

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 31/10/2014

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/36641-l-unione-di-comuni-nell-ordinamento-finanziario-e-contabile-tra-bilancio-classico-e-bilancio-armonizzato>

Autore: Luigino Sergio

L'unione di comuni nell'ordinamento finanziario e contabile tra bilancio classico e bilancio armonizzato

L'UNIONE DI COMUNI NELL'ORDINAMENTO FINANZIARIO E CONTABILE TRA BILANCIO CLASSICO E BILANCIO ARMONIZZATO

Sommario: 1. Premessa. 2. L'Unione di comuni. 3. Gli incentivi finanziari statali dell'Unione di comuni. 4. Gli incentivi finanziari regionali delle forme associative comunali. 5. Le fasi del processo costitutivo dell'Unione di comuni. 6. L'Ordinamento finanziario e contabile dell'Unione di comuni tra bilancio classico e bilancio armonizzato. 7. La riclassificazione del bilancio in base al nuovo sistema contabile. 8. Variazioni al bilancio. 9. Il principio della programmazione.

1. Premessa: L'Unione di comuni è una delle forme associative comunali previste dal testo unico degli enti locali (TUEL) e rappresenta un mezzo obbligatorio, assieme alla Convenzione ex art. 30 TUEL, con il quale i Piccoli Comuni debbono svolgere in maniera esaustiva le loro funzioni fondamentali; il processo associativo si completerà entro il 31 dicembre 2014, con la conseguenza che a partire dal 1° gennaio 2015 i Comuni fino a 5.000 abitanti dovranno essere in grado, concretamente, di gestire funzioni e servizi loro affidati, non più nel modo tradizionale, ma associandosi in Unione o in Convenzione, pena l'attivazione da parte del Prefetto dei poteri sostitutivi previsti dalla legge.

L'Unione di comuni è un ente locale e di conseguenza ad essa si applicano i principi previsti dall'ordinamento dei Comuni, con particolare riguardo all'ordinamento finanziario e contabile.

Quest'ultimo è disciplinato nel d.lgs. 18 agosto 2000 n. 267, *Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali* (TUEL), artt. 149-269, nel quale è contenuta la disciplina del bilancio.

Il bilancio, strumento non solo di natura contabile, ma mezzo di programmazione generale dell'ente locale, va visto non più soltanto come strumento tipicamente finanziario, ma come pezzo di un sistema contabile più vicino alla cassa, con il fine dell'eliminazione dei residui attivi e passivi.

Il bilancio c.d. armonizzato dell'ente locale si inserisce nella più ampia cornice dell'armonizzazione degli altri sistemi contabili ed ha il fine di controllare in modo più efficace la finanza pubblica, raccordandola meglio con il sistema di bilancio adottato in Europa.

2. L'Unione di comuni:

L'Unione di comuni è un ente locale, così definito dall'art. 2 del TUEL, il quale precisa che: «ai fini del presente testo unico si intendono per enti locali i Comuni, le Province, le Città metropolitane, le Comunità montane, le Comunità isolate e le Unioni di comuni».

L'Unione di comuni, per come oggi viene intesa, ha attraversato nel corso di più lustri una serie di fasi normative che hanno meglio precisato i suoi compiti e la sua natura.

Con la L. 8 giugno 1990, n. 142, *Ordinamento delle autonomie locali*, art. 26, viene dettata l'iniziale disciplina del modello associativo delle Unioni di Comuni.

L'art. 26 del TUEL prevedeva che due o più Comuni contermini che appartenevano alla stessa provincia potevano dar luogo ad un'Unione, al fine di esercitare funzioni o servizi congiuntamente.

I Comuni interessati dal processo unionale non dovevano superare la soglia dei 5.000 abitanti, ma all'Unione poteva partecipare un solo Comune con una popolazione compresa tra i 5.000 ed i 10.000 residenti. Le Unioni avevano una durata di 10 anni: esse dovevano rivestire un ruolo propedeutico ad una fusione tra comuni, pena lo scioglimento dell'Unione stessa.

La c.d. legge Napolitano-Vigneri (L. 3 agosto 1999, n. 265, *Disposizioni in materia di autonomia e ordinamento degli enti locali, nonché modifiche alla L. 8 giugno 1990, n. 142*), con l'art. 6, comma 5, sostituisce l'art. 26 della L. n. 142/1990, il quale stabilisce che:

- «1. le Unioni di comuni sono enti locali costituiti da due o più Comuni di norma contermini, allo scopo di esercitare congiuntamente una pluralità di funzioni di loro competenza.
2. L'atto costitutivo e lo statuto dell'Unione sono approvati dai Consigli dei Comuni partecipanti con le procedure e la maggioranza richieste per le modifiche statutarie. Lo statuto individua gli organi dell'unione e le modalità per la loro costituzione e individua altresì le funzioni svolte dall'Unione e le corrispondenti risorse.
3. Lo statuto deve comunque prevedere il Presidente dell'Unione scelto tra i Sindaci dei Comuni interessati e deve prevedere che altri organi siano formati da componenti delle Giunte e dei Consigli dei Comuni associati, garantendo la rappresentanza delle minoranze.
4. L'Unione ha potestà regolamentare per la disciplina della propria organizzazione, per lo svolgimento delle funzioni ad essa affidate e per i rapporti anche finanziari con i Comuni.
5. Alle Unioni di comuni si applicano, in quanto compatibili, i principi previsti per l'ordinamento dei Comuni. Alle Unioni competono gli introiti derivanti dalle tasse, dalle tariffe e dai contributi sui servizi ad esse affidati».

Certamente la costituzione dell'Unione di comuni, fatta nascere «in previsione di una loro fusione» che deve realizzarsi «entro dieci anni ... a norma dell'articolo 11», pena lo scioglimento della stessa, non ha favorito lo sviluppo di tale importante forma associativa comunale.

L'eliminazione dei vincoli concernenti la successiva ed obbligatoria fusioni di Comuni, determinata dalla legge Napolitano-Vigneri, ha fatto lievitare il numero delle Unioni di comuni esistenti.

