (art.7 L.896/86)	
- imposta pubblicità ascensori di servizi pubblici (art.3 L. 235/1993)	
- canoni concessori pluriennali iscritti al titolo III entrate (da specificare)	
- altre entrate (da specificare)	
Totale avanzo di parte corrente	

182. Verifica della correlazione fra entrate a destinazione specifica o vincolata per legge e spese con esse finanziate

	Entrate previste	Spese previste
Per funzioni delegate dalla Regione		
Per fondi comunitari ed internazionali		
Per fondo ordinario investimenti		
Per contributi in c/capitale dalla Regione		
Per contributi in c/capitale dalla Provincia		
Per altri contributi straordinari		
Per proventi alienazione alloggi e.r.p.		
Per entrata da escavazione e cave per recupero ambientale		
Per sanzioni amministrative pubblicità		
Per imposta pubblicità sugli ascensori		
Per sanzioni amministrative codice della strada		(-50%)
per aumento sanzioni codice della strada dest. a fondi vincolati		
Per imposta di scopo		
Per mutui		

183. Verifica dell'effettivo equilibrio di parte corrente - la situazione corrente dell'esercizio risulta essere influenzata dalle seguenti entrate e spese aventi carattere di eccezionalità e non ripetitive: (indicare la parte di entrate o di spese che si ritiene non ricorrente o ripetitiva in termini quantitativi).



	Entrate	Spese
- contributo rilascio permesso di costruire		
- contributo sanatoria abusi edilizi e sanzioni		
- recupero evasione tributaria		
- canoni concessori pluriennali		,
- sanzioni al codice della strada		
- plusvalenze da alienazione		
- sentenze esecutive ed atti equiparati		
- eventi calamitosi		
- consultazioni elettorali o referendarie locali		
- ripiano disavanzi aziende riferiti ad anni pregressi		
- oneri straordinari della gestione corrente		
- spese per organo straordinario di liquidazione		
- compartecipazione lotta all'evasione		
- altre		
Totale	-	-
Differenza		-

184. Verifica dell'equilibrio di parte straordinaria - Le risorse destinate a spese in conto capitale possono derivare dall'applicazione dell'avanzo di amministrazione presunto, dall'avanzo corrente, e da entrate iscritte nei titoli IV e V del bilancio. Il titolo II della spesa risulta essere finanziato con la seguente previsione di risorse distinta in mezzi propri e mezzi di terzi:

Mezzi propri		
- avanzo di amministrazione anno 20xx presunto		
- avanzo del bilancio corrente	-	
- alienazione di beni		
- altre risorse		
Totale mezzi propri		-
Mezzi di terzi		
- mutui		
- prestiti obbligazionari		
- aperture di credito		
- contributi comunitari		
- contributi statali	-	
- contributi regionali		
- contributi da altri enti		
- altri mezzi di terzi		
Totale mezzi di terzi		-
TOTALE RISORSE		-
TOTALE IMPIEGHI AL TITOLO II DELLA SPESA		

185. Verifica dell'iscrizione in bilancio del presunto avanzo di amministrazione - Può essere iscritto in bilancio il presunto avanzo d'amministrazione, finalizzato alle spese di cui alle lettere a), b) e c) del 2° comma dell'art. 187 del Tuel così distinto :

- vincolato per spese correnti;
- vincolato per investimenti;
- per fondo ammortamento;



- non vincolato.

186. L'avanzo presunto deve essere desunto da un apposito prospetto predisposto dal responsabile del servizio finanziario, e può derivare da:

- variazioni positive nella gestione dei residui;
- da avanzo presunto della gestione di competenza;
- da avanzo di esercizi precedenti non utilizzato.

187. L'attivazione delle spese finanziate con il presunto avanzo di amministrazione, ad eccezione di quelle finanziate con fondi contenuti nell'avanzo aventi specifica destinazione e derivanti da accantonamenti effettuati con l'ultimo consuntivo approvato, a norma dell'art. 187, comma 3 del Tuel, potrà avvenire solo dopo l'approvazione del rendiconto (ai sensi del 2° comma dell'art.187 del Tuel, solo l'avanzo accertato con l'approvazione del rendiconto può essere destinato al finanziamento di spese d'investimento).

Controlli specifici: la verifica sulle limitazioni alla spesa di personale e sul patto di stabilità interno

188. Limitazioni alla spesa di personale - l'Organo di revisione deve verificare che il bilancio di previsione recepisca le riduzioni ed i contenimenti della spesa di personale ai sensi dell'art.1, comma 557 (per gli enti soggetti al patto di stabilità interno) o comma 562 (per gli enti non soggetti al patto di stabilità interno) della L. 27 dicembre 2006, n. 296 come sostituiti ed integrati dalla L. 30 luglio 2010, n.122.

189. Enti soggetti al patto - gli enti sottoposti al patto di stabilità interno assicurano la riduzione delle spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, garantendo il contenimento della dinamica retributiva e occupazionale, con azioni da modulare nell'ambito della propria autonomia e rivolte, in termini di principio, ai seguenti ambiti prioritari di intervento:

- a) riduzione dell'incidenza percentuale delle spese di personale rispetto al complesso delle spese correnti, attraverso parziale reintegrazione dei cessati e contenimento della spesa per il lavoro flessibile;
- b) razionalizzazione e snellimento delle strutture burocratico-amministrative, anche attraverso accorpamenti di uffici con l'obiettivo di ridurre l'incidenza percentuale delle posizioni dirigenziali in organico;
- c) contenimento delle dinamiche di crescita della contrattazione integrativa, tenuto anche conto delle corrispondenti disposizioni dettate per le amministrazioni statali.

190. Ai fini dell'applicazione della riduzione delle spese di personale, costituiscono spese di personale anche quelle sostenute per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, per la somministrazione di lavoro, per il personale di cui all'articolo 110 del Tuel, nonché per tutti i soggetti a vario titolo utilizzati, senza estinzione del rapporto di pubblico impiego, in strutture e organismi variamente denominati partecipati o comunque facenti capo all'ente.



191. In caso di mancato rispetto della riduzione della spesa si applica il divieto di cui all'art. 76, comma 4, del D.L. n. 112/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. 6 agosto 2008, n. 133 ovvero che è fatto divieto agli enti di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione continuata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto.
192. E' fatto altresì divieto agli enti di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della presente disposizione.
193. Enti non soggetti al patto - per gli enti non sottoposti alle regole del patto di stabilità interno, le spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, non devono superare il corrispondente ammontare dell'anno 2004.
194. Precisazioni della Corte dei conti - la Corte - Sezione autonomie - con delibera n.16/AUT/2009 del 9 novembre 2009 ha precisato che ai fini della corretta interpretazione delle disposizioni di cui all'art 1, commi 557 e 562, della L. 27 dicembre 2006, n. 296, nelle "spese di personale" non debbono essere computati:
- gli incentivi per la progettazione interna, di cui all'art. 92 del d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163 (cd. "Codice dei contratti");
 - i diritti di rogito, spettanti ai segretari comunali;
 - gli incentivi per il recupero dell'ICI.