È stata proprio con questa eliminazione di vincoli stringenti che il fenomeno delle Unioni ha potuto diffondersi sul territorio nazionale: prima del 1999 si contavano infatti appena 16 Unioni in Italia, contro le 381 attive nel settembre 2014 che associano complessivamente ben 1.959 Comuni, per un totale di 8.591.635 abitanti e sono distribuite per 48,56% al nord, per il 14,17% al centro e per il 21,78% al sud del nostro Paese (Fonte: ANCI-Area Piccoli Comuni/Unioni di comuni, in www.anci.it).

L'art. 32 del TUEL prima delle modificazioni operate da sopravvenuta legislazione prevedeva che:

- «1. le Unioni di comuni sono enti locali costituiti da due o più Comuni di norma contermini, allo scopo di esercitare congiuntamente una pluralità di funzioni di loro competenza.
2. L'atto costitutivo e lo statuto dell'Unione sono approvati dai Consigli dei comuni partecipanti con le procedure e la maggioranza richieste per le modifiche statutarie. Lo statuto individua gli

organi dell'Unione e le modalità per la loro costituzione e individua altresì le funzioni svolte dall'Unione e le corrispondenti risorse.

3. Lo statuto deve comunque prevedere il Presidente dell'Unione scelto tra i Sindaci dei Comuni interessati e deve prevedere che altri organi siano formati da componenti delle Giunte e dei Consigli dei comuni associati, garantendo la rappresentanza delle minoranze.

4. L'Unione ha potestà regolamentare per la disciplina della propria organizzazione, per lo svolgimento delle funzioni ad essa affidate e per i rapporti anche finanziari con i comuni.

5. Alle Unioni di comuni si applicano, in quanto compatibili, i principi previsti per l'ordinamento dei comuni. Si applicano, in particolare, le norme in materia di composizione degli organi dei comuni; il numero dei componenti degli organi non può comunque eccedere i limiti previsti per i comuni di dimensioni pari alla popolazione complessiva dell'ente. Alle Unioni competono gli introiti derivanti dalle tasse, dalle tariffe e dai contributi sui servizi ad esse affidati».

All'Unione di comuni, pertanto, si applicano i principi previsti per l'ordinamento dei Comuni, ma solo «in quanto compatibili»; in particolare, si applicano alle Unioni le norme in materia di composizione degli organi dei Comuni con la previsione che il numero dei componenti degli organi non può comunque eccedere i limiti previsti per i comuni di dimensioni pari alla popolazione complessiva dell'ente.

Tale disposizione creava non pochi problemi a diverse Unioni che per numero di consiglieri e numero di Comuni non potevano rispettare il dettato normativo, tant'è che la successiva normativa in merito ha superato in modo del tutto positivo questa incongruenza.

Il decreto n. 318/2000 del Ministero dell'interno come modificato dal d.m. n. 289/2004 e le Intese assunte in sede di Conferenza Unificata del 2005 e del 2006, produssero le prime regole per poter finanziare le forme di associazionismo intercomunale.

La L. 5 maggio 2009, n. 42, *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*, all'art. 12, rubricato *Principi e criteri direttivi concernenti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali*, lett. f) dispose che i decreti legislativi attuativi, con riferimento al coordinamento ed all'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali, dovessero prevedere: «forme premiali per favorire Unioni e fusioni tra Comuni, anche attraverso l'incremento dell'autonomia impositiva o maggiori aliquote di compartecipazione ai tributi erariali»; mentre all'art. 21, comma 3, individuò 6 funzioni fondamentali dei Comuni ovvero:

«a) funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, nella misura complessiva del 70 per cento delle spese come certificate dall'ultimo conto del bilancio disponibile alla data di entrata in vigore della presente legge;

b) funzioni di polizia locale;

c) funzioni di istruzione pubblica, ivi compresi i servizi per gli asili nido e quelli di assistenza scolastica e refezione, nonché l'edilizia scolastica;

d) funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti;

- e) funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente, fatta eccezione per il servizio di edilizia residenziale pubblica e locale e piani di edilizia nonché per il servizio idrico integrato;
- f) funzioni del settore sociale».

Il d.l. 31 maggio 2010, n. 78, *Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica* (convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. 30 luglio 2010, n. 122), all'art. 14, rubricato *Patto di stabilità interno ed altre disposizioni sugli enti territoriali*, prevede una serie importante di novità per le forme associative comunali.

Le disposizioni dell'art. 14, commi da 26 a 31 sono dirette ad assicurare il coordinamento della finanza pubblica e il contenimento delle spese per l'esercizio delle funzioni fondamentali dei Comuni, che è obbligatorio per l'ente titolare.

Sono funzioni fondamentali dei Comuni, ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lettera p), della Costituzione:

- a) l'organizzazione generale dell'amministrazione, gestione finanziaria e contabile e controllo;
- b) l'organizzazione dei servizi pubblici di interesse generale di ambito comunale, ivi compresi i servizi di trasporto pubblico comunale;
- c) il catasto, ad eccezione delle funzioni mantenute allo Stato dalla normativa vigente;
- d) la pianificazione urbanistica ed edilizia di ambito comunale nonché la partecipazione alla pianificazione territoriale di livello sovracomunale;
- e) l'attività, in ambito comunale, di pianificazione di protezione civile e di coordinamento dei primi soccorsi;
- f) l'organizzazione e la gestione dei servizi di raccolta, avvio e smaltimento e recupero dei rifiuti urbani e la riscossione dei relativi tributi;
- g) la progettazione e gestione del sistema locale dei servizi sociali ed erogazione delle relative prestazioni ai cittadini, secondo quanto previsto dall'articolo 118, quarto comma, della Costituzione;
- h) l'edilizia scolastica per la parte non attribuita alla competenza delle Province, organizzazione e gestione dei servizi scolastici;
- i) la polizia municipale e polizia amministrativa locale;
- l) la tenuta dei registri di stato civile e di popolazione e compiti in materia di servizi anagrafici nonché in materia di servizi elettorali, nell'esercizio delle funzioni di competenza statale;
- l-bis) i servizi in materia statistica.

Con il comma 28 si stabilisce l'obbligatorietà per i Comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti, ovvero fino a 3.000 abitanti se appartengono o sono appartenuti a Comunità montane, esclusi i Comuni il cui territorio coincide integralmente con quello di una o di più isole e il Comune di Campione d'Italia, dell'esercizio obbligatoriamente in forma associata, mediante Unione di comuni o Convenzione, delle funzioni fondamentali dei Comuni, ad esclusione della lettera l).

Qualora l'esercizio di tali funzioni sia legato alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, i Comuni le esercitano obbligatoriamente in forma associata tramite Unione o Convenzione, fermo restando che tali funzioni comprendono la realizzazione e la gestione di infrastrutture tecnologiche, rete dati, fonia, apparati, di banche dati, di applicativi *software*, l'approvvigionamento di licenze per il *software*, la formazione informatica e la consulenza nel settore dell'informatica.

I Comuni non possono esercitare singolarmente le funzioni fondamentali svolte in forma associata; mentre la medesima funzione non può essere attuata da più di una forma associativa.

Riguardo la questione dell'ambito territoriale ottimale per svolgere le funzioni comunali in forma associata tramite Unione di comuni o Convenzione, è previsto che la Regione debba individuare, previa concertazione con i Comuni interessati nell'ambito del Consiglio delle autonomie locali, la dimensione territoriale ottimale e omogenea per area geografica per lo svolgimento, in forma obbligatoriamente associata da parte dei Comuni delle funzioni fondamentali, secondo i principi di efficacia, economicità, di efficienza e di riduzione delle spese. Nell'ambito della normativa regionale, i Comuni avviano l'esercizio delle funzioni fondamentali in forma associata entro il termine indicato dalla stessa normativa.

Il limite demografico minimo che le Unioni di comuni e le Convenzioni devono avere è fissato in 10.000 abitanti, ovvero in 3.000 abitanti qualora i Comuni appartengono o sono appartenuti a Comunità montane, fermo restando che, in tal caso, le Unioni devono essere formate da almeno tre Comuni e salvi il diverso limite demografico ed eventuali deroghe in ragione di particolari condizioni territoriali, individuati dalla Regione. Il limite non si applica alle unioni di comuni già costituite.

Il legislatore per privilegiare la forma associativa più stabile ovvero l'Unione di comuni, rispetto a quella più "leggera" della Convenzione, ha stabilito che quest'ultima forma associativa, prevista dall'art. 30 del TUEL ha durata almeno triennale; ove alla scadenza del predetto periodo, non sia comprovato, da parte dei Comuni aderenti, il conseguimento di significativi livelli di efficacia ed efficienza nella gestione, secondo modalità stabilite con decreto del Ministro dell'interno, i Comuni interessati sono obbligati ad esercitare le funzioni fondamentali esclusivamente mediante Unione di comuni.

E' stato pubblicato il decreto del Ministro dell'interno n. 251 del 25 ottobre 2013, inerente alla determinazione dei contenuti e delle modalità delle attestazioni dei Comuni italiani comprovanti il conseguimento di significativi livelli di efficacia ed efficienza nella gestione associata delle funzioni comunali fondamentali.

Tale decreto riguarda i Comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti a fini a 3.000 se appartenenti o appartenuti a Comunità montane che hanno deciso di svolgere le funzioni fondamentali tramite una o più Convenzioni aventi durata almeno triennale.

L'attestazione dell'efficienza si fonda su dati contabili in bilancio che dimostrino, al termine del triennio di osservazione, un risparmio complessivo di spesa corrente degli enti convenzionati di almeno il 5 per cento rispetto alle spese sostenute nell'esercizio finanziario precedente alla gestione associata mediante Convenzione.

Il conseguimento di un significativo livello di efficacia dovrà essere dimostrato attestando di aver raggiunto un migliore livello di servizi nella gestione in Convenzione, rispetto all'esercizio finanziario precedente alla gestione associata mediante Convenzione, per almeno 3 attività tra: organizzazione e gestione dei servizi di raccolta, avvio e smaltimento e recupero dei rifiuti urbani; edilizia scolastica; servizio di polizia municipale e polizia amministrativa locale; gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali; erogazioni prestazioni sociali; ufficio tecnico, lavori pubblici ed edilizia privata.

La normativa in esame prevede anche una apposita tempistica per la concreta attivazione delle funzioni associate che debbono essere espletate:

- a) entro il 1° gennaio 2013 con riguardo ad almeno tre delle funzioni fondamentali;
- b) entro il 30 settembre 2014, con riguardo ad ulteriori tre delle funzioni fondamentali;
- b-bis) entro il 31 dicembre 2014, con riguardo alle restanti funzioni fondamentali.

Viene previsto altresì che «in caso di decorso dei termini di cui *supra*, il prefetto assegna agli enti inadempienti un termine perentorio entro il quale provvedere, decorso inutilmente il quale, trova applicazione l'articolo 8 della legge 5 giugno 2003, n. 131» che dispone in merito ai poteri sostitutivi.

Alle Unioni di comuni, di cui al d.l. n. 78/2010, art. 1, comma 28, si applica l'art. 32 del TUEL che interamente di riporta *infra*.

«1. L'Unione di comuni è l'ente locale costituito da due o più Comuni, di norma contermini, finalizzato all'esercizio associato di funzioni e servizi. Ove costituita in prevalenza da Comuni montani, essa assume la denominazione di Unione di comuni montani e può esercitare anche le specifiche competenze di tutela e di promozione della montagna attribuite in attuazione dell'articolo 44, secondo comma, della Costituzione e delle leggi in favore dei territori montani.

2. Ogni Comune può far parte di una sola Unione di comuni. Le Unioni di comuni possono stipulare apposite Convenzioni tra loro o con singoli Comuni.