Controlli specifici: la verifica del patto di stabilità

195. *Patto di stabilità interno*: per gli enti sottoposti alle regole del patto di stabilità interno costituisce requisito di legittimità del bilancio il rispetto degli obiettivi finanziari definiti dalla relativa normativa. Pertanto la previsione di bilancio annuale e pluriennale e le successive variazioni devono garantire il rispetto del saldo obiettivo.
196. Per la dimostrazione del rispetto degli obiettivi del patto in sede di previsione, gli enti locali devono allegare al bilancio un prospetto contenente le previsioni e gli aggregati rilevanti ai fini del patto di stabilità interno.
197. Saldo obiettivo ed obiettivo previsto: secondo quanto statuito dalle Leggi di Stabilità i prospetti e gli aggregati richiesti determinano il "saldo" obiettivo e l'obiettivo previsto.
198. In caso di disallineamento tra "saldo" obiettivo ed obiettivo previsto che evidenzii il mancato rispetto del patto di stabilità interno, l'Organo di revisione è tenuto a segnalare al Consiglio, nell'ambito della sua funzione collaborativa e di controllo, tale grave irregolarità evidenziando tutte le sanzioni previste per tale mancato rispetto ed invitando l'ente a porre in essere le azioni che possano garantire, in sede di rendiconto, il raggiungimento del saldo obiettivo e quindi il rispetto delle regole del patto di stabilità interno.
199. Il bilancio approvato nel non rispetto delle regole del patto di stabilità interno, se non sanato entro i termini di trasmissione della relazione dell'organo di revisione alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, deve essere segnalato nella stessa.



200. Verifiche del prospetto allegato al bilancio di previsione contenente le previsioni di competenza e di cassa degli aggregati rilevanti ai fini del patto di stabilità interno: come già argomentato in sede di Relazione Previsionale e Programmatica e di Programma triennale dei lavori pubblici il bilancio di previsione degli enti locali, al quale si applicano le disposizioni del patto di stabilità interno, deve essere approvato iscrivendo le previsioni di entrata e spesa di parte corrente in misura tale che, unitamente alle previsioni dei flussi di cassa di entrata e spesa in conto capitale, al netto delle riscossioni e delle concessioni di crediti, sia garantito il rispetto delle regole che disciplinano il patto medesimo. A tal fine, gli enti locali sono tenuti ad allegare al bilancio di previsione un apposito prospetto contenente le previsioni di competenza e di cassa degli aggregati rilevanti ai fini del patto di stabilità interno (prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità interno).
201. Al fine di verificare se l'entità delle previsioni di cassa dei pagamenti in conto capitale riportate nel prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità interno di cui sopra siano attendibili in relazione all'evoluzione prospettica dei pagamenti.
202. L'Organo di revisione deve verificare che il prospetto dei pagamenti in conto capitale sia stato elaborato dal settore finanziario in stretta collaborazione con il settore tecnico il quale deve indicare la tempistica dei pagamenti in base alla programmazione delle spese del titolo II, dopo aver analizzato, per quanto riguarda la spesa, i pagamenti degli stati d'avanzamento di lavori già autorizzati nonché i pagamenti prevedibili sulle opere da realizzare nel triennio, avendo riguardo al cronoprogramma del programma triennale dei lavori pubblici, nonché alle opere programmate in conto capitale e stanziare nel bilancio, ancorché non inserite nel programma dei lavori pubblici in quanto inferiori a € 100.000 di valore.
203. Le previsioni di incasso delle entrate del titolo IV e di pagamento delle spese del titolo II, dovranno essere monitorate durante la gestione al fine di mantenere l'obiettivo di rispetto del patto di stabilità interno.

Controlli specifici: la verifica dell'attendibilità e della congruità delle previsioni

204. Avendo riguardo al principio di veridicità, le entrate e le spese correnti devono essere supportate dall'andamento storico delle stesse.
205. Deve essere evitata l'iscrizione di entrate diretta a pareggiare fittiziamente il bilancio.
206. Le previsioni di spesa sono iscritte in bilancio per l'importo che si ritiene di dover sostenere.
207. Per le spese in conto capitale è sufficiente dimostrarne la coerenza rispetto alle fonti disponibili o la capacità di indebitamento nel caso in cui si intenda ricorrere al credito.
208. L'attendibilità è riferita alle entrate: le aspettative di acquisizione delle risorse devono essere fondate su accurate analisi di andamenti storici o da altri idonei riferimenti ad atti o parametri di riferimento.
209. Per le spese, simmetricamente, si parla di congruità: questa va valutata rispetto agli obiettivi definiti dagli Organi di governo, dal trend storico degli esercizi precedenti nonché dai contratti e dalle decisioni già assunte.



210. In riferimento ai comuni si evidenziano gli elementi che potrebbero consentire l'osservanza del principio dell'attendibilità e della congruità, per le specifiche voci di entrata e di spesa di seguito elencate.
211. Al fine di verificare la congruità delle entrate e delle spese in ragione del loro trend storico è opportuno confrontare il dettaglio delle previsioni delle entrate correnti e delle spese correnti classificate per risorse ed interventi, con i dati dell'ultimo rendiconto approvato e con le previsioni assentate dell'esercizio precedente cui il bilancio di previsione si riferisce.

Imposta comunale sugli immobili

212. Il gettito deve essere determinato sulla base delle aliquote vigenti per l'anno di riferimento del bilancio. Il minor gettito per abolizione del tributo sull'abitazione principale deve essere quantificato sulla base dell'ultima certificazione trasmessa al Ministero dell'Interno per il tramite della Prefettura. Tale minor gettito deve essere compensato dalla previsione di maggiori trasferimenti erariali a rimborso dello stesso.
213. Gli altri aumenti/diminuzioni rispetto all'esercizio precedente possono essere attribuibili a:
- revisione classamento (art. 1, comma 335 L. n. 311 del 30/12/2004, finanziaria 2005);
 - immobili non dichiarati o con classamento non coerente (art. 1, comma 336 L. n. 311 del 30/12/2004, finanziaria 2005);
 - esenzione per immobili associazioni del terzo settore o connessi a finalità religiose o di culto (art.7, comma 2/bis L. 248/2005);
 - immobili condonati;
 - aumento base imponibile per nuovi fabbricati ed aree fabbricabili;
 - recupero evasione a seguito di accertamento;
 - nuova normativa fabbricati rurali ed ex rurali (art. 42 bis, L. 244/07).
214. Il gettito derivante dall'attività di controllo delle dichiarazioni deve essere previsto in aderenza al programma di controllo indicato nella relazione previsionale e programmatica (oppure: che sarà deliberato con apposito atto della Giunta comunale), tenendo conto anche della proroga dei termini di accertamento.
215. E' opportuno che nelle spese siano altresì previste somma per eventuali rimborsi di imposta.

Addizionale comunale Irpef

216. il gettito deve essere previsto secondo l'aliquota percentuale stabilita dal Consiglio dell'ente avendo riguardo al numero contribuenti per l'imponibile medio risultante dai dati Ancitel o del Ministero delle Finanze debitamente adeguato in virtù dell'evoluzione del numero dei contribuenti o di altri elementi degni di significatività.

Compartecipazione al gettito Irpef

217. Il gettito della quota di compartecipazione all'Irpef (art. 1, commi 189 e 190 della L. n.296/06) e dell'incremento della compartecipazione all'Irpef (art. 1, comma 191 della L. n.296/06) deve essere previsto in relazione alle spettanze assegnate dal Ministero dell'Interno e pubblicate sul sito internet dello stesso Ministero nella sezione dedicata alla di Finanza locale.

T.A.R.S.U.