3. Gli organi dell'Unione, Presidente, Giunta e Consiglio, sono formati, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, da amministratori in carica dei Comuni associati e a essi non possono essere attribuite retribuzioni, gettoni e indennità o emolumenti in qualsiasi forma percepiti. Il Presidente è scelto tra i Sindaci dei Comuni associati e la Giunta tra i componenti dell'esecutivo dei Comuni associati. Il Consiglio è composto da un numero di consiglieri definito nello statuto, eletti dai singoli Consigli dei Comuni associati tra i propri componenti, garantendo la rappresentanza delle minoranze e assicurando la rappresentanza di ogni Comune.

4. L'Unione ha potestà statutaria e regolamentare e ad essa si applicano, in quanto compatibili e non derogati con le disposizioni della legge recante disposizioni sulle città metropolitane, sulle Province, sulle Unioni e fusioni di Comuni, i principi previsti per l'ordinamento dei Comuni, con particolare riguardo allo status degli amministratori, all'ordinamento finanziario e contabile, al personale e all'organizzazione. Lo statuto dell'Unione stabilisce le modalità di funzionamento degli organi e ne disciplina i rapporti. In fase di prima istituzione lo statuto dell'Unione è approvato dai Consigli dei Comuni partecipanti e le successive modifiche sono approvate dal Consiglio dell'Unione.

5. All'Unione sono conferite dai Comuni partecipanti le risorse umane e strumentali necessarie all'esercizio delle funzioni loro attribuite. Fermi restando i vincoli previsti dalla normativa vigente in materia di personale, la spesa sostenuta per il personale dell'Unione non può comportare, in sede di prima applicazione, il superamento della somma delle spese di personale sostenute precedentemente dai singoli Comuni partecipanti. A regime, attraverso specifiche misure di razionalizzazione organizzativa e una rigorosa programmazione dei fabbisogni, devono essere assicurati progressivi risparmi di spesa in materia di personale.

5-bis. Previa apposita Convenzione, i Sindaci dei Comuni facenti parte dell'Unione possono delegare le funzioni di ufficiale dello stato civile e di anagrafe a personale idoneo dell'Unione stessa, o dei singoli Comuni associati, fermo restando quanto previsto dall'articolo 1, comma 3, e dall'articolo 4, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 3 novembre 2000, n. 396,

recante regolamento per la revisione e la semplificazione dell'ordinamento dello stato civile, a norma dell'articolo 2, comma 12, della legge 15 maggio 1997, n. 127.

5-ter. Il Presidente dell'Unione di comuni si avvale del segretario di un Comune facente parte dell'Unione, senza che ciò comporti l'erogazione di ulteriori indennità e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica. Sono fatti salvi gli incarichi per le funzioni di segretario già affidati ai dipendenti delle Unioni o dei Comuni anche ai sensi del comma 557 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311. Ai segretari delle Unioni di comuni si applicano le disposizioni dell'articolo 8 della legge 23 marzo 1981, n. 93, e successive modificazioni.

6. L'atto costitutivo e lo statuto dell'Unione sono approvati dai Consigli dei comuni partecipanti con le procedure e con la maggioranza richieste per le modifiche statutarie. Lo statuto individua le funzioni svolte dall'Unione e le corrispondenti risorse.

7. Alle Unioni competono gli introiti derivanti dalle tasse, dalle tariffe e dai contributi sui servizi ad esse affidati.

8. Gli statuti delle Unioni sono inviati al Ministero dell'interno per le finalità di cui all'articolo 6, commi 5 e 6».

3. Gli incentivi finanziari statali dell'Unione di comuni: Gli incentivi finanziari sono importanti per la nascita e il mantenimento in vita delle Unioni di comuni.

Il sostegno finanziario alle Unioni di comuni alle fusioni di Comuni è direttamente proporzionale alla quantità di risorse finanziarie messe a disposizione dal Parlamento per le forme associative.

La legge n. 265/1999, prevedeva l'emanazione di un decreto del Ministro dell'interno per definire i criteri di attribuzione dei contributi erariali alle Unioni dei comuni.

Il decreto n. 318, emanato in data 1° settembre 2000, *Regolamento concernente i criteri di riparto dei fondi erariali destinati al finanziamento delle procedure di fusione tra i comuni e l'esercizio associato di funzioni comunali* (in G.U. 3 novembre 2000, n. 2579), è stato modificato ed integrato con il decreto ministeriale 1° ottobre 2004, n. 289 e dal 2013 le disposizioni del d.m. n. 318/2000 sono state soppresse (per la soppressione delle disposizioni contenute nel d.m. n. 318/2000, a decorrere dall'anno 2013, vedi il comma 4, art. 20, d.l. 6 luglio 2012, n. 95).

Tali norme hanno fissato i criteri e i modi da seguire per il calcolo dei contributi statali spettanti ai Comuni derivanti da procedure di fusione, alle Unioni di comuni e alle Comunità montane svolgenti l'esercizio associato delle funzioni comunali.

Il d.m. n. 318/2000 privilegiava le Unioni di comuni, visto che l'art. 1 precisava che «... ai Comuni derivanti da procedure di fusione, alle Unioni di comuni ed alle Comunità montane svolgenti l'esercizio associato di funzioni comunali spettano rispettivamente il 15, il 60 ed il 25 per cento del totale dei fondi erariali annualmente a ciò destinati in base alle disposizioni di legge vigenti»; mentre le risorse annualmente non utilizzate risultanti dalla partizione di cui sopra, possono essere utilizzate nel caso di insufficienza dei fondi, per l'una o l'altra delle destinazioni previste.

Alle Unioni di comuni è attribuito un contributo in base:

- a) alla popolazione dell'Unione dei comuni secondo quanto previsto dall'articolo 3;
- b) al numero di Comuni facenti parte dell'Unione secondo quanto previsto dall'articolo 4;
- c) ai servizi esercitati in forma associata secondo quanto previsto dall'articolo 5.

Il d.m. n. 318/2000 veniva modificato dal d.m. n. 289/2004, previo parere del Consiglio di Stato - sezione consultiva per gli atti normativi che poneva in essere alcune osservazioni inerenti alla modifica dell'ordinamento a seguito dell'entrata in vigore della L. Cost. n. 3/2001.

Il Consiglio di Stato rilevava che in base al nuovo quadro costituzionale scaturito a seguito della L. Cost. n. 3/2001, la potestà regolamentare spettasse allo Stato soltanto nelle materie di legislazione esclusiva, mentre in ogni altra materia la potestà regolamentare spettava alle Regioni; per questo proponeva l'istituzione di un tavolo misto tra Stato, Regioni e associazioni rappresentative delle autonomie locali per arrivare a una soluzione concernente i nuovi criteri di riparto e di gestione delle risorse statali a sostegno dell'associazionismo comunale.

A seguito della costituzione del tavolo misto si addiveniva all'approvazione, in data 28 luglio 2005, di una prima intesa in sede di Conferenza unificata, presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri (atto n. 873), attraverso la quale veniva stabilito che soltanto per l'anno 2005 si dovessero continuare ad applicare i criteri di contribuzione previsti dal d.m. n. 318/2000, consentendo che fosse ancora lo Stato a prendersi cura della distribuzione delle risorse finanziarie.

A decorrere dall'anno 2006, le risorse statali stanziare per l'associazionismo comunale, tranne quelle per l'esercizio associato di funzioni di competenza esclusiva dello Stato, dovevano essere trasferite alle Regioni, perché esse fossero successivamente ripartite agli enti locali, ai sensi delle rispettive normative regionali d'incentivazione.

Il 1° marzo 2006 fu siglata una nuova intesa (atto di repertorio n. 936), per definire i criteri di riparto delle somme a beneficio delle Regioni. Le discipline regionali d'incentivazione devono soddisfare alcuni requisiti, per avere accesso alla quota di propria competenza dei fondi statali, così come emerge dalla Deliberazione del 15 marzo 2012 (Repertorio atti, n. 41/CU), concernente l'individuazione, per l'anno 2012, delle Regioni di cui all'articolo 4 dell'intesa, in ordine ai nuovi criteri per il riparto e la gestione delle risorse statali.

Le risorse statali sono ripartite tra le Regioni che hanno adottato discipline d'incentivazione nelle quali:

- a) non vi siano limiti temporali di durata degli incentivi destinati ad Unioni di comuni e a Comunità montane;
- b) siano previste forme di premialità per le gestioni associate svolte da Unioni di comuni e da Comunità montane;
- c) siano presi in considerazione il numero e la tipologia delle gestioni associate, la popolazione o altri indicatori di disagio in modo tale da favorire l'associazionismo dei piccoli Comuni;
- d) sia prevista l'attribuzione di contributi solo per le gestioni associate effettivamente attivate ovvero siano previste istruttorie di verifica sul funzionamento reale della forma associata;
- e) sia prevista la concessione dei contributi entro l'anno finanziario di riferimento.

È stata condivisa l'esigenza di pervenire a un nuovo sistema premiale incentivante che dovrà pertanto essere elaborato per l'anno 2013, secondo una serie di criteri che il Ministero dell'interno si è impegnato a comunicare.

Con la nuova intesa del 27 luglio 2012, Repertorio atti n. 970, la Conferenza unificata ha disposto che al Ministero dell'interno è riservata la gestione delle risorse finanziarie statali destinate al finanziamento degli enti risultanti dalla fusione di Comuni e della quota delle risorse per l'esercizio

associato di funzioni e servizi di competenza esclusiva dello Stato, fissata nel 6 per cento delle risorse finanziarie complessive.

4. Gli incentivi finanziari regionali delle forme associative comunali: Le Regioni hanno un ruolo nel sostegno finanziario delle forme associative comunali.

A tal proposito il d.lgs. n. 267/2000, art. 33, *Esercizio associato di funzioni e servizi da parte dei Comuni* prevede che:

«1. Le Regioni, nell’emanazione delle leggi di conferimento delle funzioni ai Comuni, attuano il trasferimento delle funzioni nei confronti della generalità dei Comuni.

2. Al fine di favorire l’esercizio associato delle funzioni dei Comuni di minore dimensione demografica, le Regioni individuano livelli ottimali di esercizio delle stesse, concordandoli nelle sedi concertative di cui all’articolo 4. Nell’ambito della previsione regionale, i Comuni esercitano le funzioni in forma associata, individuando autonomamente i soggetti, le forme e le metodologie, entro il termine temporale indicato dalla legislazione regionale. Decorso inutilmente il termine di cui sopra, la Regione esercita il potere sostitutivo nelle forme stabilite dalla legge stessa.

3. Le Regioni predispongono, concordandolo con i Comuni nelle apposite sedi concertative, un programma di individuazione degli ambiti per la gestione associata sovracomunale di funzioni e servizi, realizzato anche attraverso le Unioni, che può prevedere altresì la modifica di Circostrizioni comunali e i criteri per la corresponsione di contributi e incentivi alla progressiva unificazione. Il programma è aggiornato ogni tre anni, tenendo anche conto delle Unioni di comuni regolarmente costituite.

4. Al fine di favorire il processo di riorganizzazione sovracomunale dei servizi, delle funzioni e delle strutture, le Regioni provvedono a disciplinare con proprie leggi, nell’ambito del programma territoriale di cui al comma 3, le forme d’incentivazione dell’esercizio associato delle funzioni da parte dei Comuni, con l’eventuale previsione nel proprio bilancio di un apposito fondo. A tale fine, oltre a quanto stabilito dal comma 3 e dagli articoli 30 e 32, le Regioni si attengono ai seguenti principi fondamentali:

a) nella disciplina delle incentivazioni:

1) favoriscono il massimo grado di integrazione tra i Comuni, graduando la corresponsione dei benefici in relazione al livello di unificazione, rilevato mediante specifici indicatori con riferimento alla tipologia ed alle caratteristiche delle funzioni e dei servizi associati o trasferiti in modo tale da erogare il massimo dei contributi nelle ipotesi di massima integrazione;

2) prevedono in ogni caso una maggiorazione dei contributi nelle ipotesi di fusione e di Unione, rispetto alle altre forme di gestione sovracomunale;

b) promuovono le Unioni di comuni, senza alcun vincolo alla successiva fusione, prevedendo comunque ulteriori benefici da corrispondere alle Unioni che autonomamente deliberino, su conforme proposta dei Consigli comunali interessati, di procedere alla fusione».