218. Il gettito previsto deve essere determinato sulla base delle tariffe deliberate dall'ente. Deve essere altresì determinata la percentuale di copertura del costo che non può essere superiore al 100% e tale copertura deve essere dimostrata in una apposita tabella.
219. Per percentuale di copertura si intende il rapporto, tra il totale dei proventi previsti al netto delle addizionali ex ECA e contributo provinciale di cui all'art.19 del D.Lgs. n.504/92 e i costi di esercizio (diretti ed indiretti) delle nettezza urbana, al netto della quota percentuale (tra il 5 ed il 15%) che il comune abbia eventualmente dedotto dal costi di esercizio a titolo di spazzamento, ai sensi dell'art.61, comma 3 bis, del D.Lgs. n.507/93.
220. L'Organo di revisione, qualora riscontri che tra le componenti di costo sono stati imputati costi di struttura non esclusivamente riconducibili al servizio, deve verificare che l'ente li abbia imputati a seguito di apposito atto ricognitivo che tenga conto di specifici criteri oggettivi di inerenza.

Contributo per permesso di costruire

221. la quantificazione dell'entrata per contributi per permesso di costruire prevista al titolo IV deve essere stimata con apposito atto, dall'Ufficio competente.
222. Relativamente all'applicazione di una quota dei proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni alla parte corrente del bilancio deve essere rispettato il limite di applicazione degli stessi, avendo riguardo alle evoluzioni normative. Stante la limitazione temporale di tali evoluzioni normative risulta possibile applicare una quota parte di tali concessioni edilizie e sanzioni per il finanziamento delle sole spese di manutenzione del patrimonio comunale ai sensi dell'art. 49, comma 7, della L. n.449/97, in quanto norma mai abrogata.

Trasferimenti correnti dallo Stato e da federalismo discuale municipale

223. Il gettito dei trasferimenti erariali (anche in termini di rimborsi) e dei trasferimenti derivanti dall'applicazione del federalismo fiscale municipale deve essere previsto sulla base della spettanze e/o dei gettiti assegnati ai comuni dal Ministero dell'Interno e/o dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (da siti internet o da altre fonti).
224. Nei trasferimenti è compreso il rimborso per abolizione Ici sull'abitazione principale in relazione all'ultima certificazione trasmessa al Ministero dell'Interno per il tramite della Prefettura.
225. Il contributo per minor gettito fabbricati ex gruppo D deve essere previsto tenendo conto delle precisazioni contenute nella circolare FL n.6/08 del 24/12/2008, della nota 27100/2008 del 29/12/2008 del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Mef) e del comunicato congiunto Ministero Interno e Mef del 23/1/2009.

Contributi per funzioni delegate dalla regione

226. I contributi per funzioni delegati dalla Regione devono essere specificatamente destinati per uguale importo nella spesa, come risulta dalla tabella prevista dal d.p.r. n. 194/96 riportante il quadro analitico per funzioni, servizi ed interventi delle spese per funzioni delegate dalla regione predisposta secondo le norme regionali ai sensi dell'articolo 165, punto 12, del Tuel.

Contributi da parte di organismi comunitari e internazionali

227. I contributi di organismi comunitari ed internazionali devono essere specificatamente destinati per uguale importo nella spesa, come risulta dalla tabella prevista dal d.p.r. n. 194/96 riportante il quadro analitico per funzioni, servizi ed interventi delle spese finanziate con fondi comunitari e internazionali.



Proventi dei servizi pubblici

228. Deve essere previsto il dettaglio delle previsioni di entrata e spesa (o di proventi e costi) dei servizi dell'ente suddivisi tra servizi a domanda individuale di cui al D.M. 31 dicembre 1983, servizi indispensabili e servizi diversi.
229. Deve essere verificato che l'Organo esecutivo con deliberazione allegata al bilancio abbia determinato la percentuale complessiva di copertura dei servizi a domanda individuale in termini percentuali e che tale percentuale sia almeno pari al 36% per gli enti strutturalmente deficitari in base ai parametri fissati con decreto del Ministero dell'Interno.

Sanzioni amministrative da codice della strada

230. I proventi da sanzioni amministrative devono essere destinati con apposito atto deliberativo della Giunta almeno per il 50 % negli interventi di spesa alle finalità di cui agli articoli 142 e 208, comma 4, del codice della strada, come modificato dalla L. n. 120 del 29/7/2010.
231. La Giunta deve altresì stabilire le quote da destinare a ogni singola voce di spesa e (per i comuni con più di 10.000 abitanti) della preventiva ripartizione deve essere data comunicazione al Ministero dei Lavori Pubblici.
232. La Giunta può altresì destinare, ai sensi del comma 564 della L. 296/2006, una parte dei proventi vincolati al finanziamento di assunzioni stagionali a progetto e per il ricorso alla flessibilità nel lavoro nell'ambito di specifici programmi di miglioramento della circolazione stradale.
233. Le sanzioni amministrative per violazione alle ordinanze del Sindaco emesse per contrastare la prostituzione su strada e per la tutela della sicurezza urbana (art.54 Tuel e art.2 lett. d ed e del D.M. 5 agosto 2008), rientrando nella fattispecie delle sanzioni di cui all'art.7 bis del Tuel, sono escluse dalla destinazione vincolata di cui sopra, fermo restando che l'ente ne può deliberare una specifica destinazione.
234. Per quanto riguarda le modalità di quantificazione dei proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada la Corte dei conti – Sezione controllo della Toscana ha approntato delle apposite linee guida (delibera n.104/2010) affrontando il problema del rapporto tra gli accertamenti delle sanzioni amministrative e gli effettivi incassi che sui medesimi si realizzano per l'ente. Stante il principio di prudenza amministrativa la Corte ritiene possibile valutare il differenziale tra l'accertato e il riscosso con diverse possibili modalità contabili:
- mediante la costituzione di un adeguato fondo svalutazione crediti che sia dimensionato in rapporto al grado di realizzo dei proventi medesimi rispetto all'importo annuo accertato operando in tal senso su un dato storico mediato (supposto 100 quale ammontare medio degli accertamenti del triennio, se il grado di realizzo annuo è pari al 40% il fondo dovrebbe tendere ad una cifra pari al 60% dell'ammontare accertato, pari al non riscosso);
 - mediante la costituzione di un vincolo di indisponibilità sull'avanzo di amministrazione libero pari alla percentuale di mancato realizzo come sopra evidenziato;
 - mediante l'accertamento delle sanzioni secondo il principio di cassa, cioè provvedendo alla rilevazione dei medesimi al momento dell'effettivo incasso da parte del Tesoriere, pur non essendo tale procedura corrispondente a corretti principi contabili.
235. Tale ultima modalità di rilevazione contabile, potrebbe consentire la corretta applicazione del principio della prudenza al bilancio di previsione.