Con l’art. 33 del TUEL si vuole assicurare il coinvolgimento della generalità Comuni nel conferimento di funzioni agli enti locali da parte della Regione.

Per conseguire il principio di adeguatezza è necessario spingere i Comuni ad associarsi nell’espletamento delle funzioni e servizi.

A tal proposito «al fine di favorire il processo di riorganizzazione sovra comunale dei servizi, delle funzioni e delle strutture ...», le Regioni hanno il dovere di disciplinare con proprie leggi «... le forme d’incentivazione dell’esercizio associato delle funzioni da parte dei Comuni, con l’eventuale previsione nel proprio bilancio di un apposito fondo ...».

Si evidenzia che la normativa in questione preveda solo l'eventualità che la Regione preveda nel proprio bilancio incentivi di carattere economico-finanziario; ma com'è stato visto, *supra*, tale facoltà si è tramutata in un obbligo sostanziale, atteso che a seguito dell'intesa in Conferenza unificata del 1° marzo 2006 (atto di repertorio n. 936), per definire i criteri di riparto delle somme a beneficio delle Regioni, le risorse statali sono ripartite soltanto tra le Regioni che hanno adottato discipline d'incentivazione.

Numerose sono le Regioni che hanno legiferato riguardo alle forme associative. Tra queste la Regione Emilia-Romagna che nel 2012 emana la legge regionale 21 dicembre 2012, n. 21, *Misure per assicurare il governo territoriale delle funzioni amministrative secondo i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza* (in G.U. n.6 del 9 febbraio 2013).

Anche la Regione Veneto, con deliberazione della Giunta Regionale n. 743, del 7 giugno 2011, ha emanato *Regole sui criteri e modalità per l'assegnazione e l'erogazione di contributi a favore di Comuni e Consorzi di comuni per l'elaborazione di studi di fattibilità finalizzati alla costituzione di una Unione di comuni o alla Fusione di comuni*.

La Regione Piemonte con la L.r. n. 11/2012, *Disposizioni organiche in materia di enti locali* (in B.U. Piemonte 27 settembre 2012, n. 39) dispone il riassetto dell'associazionismo intercomunale tenendo conto delle specificità dei territori montani e collinari; mentre la Regione Lombardia con la L.r. n. 19/2008 sostiene la gestione associata di funzioni e servizi comunali e favorisce lo sviluppo di forme stabili di gestione associate di funzioni e servizi comunali, destinando contributi specifici e fornendo supporto tecnico, anche con attività di formazione e accompagnamento, prioritariamente a favore di:

- a) Unioni di comuni lombarde;
- b) Comunità montane.

Il sistema delle autonomie in Toscana è regolato dalla L.r. 27 dicembre 2011, n. 68, *Norme sul sistema delle autonomie locali* (in B.U. Toscana 28 dicembre 2011, n. 62, parte prima) che definisce gli strumenti per la cooperazione finanziaria e l'attuazione della legislazione statale sull'esercizio associato delle funzioni fondamentali dei Comuni, per il riordino di enti, e per lo sviluppo delle politiche in favore dei territori montani e disagiati, anche insulari.

La Regione Abruzzo favorisce il processo di raggruppamento dei Piccoli Comuni, al fine di superare la loro inadeguatezza dimensionale e definisce ambiti territoriali, tali da creare le condizioni per consentire un effettivo governo dei processi socio-economici e un efficiente ed efficace gestione dei servizi e delle funzioni di interesse locale attraverso la L.r. 17 dicembre 1997, n. 143, *Norme in materia di riordino territoriale dei Comuni: Mutamenti delle circoscrizioni, delle denominazioni e delle sedi comunali. Istituzione di nuovi Comuni, Unioni e Fusioni* (in B.U. Abruzzo 29 dicembre 1997, n. 21), modificata dalla L.r. 9 gennaio 2013, *Modifiche ed integrazioni alla legge regionale 17 dicembre 1997, n. 143, Norme in materia di riordino territoriale dei Comuni. Mutamenti delle circoscrizioni, delle denominazioni e delle sedi comunali. Istituzione di nuovi Comuni, Unioni, fusioni), disposizioni in materia di riassetto degli enti del territorio montano e norme in materia di politiche di sviluppo della montagna abruzzese*, (in B.U. Abruzzo 16 gennaio 2013, n. 2).

L'ultima legge regionale in materia in ordine di tempo è la L.r. 1° agosto 2014, n. 34, *Disciplina dell'esercizio associato delle funzioni comunali*, della Regione Puglia, la quale detta norme per

l'attuazione della legislazione nazionale sull'esercizio associato delle funzioni comunali, con particolare riferimento alle funzioni fondamentali di cui al decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (*Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica*), convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, nonché al decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95 (*Disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini nonché misure di rafforzamento patrimoniale delle imprese del settore bancario*), convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135.

5. Le fasi del processo costitutivo dell'Unione di comuni: La costituzione dell'Unione di comuni avviene attraverso un processo complesso, fatto di numerose fasi che si susseguono tra loro, all'interno di una visione articolata.

Prima fase: La prima fase della costruzione dell'Unione di comuni si basa, in genere, sulla volontà di alcuni Sindaci più illuminati, determinati a costruire un nuovo soggetto giuridico associativo, attraverso il quale si possano superare le debolezze strutturali dei Comuni singoli.

Questo stadio si basa, in modo particolare sull'individuazione dei Comuni che potrebbero partecipare all'Unione di comuni.

Comuni di solito contigui, legati spesso da una medesima appartenenza politica anche se non sempre, caratterizzati da forti legami storico-culturali e da problematiche affini.