Utilizzo plusvalenze finanziarie

236. Qualora l'ente abbia previsto di utilizzare entrate da plusvalenze finanziarie da alienazioni di beni per finanziare il rimborso delle quote di capitale delle rate di ammortamento mutui (come consentito dall'art.1, comma 66 della L. 311/2004) o per finanziare spese non permanenti connesse alle finalità di cui all'art. 187, comma 2 del Tuel (come consentito dall' art. 3, comma 28 della L. n. 350 del 24/12/2003), tali plusvalenze devono essere calcolate al netto degli ammortamenti eventualmente contabilizzati secondo le modalità dell'art.167 del Tuel confluite con vincolo di destinazione nell'avanzo di amministrazione a titolo di fondi di ammortamento ex art.187, comma 1, del Tuel.
237. Il legislatore con le predette disposizioni di legge ha disposto la facoltà e non l'obbligo. La facoltà concessa dal legislatore deve inquadrarsi quindi nell'ambito di un'attività non ripetitiva, ove tale facoltà non può essere assunta come fondamento per il mantenimento dell'equilibrio economico di cui all'art.162, comma 6, del Tuel, in quanto la costruzione dell'equilibrio economico prevede che allo stesso non partecipino, in aderenza a quanto statuito al punto n.20 del Pcel n.2, i proventi di carattere straordinario o eccezionale.
238. L'utilizzo costante e reiterato di tali plusvalenze, sebbene consentito dal legislatore, caratterizza la dipendenza dell'equilibrio economico da entrate che secondo le norme di carattere ordinamentale, sono preordinate al finanziamento di spese di investimento ai sensi della lettera c) del comma 1 dell'art.199 del Tuel.
239. Pertanto l'utilizzo costante e reiterato nel tempo di tali plusvalenze oltre a comportare una rigidità strutturale del bilancio anche una situazione di evidente precarietà finanziaria, che potrebbe avere come naturale conseguenza, la necessità di adottare particolari misure correttive atte a ricondurre gli equilibri all'interno della loro ordinaria e non certo eccezionale o straordinaria fonte di finanziamento o alla necessità di dover operare precise e mirate adeguamenti delle previsioni dell'entrata e/o della spesa.

Spese di personale

240. La spesa del personale prevista in bilancio oltre recepire le riduzioni ed contenimenti di cui ai commi 557 (per gli enti soggetti al patto di stabilità interno) o 562 (per gli enti non soggetti al patto di stabilità interno) della L. 27 dicembre 2006, n. 296 come sostituiti ed integrati dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, deve tenere conto della programmazione del fabbisogno del personale prevista dall'art.39, comma 1 della L. 449/1997 (sul quale atto l'Organo di revisione deve aver formulato il proprio parere ai sensi dell'art.19 della L. n. 448/01), del piano delle assunzioni e :
- degli oneri derivanti dal rinnovo del contratto
 - degli oneri relativi alla contrattazione decentrata previsti.
241. Indicatori di congruità individuano nel valore massimo del 10% il rapporto tra oneri relativi alla contrattazione decentrata e spesa di personale di cui all'intervento 01.

Spese per incarichi di collaborazione autonoma

242. Ai sensi dell'art.46, co. 3 del D.L. n.112/2008 deve essere previsto in bilancio il limite massimo per incarichi di collaborazione autonoma.



243. I contratti di collaborazione potranno essere stipulati con riferimento alle attività istituzionali stabilite dalla legge oppure con riferimento al programma approvato dal Consiglio (art. 46, co. 2 D.L.112/08).

Spese per acquisto beni, prestazione di servizi e utilizzo di beni di terzi

244. Oltre ai vincoli posti dal patto di stabilità interno tali tipologie di spesa devono osservare i piani triennali di contenimento delle spese di cui all'art.2, commi da 594 a 599 della L. 244/07.

245. I piani triennali devono individuare le misure finalizzate alla razionalizzazione dell'utilizzo di:

- dotazioni strumentali, che corredano le stazioni di lavoro nell'automazione d'ufficio;
- delle autovetture di servizio, previa verifica di fattibilità a mezzi alternativi di trasporto, anche cumulativo;
- dei beni immobili ad uso abitativo o di servizio, con esclusione dei beni infrastrutturali.

246. Nei piani devono essere indicate anche le misure dirette a circoscrivere l'assegnazione di telefonia mobile ai soli casi in cui il personale debba assicurare, per esigenze di servizio, pronta e costante reperibilità e limitatamente al periodo necessario allo svolgimento delle particolari attività che ne richiedono l'uso.

247. Devono essere previste anche forme di verifica, a campione, sul corretto utilizzo delle utenze.

248. Qualora gli interventi di programmazione implicino la dismissione di dotazioni strumentali, tali dismissioni devono essere corredate dalla documentazione atta a dimostrare la congruenza della operazione in termini di costi e benefici.

249. E' prevista a consuntivo annuale la trasmissione di una relazione agli organi di controllo interno e alla sezione regionale della Corte dei conti competente.

250. I piani triennali devono essere resi pubblici dagli Urp e con la pubblicazione nel sito web.

Interessi passivi e oneri finanziari diversi

251. La previsione di spesa per interessi passivi e oneri finanziari diversi deve esser congrua sulla base del riepilogo predisposto dal responsabile del servizio finanziario dei mutui e degli altri prestiti contratti a tutt'oggi e deve rientrare nel limite di indebitamento previsto dall'articolo 204 del Tuel.

252. Nel caso in cui l'ente abbia proceduto alla rinegoziazione ed alla rimodulazione dei mutui con la Cassa Depositi e Prestiti, sarebbe opportuno indicarne il risparmio di interessi ottenuto.

Fondo svalutazione crediti

253. L'ammontare del fondo deve essere determinato applicando l'aliquota percentuale prevista dal regolamento di contabilità o in relazione alle entrate che potrebbero comportare dubbia esigibilità.

Fondo di riserva

254. La consistenza del fondo di riserva ordinario deve rientrare nei limiti previsti dall'articolo 166 del Tuel (non inferiore allo 0,30 e non superiore al 2% del totale delle spese correnti inizialmente previste) ed in quelli previsti dal regolamento di contabilità.



Fondo di ammortamento

255. Ai sensi dell'art.167 del Tuel è data facoltà agli enti locali di iscrivere nell'apposito intervento di ciascun servizio l'importo dell'ammortamento accantonato per i beni relativi, almeno per il 30% del valore calcolato secondo i criteri dell'articolo 229 del Tuel.
256. L'utilizzazione delle somme accantonate ai fini del reinvestimento è effettuata dopo che gli importi sono rifluiti nel risultato di amministrazione di fine esercizio ed è possibile la sua applicazione al bilancio in conformità all'articolo 187.

Controlli specifici: Organismi partecipati

257. In caso di esternalizzazioni dei servizi ai sensi del comma 30 dell'art.3 della L. 244/07 i provvedimenti di trasferimento delle risorse umane, finanziarie e strumentali devono essere in misura adeguata rispetto alle funzioni esternalizzate e devono comportare una conseguente riduzione della dotazione organica.
258. E' opportuno stratificare per destinazione l'onere a carico del bilancio di previsione per i servizi esternalizzati:
- per acquisizione beni e servizi (esclusi acqua, energia elettrica, gas e rifiuti);
 - per trasferimenti in conto esercizio;
 - per trasferimenti in conto impianti;
 - per concessione di crediti;
 - per copertura disavanzi di consorzi, aziende speciali ed istituzioni;
 - per aumenti di capitale non per perdite di società di capitale;
 - per aumenti di capitale per perdite di società di capitale;
 - per altro (da specificare).
259. Bisogna altresì verificare se gli ultimi bilanci approvato dagli organismi partecipati presentano perdite che richiedono gli interventi di cui agli artt. 2447 e 2482 ter del codice civile e se le quote a carico dell'ente sono finanziate nel bilancio di previsione.

Controlli specifici: Trasferimenti per copertura perdita di società partecipata dovuta alla copertura di spese sociali.

260. Qualora un ente locale intenda stabilire una tariffa non in grado di coprire completamente i costi del servizio, trasferendone parte a spesa sociale, deve individuare nel momento in cui assume detta determinazione i mezzi di bilanci con i quali far fronte ad una spesa di sua natura a carattere continuativo. Le modalità di resa del servizio non possono pertanto essere uno strumento per eludere la copertura, trasferendo al soggetto esterno la spesa e determinando in tale soggetto esterno perdite di bilancio.
260. I contributi erogati dagli enti locali a compensazione di tariffe sociali costituiscono infatti il corrispettivo di un servizio il cui costo è assunto totalmente o parzialmente dalla collettività locale ove l'importo di tali contributi costituisce spesa corrente per l'ente locale, alla cui copertura l'ente deve provvedervi già in sede di bilancio di previsione.
261. Il mancato versamento da parte del comune di un contributo a compensazione della tariffa sociale atto a determinare perdite in capo alla società costituisce altresì un comportamento elusivo degli obiettivi del patto di stabilità.



Controlli specifici: Restrizione sui trasferimenti e sulle garanzie dell'ente locale alle società partecipate in perdita.

262. Il comma 19 dell'art.7 del D.L n.78/2010 ha previsto che gli enti locali, non possano, salvo quanto previsto dall'art. 2447 codice civile (e per analogia l'art.2482 ter cod.civ per le S.r.l.), effettuare aumenti di capitale, trasferimenti straordinari, aperture di credito, né rilasciare garanzie a favore delle società partecipate non quotate che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali.
263. Sono in ogni caso consentiti i trasferimenti alle società di cui al primo periodo a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse ovvero alla realizzazione di investimenti.
264. Al fine di salvaguardare la continuità nella prestazione di servizi di pubblico interesse, a fronte di gravi pericoli per la sicurezza pubblica, l'ordine pubblico e la sanità, su richiesta della amministrazione interessata, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri adottato su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con gli altri Ministri competenti e soggetto a registrazione della Corte dei conti, possono essere autorizzati tali interventi.

Controlli specifici: spese di investimento finanziate con indebitamento

Spese di investimento con esborsi finanziari

265. Le spese d'investimento previste nel bilancio di previsione possono essere finanziate con indebitamento così distinto:
- aperture di credito;
 - prestito obbligazionario;
 - prestito obbligazionario in pool;
 - assunzione di mutui flessibili;
 - assunzione di mutui;
 - cartolarizzazioni di flussi di entrata;
 - cartolarizzazioni con corrispettivo iniziale inferiore all'85% dei prezzi di mercato dell'attività;
 - cartolarizzazioni garantite da pubbliche amministrazioni;
 - operazioni di cessione o cartolarizzazione dei crediti vantati da fornitori di beni e servizi per i cui pagamenti l'ente assume, ancorchè indirettamente, nuove obbligazioni, anche mediante la ristrutturazione dei piani di ammortamento;
 - premio da introitare al momento del perfezionamento di operazioni derivate.
266. Ai sensi dell'art. 119 della Costituzione e dell'art. 30, comma 15, della L. n. 289/02 sussiste il divieto per gli enti di indebitarsi per finanziare spese diverse da quelle di investimento. La definizione di indebitamento e delle spese di investimento finanziabili con lo stesso, sono contenute nell'art. 3, commi da 16 a 21 della L. 350/2003.

Spese di investimenti senza esborsi finanziari

267. Oltre agli investimenti onerosi previsti nel bilancio possono essere programmati altri investimenti senza esborso finanziario come segue:
- opere a scomputo di permesso di costruire;
 - acquisizione gratuite da convenzioni urbanistiche;



- da permuta;
- da project financing;
- da trasferimento di immobili ex art.128, comma 4 e art.53, comma 6 del d.lgs.163/2006.

Acquisizione di beni in leasing

268. Il leasing costituisce una forma di indebitamento ulteriore rispetto a quelle indicate dall'art.3, comma 17 della L. n.350/2003. L'Organo di revisione deve verificare che i leasing sono destinati all'acquisizione di investimenti.

Finanziamento delle opere pubbliche mediante il leasing immobiliare in costruendo

269. Per quanto riguarda le opere pubbliche finanziate con il leasing immobiliare in costruendo, si precisa che:

- la disciplina contenuta negli artt. 3, co. 15 bis e 160 bis del d. lgs. 13 aprile 2006, n. 163 riguarda unicamente ed esclusivamente le modalità contrattuali che debbono essere seguite dagli enti pubblici che intendono avvalersi del leasing immobiliare in costruendo per la realizzazione di un'opera pubblica e non esaurisce gli obblighi e le verifiche che, in concreto, devono compiere le Amministrazioni prima di ricorrere al tale strumento;
- la natura, la struttura e la tipologia del contratto di locazione finanziaria concluso dagli enti pubblici è la medesima di quello concluso dagli altri soggetti che operano all'interno dell'ordinamento, fatte salve le modalità procedurali contenute nei citati artt. 3, co. 15 bis e 160 bis del Codice dei contratti pubblici e l'osservanza dei vincoli di finanza pubblica;
- la caratteristica essenziale e strutturale del contratto di leasing è la possibilità concessa al locatario – nel caso di specie, l'Amministrazione pubblica – di avere un diritto di opzione, esercitabile al termine della locazione, che consente il riscatto e l'acquisto a titolo definitivo del bene, ad un prezzo prefissato. Si tratta di un diritto e non di un obbligo di riscatto. L'assenza del diritto di opzione, così come clausole che, di fatto, comportino il riscatto obbligatorio fanno venire meno l'essenza stessa del contratto di leasing immobiliare in costruendo;
- il bene concesso in locazione finanziaria all'Amministrazione pubblica deve essere suscettibile di formare oggetto di proprietà privata poiché il locatore è proprietario del bene sino all'eventuale opzione di riscatto da parte di quest'ultima. In caso di mancato riscatto conserva, anche dopo il periodo di locazione, la proprietà del bene. Conseguentemente, non possono costituire oggetto del contratto beni rientranti nel demanio pubblico necessario ovvero facenti parte del patrimonio indisponibile delle Amministrazioni pubbliche, in quanto non commerciabili;
- l'area sulla quale deve essere realizzata l'opera pubblica mediante questo contratto, in linea di principio, non potrebbe essere di proprietà dell'ente pubblico ma deve essere acquisita dall'aggiudicatario che è proprietario del bene a tutti gli effetti sino all'eventuale esercizio del diritto di opzione da parte dell'Amministrazione. Tuttavia, potrebbe ammettersi la concessione di un diritto di superficie da parte dell'ente pubblico al soggetto che procederà alla realizzazione dell'opera pubblica nell'ambito del contratto di locazione finanziaria purché il diritto reale sia concesso per un



periodo considerevolmente più lungo di quello previsto per il contratto di locazione finanziaria, cosicché nel momento in cui spira il termine del contratto di leasing il bene conservi un'apprezzabile valore di mercato che, al contrario verrebbe meno ove vi fosse coincidenza tra scadenza del contratto di locazione finanziaria e diritto di superficie. Infatti, in quest'ultimo caso, nel momento in cui cessa il diritto di superficie l'ente pubblico non solo riacquista la piena proprietà dell'area ma anche quella dell'opera realizzata sulla stessa, indipendentemente dall'esercizio del diritto di opzione e, addirittura, anche nel caso in cui non intendesse esercitare l'opzione;