In questa prima fase organizzativa è decisivo il fattore motivazionale dei Sindaci che hanno il compito, non facile, di coinvolgimento del territorio e delle comunità interessate: imprenditori, livello associativo e politico e di far percepire alla comunità di riferimento la grande opportunità di sviluppo socio-economico del territorio che potrebbe conseguire dal varo di logiche associative comunali.

La prima fase è assai delicata, perché ci si confronta, per la prima volta, con gli *stakeholder* che di frequente sono all'oscuro, tanto della normativa su cui si basa l'Unione di comuni, quanto della sostanza della medesima; dei punti di forza e di debolezza insiti nell'ambito unionale; della sua finalità e delle opportunità che l'ordinamento offre alle comunità interessate. Fattori questi che se non gestiti in modo adeguato rischiano di far fallire il progetto complessivo della costituzione dell'Unione di comuni sul nascere; costituzione che deve essere vissuta, invece, come motivo di rilancio del territorio interessato e come occasione di crescita e di sviluppo della comunità di riferimento.

Seconda fase: La seconda fase della costruzione dell'Unione di comuni riguarda la realizzazione del progetto di Unione che deve prendere le mosse dall'analisi della situazione socio-economica dell'area interessata, per poi addivenire al censimento delle attività amministrative e dei modelli organizzativi dei Comuni; deve seguire la rilevazione dei contratti in essere nei diversi Comuni interessati alla costruzione dell'Unione comunale; l'analisi dei costi dei servizi erogati; le risorse umane, finanziarie e strumentali a disposizione.

Il tutto è necessario per la definizione del quadro di riferimento della costituenda Unione di comuni e per l'individuazione dei suoi potenziali punti di forza e di debolezza rispetto a quanto offerto dalle politiche attivate dai Comuni singoli.

Nel progetto di Unione di comuni si dovranno comprendere necessariamente le funzioni di trasferire al soggetto associato, sia perché obbligati dalla legge, sia per autonoma scelta da parte dei Comuni aderenti all'Unione comunale.

In questo stadio è necessario evidenziare tanto i punti di forza che di debolezza della costituenda Unione di comuni, al fine di poter offrire agli *stakeholder* ogni utile informazione sui vantaggi e gli svantaggi della gestione di funzioni e servizi in forma associata.

La seconda fase riguarderà, altresì, la redazione di una bozza di statuto dell'Unione di comuni, attraverso cui si delinea un nuovo modello organizzativo degli enti locali interessati dal processo associativo; si stabiliscono i criteri in base ai quali dovranno essere attuati i trasferimenti delle risorse umane, finanziarie e strumentali dai singoli Comuni all'Unione di comuni; si delineano quali siano i possibili contributi finanziari rivenienti dallo Stato o dalla Regione di riferimento.

Terza fase: Si giunge poi alla fase della partecipazione, del coinvolgimento capillare della comunità tutta rispetto al lavoro prodotto, al fine di poter consentire la formulazione di possibili osservazioni, suggerimenti integrazioni su quanto elaborato, in modo particolare da parte di chi ha ruoli politici e che dovranno di conseguenza guidare la costituenda Unione di comuni, facendola divenire attore di concreto cambiamento istituzionale.

È questa la fase nella quale si perverrà all'approvazione da parte dei singoli Consigli comunali interessati dello statuto dell'Unione di comuni e dell'atto costitutivo della stessa e successivamente alla stipula del medesimo atto; quindi si perverrà, a cura degli organi gestionali, agli adempimenti burocratici conseguenti, come l'apertura della partita I.V.A., della richiesta del Codice fiscale dell'ente, dell'individuazione dell'istituto di credito che dovrà fungere da tesoreria unionale.

Quarta fase: La penultima fase è quella in cui si avvia concretamente l'attività della neo costituita Unione di comuni.

I Comuni aderenti all'Unione dovranno eleggere i propri rappresentanti in seno al Consiglio della stessa garantendo la rappresentanza delle minoranze; una volta costituito il Consiglio dell'Unione di comuni, questo provvederà all'elezione del Presidente dell'Unione (salvo modalità elettive differenti poste in essere dallo statuto dell'Unione di comuni); i Comuni individueranno il componente che farà parte dell'esecutivo dell'Unione di comuni; verrà elaborata la necessaria fase di regolamentazione del nuovo ente locale associato; saranno nominati i rappresentanti dell'Unione presso enti; verrà nominato il segretario dell'Unione ed eventualmente il direttore generale della stessa qualora l'Unione conti più di 100.000 abitanti oltre all'organismo interno di valutazione ed il collegio dei revisori; predisposte le eventuali Convenzioni con enti e organismi pubblici o privati utili alla vita politico-amministrativa dell'Unione; nominati da parte del Presidente dell'Unione i responsabili dei servizi del soggetto associato; avviata la fase concertativa con le organizzazioni sindacali per il trasferimento del personale dai Comuni singoli all'Unione di comuni; in definitiva organizzato il nuovo ente al fine del suo corretto funzionamento e dell'erogazione di servizi all'utenza, in maniera efficace, efficiente ed economica.

Quinta fase: L'ultima fase è quella del concreto avvio del lavoro in maniera associata, che implica un nuovo atteggiamento da parte dei soggetti interessati, non più impegnati a lavorare solo per il proprio Comune, ma per l'Unione e dunque indirettamente per il loro ente locale originario.

È la fase del cambiamento culturale negli amministratori, dei dipendenti dell'Unione e del suo *management* nelle mani del quale è riposta gran parte delle responsabilità di successo o d'insuccesso dell'operazione di riordino territoriale e organizzativo posta in essere attraverso l'Unione di comuni.

6. L'Ordinamento finanziario e contabile dell'Unione di comuni tra bilancio classico e bilancio armonizzato: Il d.lgs. n. 267/2000, all'art. 32, comma 4, dispone che all'Unione di comuni si applicano «in quanto compatibili, i principi previsti per l'ordinamento dei Comuni, con particolare riguardo ... all'ordinamento finanziario e contabile...».