- la scelta dello strumento da utilizzare per la costruzione di un'opera pubblica deve essere compiuta dall'ente pubblico interessato in concreto, valutando le diverse possibilità di realizzazione e finanziamento, in base ai parametri dell'efficienza, efficacia ed economicità che devono presiedere allo svolgimento dell'azione amministrativa. Pertanto, la scelta di ricorrere al leasing immobiliare in costruendo può essere effettuata, unicamente ed esclusivamente, se più vantaggiosa sia dal punto di vista finanziario che economico, rispetto alle altre modalità in astratto utilizzabili, ivi compreso il ricorso ad indebitamento. A quest'ultimo riguardo, l'ente pubblico deve valutare attentamente i costi del ricorso ad indebitamento rispetto a quelli inerenti il ricorso al leasing immobiliare e ove questi ultimi siano superiori l'ente, anche al fine di evitare un possibile danno, potrà adottare questo strumento contrattuale unicamente ove altri vantaggi, analiticamente e specificamente individuati, siano superiori ai maggiori costi, comportando un vantaggio complessivo per l'ente. La valutazione deve essere compiuta non solo sulla base degli interessi che devono essere corrisposti per l'impegno finanziario del mutuante ovvero del finanziatore dell'opera, ma anche in relazione a tutti i costi, direttamente o indirettamente, collegati all'intervento, a seconda della modalità contrattuale prescelta;
- l'utilizzo del leasing immobiliare implica che, per il periodo contrattuale, l'ente vincoli e destini in via continuativa una parte delle risorse disponibili per pagare i canoni di locazione. Si tratta di un vincolo che, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, è assimilabile al debito ove i rischi inerenti l'esecuzione dell'opera e quelli relativi alla sua gestione ricadano sull'Amministrazione. Analogamente, se l'opera è costruita su un terreno di proprietà dell'ente pubblico (anche per il tramite della dell'utilizzazione del diritto di superficie concesso al locatore per un periodo corrispondente a quello della durata della locazione finanziaria) o se il contratto prevede clausole che, di fatto, configurano un riscatto obbligato in capo all'Amministrazione l'ammontare dei canoni che annualmente l'ente deve pagare è assimilabile al debito ai fini della verifica dei parametri che in materia di debito gli enti pubblici sono tenuti ad osservare;
- lo strumento contrattuale del leasing immobiliare non può essere utilizzato per eludere vincoli di finanza pubblica che l'ente è tenuto ad osservare. Ove non sia stato rispettato il patto di stabilità interno, nell'esercizio successivo il Comune o la Provincia non può finanziare investimenti ricorrendo all'indebitamento e, viste le caratteristiche del contratto come sopra delineate, non può ricorrere al leasing immobiliare in costruendo per addivenire alla realizzazione delle opere pubbliche. Analogamente, ove l'ente per altre ragioni non possa ricorrere al debito per finanziare gli investimenti non può utilizzare, con finalità elusiva, il contratto in questione.



Controlli specifici: verifica della capacità di indebitamento

270. L'Organo di revisione deve verificare che l'ammontare dei prestiti previsti per il finanziamento di spese in conto capitale risulti compatibile con il limite della capacità di indebitamento previsto dall'articolo 204 del Tuel; tale articolo prevede che, oltre al rispetto delle condizioni di cui all'articolo 203 del Tuel (avvenuta approvazione del rendiconto dell'esercizio del penultimo anno precedente quello in cui si intende deliberare il ricorso a forme di indebitamento ed avvenuta deliberazione del bilancio annuale nel quale sono incluse le relative previsioni) l'ente locale possa assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato solo se l'importo annuale degli interessi sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi, a quello delle aperture di credito stipulate ed a quello derivante da garanzie prestate ai sensi dell'articolo 207 del Tuel (garanzie fideiussorie rilasciate a favore di terzi), al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, rispetta il limite previsto dall'art.204 del Tuel.
271. Tipologie di indebitamento: nell'indebitamento devono essere altresì compresi i prestiti ammortizzati direttamente dall'ente anche se assistiti da contributi a rimborso a carico di altri enti pubblici. Nell'indebitamento non devono essere compresi i mutui attivati dall'ente locale con ammortamento a totale carico dello Stato ai sensi dell'art.1, comma 75 della L. 311/04.
272. Non sono da considerare nell'indebitamento i mutui la cui rata di ammortamento è a carico di un'altra amministrazione pubblica (art.1 commi 75 e 76 della L. 311/04). A tal fine se:
- il prestito è contratto dal Comune e rimborsato all'istituto di credito da altra amministrazione pubblica, non è indebitamento del Comune (entrata rilevata nel titolo IV);
 - Il prestito è contratto dal Comune e rimborsato dal Comune con contributo totale o parziale di altra pubblica amministrazione è indebitamento del Comune e le somme per pagamento delle rate sono iscritte nel bilancio dello stesso;
 - Il prestito è contratto dal Comune e rimborsato pro-quota ciascuno degli enti deve iscrivere nel proprio bilancio le somme per il pagamento delle rate e l'indebitamento deve essere rilevato pro-quota.
273. Non costituisce altresì nuovo indebitamento l'assunzione di prestiti e le emissioni obbligazionarie il cui ricavato è destinato all'estinzione anticipata di precedenti operazioni di indebitamento, che consentono una riduzione del valore finanziario delle passività.

Controlli specifici: verifica del limite dell'anticipazione di tesoreria

274. L'anticipazione di tesoreria ha lo scopo di fronteggiare lo sfasamento temporale che può verificarsi nei flussi delle spese rispetto a quello delle entrate. Non deve rappresentare una risorsa aggiuntiva per l'Ente in quanto si tratta di un affidamento destinato a garantire l'elasticità di cassa necessaria per lo svolgimento dell'attività ordinaria.
275. La natura dell'affidamento esige che l'importo sia commisurato alla previsione di entrata dell'Ente e rapportato all'ammontare delle entrate ordinarie.
276. L'anticipazione di tesoreria è un'operazione che inerisce strettamente con la funzione del tesoriere in quanto la normativa vigente ne statuisce l'obbligo di concessione, disciplinandone l'erogazione.
277. Presupposto giuridico dell'anticipazione di tesoreria è la deliberazione dell'Organo esecutivo dell'Ente, in cui deve essere specificato l'importo dell'anticipazione, l'impegno a rimborsare e la durata.



278. Data la sua natura, può essere concessa esclusivamente dal tesoriere/cassiere.
279. L'Organo di revisione deve verificare che l'importo massimo concedibile sia strettamente commisurato alle entrate accertate dell'Ente nella misura dei 3/12 delle entrate accertate nel penultimo anno precedente relative ai primi tre titoli di entrata.
280. Dall'esercizio finanziario 2010, il limite dei 3/12 (25%) può essere maggiorato dell'importo equivalente al credito dell'imposta comunale sugli immobili che le singole amministrazioni comunali possono vantare nei confronti dello Stato per effetto della L. 24 luglio 2008, n.126.
281. Per gli enti locali l'anticipazione va erogata al netto di eventuali precedenti utilizzi di somme a destinazione vincolata (art. 195, comma 1, Tuel) e di eventuali fidejussioni rilasciate per conto dell'ente.

Controlli specifici: verifica degli strumenti finanziari anche derivati

282. Nel caso in cui l'ente abbia in corso contratti relativi a strumenti finanziari anche derivati, ai sensi del comma 8 dell'art.62 del D.L. n.112/2008, sussiste l'obbligo di allegare al bilancio di previsione e al bilancio consuntivo una nota informativa che evidenzia gli oneri e gli impegni finanziari, rispettivamente stimati e sostenuti, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata.
283. L'Organo di revisione, nel caso, deve verificare che dalla nota allegata al bilancio, risultino previsti i seguenti impegni finanziari derivanti da tali contratti:
- contratto n.;
 - inizio contratto;
 - termine contratto;
 - importo impegni finanziari previsti per nell'anno di riferimento del bilancio di previsione;
 - il *mark to market* (alla data di approvazione dell'Organo esecutivo dello schema di bilancio);
 - possibilità di estinzione anticipata (si/no);
 - condizione e penali per estinzione anticipata;
 - ammontare delle passività totali sottostanti oggetto di copertura:
 - a) mediante contratti con swap di tasso di interesse
 - b) mediante altre forme contrattuali

Allocazione in bilancio dei flussi finanziari da contratti "derivati" -

284. Il punto 24 del Pcel n.2 prevede che la rilevazione dei flussi finanziari conseguenti l'esistenza di contratti "derivati" in relazione al sottostante indebitamento debba avvenire nel rispetto del principio dell'integrità del bilancio. Pertanto dovranno trovare separata contabilizzazione i flussi finanziari riguardanti il debito originario rispetto ai saldi differenziali attivi o passivi rilevati nel bilancio a seguito del contratto "derivato".
285. I flussi in entrata "una tantum" conseguenti la rimodulazione temporale o la ridefinizione delle condizioni di ammortamento - i cosiddetti "*up front*" – devono essere contabilizzati nel Titolo IV cat. 4^a dell'entrata.
286. Nello stesso modo devono essere contabilizzate le regolazioni dei flussi annuali che non hanno natura di scambio di soli interessi.
287. La regolazione annuale di differenze di flussi di interessi trova rilevazione rispettivamente, per l'entrata nel Titolo III e per la spesa nel Titolo I del bilancio. L'eventuale differenza positiva viene accantonata in



un apposito fondo, contenuto a fine esercizio nell'avanzo di amministrazione, destinato a garantire i rischi futuri del contatto o direttamente destinabile al finanziamento di investimenti.

Controlli specifici: verifica dei servizi per conto di terzi

288. Le entrate e le spese relative ai servizi per conto di terzi, inclusi i fondi economali, sono ordinati esclusivamente in capitoli e devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione.
289. Esse registrano entrate e spese di natura e di importo corrispondente ove l'ente agisce quale soggetto la cui attività è meramente strumentale per la realizzazione di interessi di un altro soggetto, rappresentando entrate la cui riscossione fa sorgere automaticamente l'obbligo di effettuare il pagamento del corrispondente importo, ovvero dal pagamento di una spesa nasce il diritto dell'ente ad ottenere il rimborso della somma.
290. Esse strettamente riguardano tassativamente:
- a) le ritenute erariali, ad esempio le ritenute d'acconto IRPEF, ed il loro riversamento nella tesoreria dello Stato;
 - b) le ritenute effettuate al personale ed ai collaboratori di tipo previdenziale, assistenziale o per conto di terzi, come ad esempio le ritenute sindacali o le cessioni dello stipendio, ed il loro riversamento agli enti previdenziali, assistenziali ecc.;
 - c) i depositi cauzionali, ad esempio su locazioni di immobili, sia quelli a favore dell'ente sia quelli che l'ente deve versare ad altri soggetti;
 - d) il rimborso dei fondi economali anticipati all'economo;
 - e) i depositi e la loro restituzione per spese contrattuali;
 - f) le entrate e le spese per servizi rigorosamente effettuati per conto di terzi

Bilancio di previsione: collegamento con il risultato degli esercizi precedenti

291. Il bilancio di previsione è un bilancio finanziario di competenza «mista» per effetto della previsione dell'art. 165, c. 11 del Tuel, per la quale «l'avanzo ed il disavanzo di amministrazione sono iscritti in bilancio, con le modalità di cui agli articoli 187 e 188 del Tuel, prima di tutte le entrate e prima di tutte le spese. Il risultato di amministrazione, da considerare per ogni effetto di legge, salvo deroghe di legge, è quello accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione. Esso può essere utilizzato, con l'iscrizione in bilancio, per le destinazioni espressamente previste dall'art. 187 del Tuel.
292. L'avanzo presunto dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio può essere iscritto in bilancio ed anche assegnato contabilmente, ma l'obbligazione giuridica è perfezionabile solo dopo l'approvazione del rendiconto.
293. Quadri riepilogativi. Il D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 ha stabilito che tra i modelli di bilancio di previsione di province, unioni di comuni e comuni ve ne sia uno definito «quadro generale riassuntivo», che riepiloga le previsioni dei vari titoli di entrata e di spesa ed un altro definito «risultati differenziali».



Bilancio di previsione : verifiche sulla mancata approvazione entro il termine

294. L'Organo di revisione deve verificare che il bilancio di previsione venga approvato nel termine del 31 dicembre o del suo differimento in quanto l'art.141, comma 1 lettera c) del Tuel prevede lo scioglimento del consiglio comunale quando il bilancio non sia approvato nei termini.
295. Lo statuto dell'ente deve disciplinare le modalità di nomina del commissario per la predisposizione dello schema e per l'approvazione del bilancio. Se lo statuto non prevede le modalità o l'ente non provvede all'approvazione entro 50 giorni dalla scadenza del termine vi provvede il prefetto (art.1 L. 24/4/2002, n.75, art.1, comma 1/bis della L. n. 26/2005 e art. 1 comma 156 della L. 23/12/2005, n° 266).
296. Della nomina del commissario in sostituzione del Consiglio inadempiente deve essere data comunicazione al prefetto per avviare la procedura di scioglimento del Consiglio.
297. Nel caso di mancata disciplina statutaria, trascorso il termine entro il quale il bilancio deve essere approvato, senza che l'Organo esecutivo abbia predisposto il relativo schema viene nominato dal Prefetto un commissario affinché lo predisponga d'ufficio per sottoporlo al Consiglio. Il prefetto con lettera notificata ai singoli consiglieri assegna un termine non superiore a 20 giorni per la sua approvazione.
298. Anche nel caso in cui il Consiglio non abbia approvato nei termini il bilancio predisposto dall'Organo esecutivo il prefetto notifica ai consiglieri un termine non superiore a 20 giorni per la sua approvazione.
299. Decorso infruttuosamente i termini di cui sopra il Prefetto si sostituisce mediante commissario all'amministrazione inadempiente ed inizia la procedura per lo scioglimento del Consiglio.

Bilancio di previsione: verifiche sulla pubblicazione

300. L'art. 32, comma 2, L. 18/6/2009, n.69 prevede che dal 1/1/2010 le Province ed i Comuni con popolazione superiore a 20.000 abitanti devono pubblicare il bilancio di previsione sul proprio sito informatico. L'obbligo può essere assolto utilizzando siti informatici di altre amministrazioni ed enti pubblici obbligati, ovvero di loro associazioni. Con apposito decreto saranno stabilite le modalità applicative.
301. Resta l'obbligo di pubblicare il bilancio su almeno due quotidiani aventi particolare diffusione nel territorio di competenza, nonché su almeno un quotidiano a diffusione nazionale e su un periodico.

Bilancio di previsione: parere dell'Organo di revisione

302. Il Parere, che l'Organo di revisione deve rendere sul bilancio di previsione, è obbligatorio ai sensi dell'art. 239, comma 1, lett. b), del Tuel e, tenuto conto anche del Parere espresso dal Responsabile del Servizio Finanziario, deve esprimere un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, delle variazioni rispetto agli esercizi precedenti, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile.
303. Il giudizio deve riguardare in particolare:
- la correttezza della valutazione in termini previsionali e finanziari, di operazioni da valutare da un punto di vista economico e patrimoniale (congruità);
 - la correttezza delle impostazioni di bilancio in conformità alle politiche dell'Ente e inserite nel più vasto sistema di previsioni annuali e pluriennali (coerenza);
 - la possibilità di considerare la realizzazione della previsione competente dal punto di vista finanziario, dell'esercizio di riferimento (la cosiddetta "attendibilità contabile").



304. Nel Parere deve essere attestato il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica e del Patto di stabilità interno per gli enti cui esso si applica.
305. La Relazione deve altresì dare un giudizio riguardo all'attendibilità e alla congruità delle previsioni di bilancio in base alla verifica dell'accertabilità ed esigibilità delle previsioni di entrata e la congruità e compatibilità della previsione di spesa per l'equilibrio della gestione.
306. Il Parere dovrà evidenziare previsioni di entrate prive di certezza o accertabili nel corso dell'esercizio e, se collegate a previsioni di spesa, gli impegni relativi potranno essere assunti solo dopo il conseguimento di tali entrate.
307. La mancata congruità della spesa per fattori produttivi consolidati e necessari ad assicurare il funzionamento dei servizi gestiti, quali oneri per il personale, ammortamento mutui, utenze, ecc., deve essere evidenziata nel giudizio al fine di richiedere all'Organo consiliare un adeguamento.
308. Per le spese non quantificabili in sede di bilancio (es. rinnovi contrattuali, spese legali, ecc.), l'Organo di revisione deve suggerire verifiche periodiche, adottando immediato provvedimento di riequilibrio nel caso la previsione si rivelasse insufficiente.
309. Ai fini della congruità ed attendibilità, come già argomentato, non si può prescindere da un confronto delle previsioni con i dati dei consuntivi degli anni precedenti e dall'analisi degli scostamenti.
310. L'Organo di revisione deve eventualmente suggerire al Consiglio le misure da adottare per assicurare l'attendibilità delle impostazioni.
311. Il Parere è obbligatorio e l'Organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti e a motivare l'eventuale mancata adozione delle misure proposte dal Collegio anche in ordine alla proposta di apposizione di vincoli sull'avanzo di amministrazione.
312. L'Organo di revisione, pertanto, dopo aver
- verificato che il bilancio è stato redatto nell'osservanza delle norme di legge, dello statuto dell'ente, del regolamento di contabilità, dei principi previsti dall'articolo 162 del Tuel, dei postulati dei principi contabili degli enti locali e del principio contabile n. 1 degli enti locali;
 - rilevato la coerenza interna, la congruità e l'attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti;
 - rilevato la coerenza esterna ed in particolare la possibilità con le previsioni proposte di rispettare i limiti disposti per il patto di stabilità e delle norme relative al concorso degli enti locali alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica;
- può esprimere il proprio parere favorevole sulla proposta di bilancio di previsione e sui documenti allegati.
313. Nel caso in cui sussistano particolari criticità tali da inficiare l'osservanza dei principi o dei postulati di bilancio di cui all'art.162, comma 1 del Tuel come integrati dall'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti locali, o il mancato rispetto delle norme di coordinamento di finanza pubblica l'Organo di revisione esprimerà un parere non favorevole, oppure un parere favorevole con riserva su specifiche problematiche emerse nel corso dell'analisi.



314. Nel caso in cui le previsioni portino a non rispettare il patto di stabilità o il contenimento delle spese di personale il parere può essere così articolato:

a) L'Organo di revisione esprime parere favorevole sulla proposta di bilancio e relativi allegati relativamente a:

- osservanza delle norme di legge, dello statuto dell'ente, del regolamento di contabilità, dei principi previsti dall'articolo 162 del Tuel, dei postulati dei principi contabili degli enti locali e del principio contabile n. 1 degli enti locali;
- coerenza interna, congruità e attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti

b) e parere non favorevole relativamente al mancato rispetto del principio della coerenza esterna ed in particolare sulla impossibilità con le previsioni proposte di rispettare i limiti disposti dalla legge per il patto di stabilità e le norme di coordinamento in ordine al contenimento della spese di personale.

BILANCIO DI PREVISIONE: LE VARIAZIONI

315. Il Collegio dovrà esprimere un Parere anche sulle variazioni al bilancio qualora gli stanziamenti previsti debbano subire modifiche perché esuberanti o insufficienti.

316. Queste possono suddividersi in due categorie:

- variazioni di bilancio che danno luogo a maggiori o minori entrate con conseguenti minori o maggiori spese;
- storni di fondi fra interventi del bilancio, lasciando immutato il livello complessivo dell'entrata e della spesa.

317. Le variazioni al bilancio spettano all'Organo consiliare e possono essere deliberate non oltre il 30 novembre di ciascun anno. Non sono possibili spostamenti fra competenza e residui nonché spostamenti da servizi per conto di terzi su altre parti del bilancio.

318. Le variazioni al bilancio devono rispettare tutti i principi previsti per la redazione del bilancio di previsione e rappresentano la flessibilità dello stesso e possono essere assunte entro il termine ultimo del 30 novembre.

319. Per le Delibere di variazione al bilancio sono valide le osservazioni fatte per le verifiche sul documento previsionale, aggiungendo però che le stesse possono essere adottate in casi di urgenza ai sensi dell'art. 175, comma 4, del Tuel ed in questo caso è prescritta la ratifica da adottarsi dall'Organo consiliare entro i successivi sessanta giorni, a pena di decadenza, e comunque entro la fine dell'anno in corso. In caso di mancata ratifica l'Organo consiliare deve adottare entro l'ulteriore termine di 30 giorni e comunque entro il 31 dicembre dell'esercizio in corso, idonei provvedimenti per regolare i rapporti eventualmente sorti sulla base della deliberazione non ratificata.

320. In tal caso, il Parere dell'Organo di Revisione deve essere presentato alla Giunta. Tale ipotesi costituisce, infatti, un'eccezione all'attività di controllo preventivo dell'Organo di revisione, che generalmente è esercitata sulle proposte di Deliberazione del Consiglio. In tal caso, invece, la Giunta si sostituisce all'Organo consiliare e l'Organo di revisione deve esprimere il proprio parere su richiesta della stessa.



Le Delibere di variazione al bilancio dovranno essere corredate dal Parere di regolarità tecnica e di copertura finanziaria che viene rilasciato dal Responsabile del Servizio Finanziario.

321. L'Organo di revisione per esprimere pertanto il parere sulle variazioni proposte, entro i termini previsti dal regolamento di contabilità, deve verificare:

- il mantenimento del pareggio del bilancio e degli equilibri;
- il rispetto dei principi di coerenza, congruità e attendibilità nelle variazioni proposte;
- che le maggiori entrate previste sono certe o di attendibile realizzazione;
- che non risultino minori entrate da riequilibrare prioritariamente con le nuove maggiori entrate;
- che le maggiori spese previste abbiano il carattere di urgente necessità;
- che in caso di utilizzo dell'avanzo di amministrazione questo avvenga nei termini previsti dall'art. 187, 2° comma, del d.lgs. n. 267/00;
- la necessità di modificare il piano generale di sviluppo, il programma triennale e l'elenco annuale dei lavori pubblici, la relazione previsionale e programmatica e il bilancio pluriennale.

322. Non è previsto il parere dell'Organo di revisione per l'utilizzo dello stanziamento del fondo di riserva di competenza dell'Organo esecutivo e da deliberarsi entro il 31 dicembre.

323. Il Parere dell'Organo di revisione deve essere trasmesso, entro i termini previsti dal Regolamento, all'Organo consiliare, il quale dovrà adottare i provvedimenti conseguenti alle eventuali modifiche ed integrazioni proposte dall'Organo di revisione oppure motivarne il non accoglimento.