In base al nuovo art. 119 Cost. (in vigore dall'esercizio finanziario 2014) i Comuni [ma anche le Unioni di comuni], le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.

Il TUEL disciplina l'ordinamento finanziario e contabile nella parte II, artt. 149-269.

La parte finanziario - contabile del TUEL comprende la disciplina del bilancio delle Unioni di comuni, che per sua natura non è uno strumento soltanto tecnico, ma anche e soprattutto politico che tocca istituzioni, enti pubblici, persone fisiche e giuridiche, fissando priorità di programmi e progetti che toccano la vita quotidiana dei cittadini e imprese.

Il bilancio è innanzitutto un documento giuridico-contabile contenente le entrate e le spese dell'Unione di comuni, ma è anche e soprattutto il principale strumento di programmazione nel quale sono riportate oltre alle risorse finanziarie, quelle strumentali e quelle umane, necessarie per il conseguimento degli obiettivi che con il bilancio (e nel bilancio) stabiliti dagli organi di indirizzo e di governo dell'ente locale.

In base al punto 9.1 dell'all. n. 4/1 del d.lgs. n. 118/2011 «il bilancio di previsione finanziario è il documento nel quale vengono rappresentate contabilmente le previsioni di natura finanziaria riferite a ciascun esercizio compreso nell'arco temporale considerato nei Documenti di programmazione dell'ente (il DEFR regionale e il DUP degli enti locali), attraverso il quale gli organi di governo di un ente, nell'ambito dell'esercizio della propria funzione di indirizzo e di programmazione, definiscono la distribuzione delle risorse finanziarie tra i programmi e le attività che l'amministrazione deve realizzare, in coerenza con quanto previsto nel documento di programmazione».

Il bilancio di previsione finanziario svolge le seguenti finalità:

- «- *politico-amministrative* in quanto consente l'esercizio delle prerogative di indirizzo e di controllo che gli organi di *governance* esercitano sull'organo esecutivo ed è lo strumento fondamentale per la gestione amministrativa nel corso dell'esercizio;
- di *programmazione finanziaria* poiché descrive finanziariamente le informazioni necessarie a sostenere le amministrazioni pubbliche nel processo di decisione politica, sociale ed economica;
- di *destinazione delle risorse* a preventivo attraverso la funzione *autorizzatoria*, connessa alla natura finanziaria del bilancio;
- di *verifica degli equilibri finanziari* nel tempo e, in particolare, della copertura delle spese di funzionamento e di investimento programmate. Per le Regioni il bilancio di previsione costituisce

sede per il riscontro della copertura finanziaria di nuove o maggiori spese stabilite da leggi della regione a carico di esercizi futuri;

- *informative* in quanto fornisce informazioni agli utilizzatori interni (consiglieri ed amministratori, dirigenti, dipendenti, organi di revisione, ecc.) ed esterni (organi di controllo, altri organi pubblici, fornitori e creditori, finanziatori, cittadini, ecc.) in merito ai programmi in corso di realizzazione, nonché in merito all'andamento finanziario della amministrazione».

Ai sensi dell'art. 150 del d.lgs. n. 267/2000, l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è riservato alla legge dello Stato e stabilito dalle disposizioni di principio del presente testo unico e del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Gli enti locali ispirano la propria gestione al principio della programmazione. A tal fine presentano il *Documento unico di programmazione* (DUP) entro il 31 luglio di ogni anno e il bilancio di previsione finanziario entro il 31 dicembre, riferiti ad un orizzonte temporale almeno triennale. Le previsioni del bilancio sono elaborate sulla base delle linee strategiche contenute nel documento unico di programmazione, osservando i principi contabili generali ed applicati allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni. I termini possono essere differiti con decreto del Ministro dell'interno, d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in presenza di motivate esigenze.

Così come prevede l'art. 151 del TUEL il *Documento unico di programmazione* è composto dalla Sezione strategica, della durata pari a quelle del mandato amministrativo e dalla Sezione operativa di durata pari a quello del bilancio di previsione finanziario.

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

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

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

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

Al rendiconto è allegata una relazione della Giunta sulla gestione che esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti, e gli altri documenti previsti dall'art. 11, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Il rendiconto è deliberato dall'organo consiliare entro il 30 aprile dell'anno successivo; mentre entro il 31 luglio l'ente approva il bilancio consolidato con i bilanci dei propri organismi e enti strumentali e delle società controllate e partecipate, secondo il principio applicato n. 4/4 di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Ai fini del consolidamento dei conti pubblici, gli enti locali rispettano le disposizioni concernenti il monitoraggio dei conti pubblici (articoli 13, 14 e 15 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 e titolo I del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118)

Gli enti locali garantiscono la rilevazione unitaria dei fatti gestionali attraverso l'adozione di un piano integrato dei conti, articolato in piano finanziario, economico e patrimoniale secondo lo schema di cui all'allegato n. 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

Il bilancio è per antonomasia uno strumento di programmazione, nel quale il totale delle entrate deve finanziare indistintamente il totale delle spese, salvo le eccezioni di legge.

Tutte le entrate sono iscritte in bilancio al lordo delle spese di riscossione a carico degli enti locali e di altre eventuali spese ad esse connesse; mentre tutte le spese sono iscritte in bilancio integralmente, senza alcuna riduzione delle correlative entrate. Sono vietate le gestioni di entrate e di spese che non siano iscritte in bilancio.

Il bilancio di previsione è redatto nel rispetto dei principi di veridicità ed attendibilità, sostenuti da analisi riferite ad un adeguato arco di tempo o, in mancanza, da altri idonei parametri di riferimento.

Il legislatore ricorrendo ai termini «veridicità» ed «attendibilità», fa esplicito riferimento, al principio internazionale del *true and fair view*, ripreso nella tradizione normativa e contabile italiana con la richiesta di «rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio»; ne consegue che le informazioni, per essere utili, devono essere attendibili. Un'informazione ha la qualità dell'attendibilità quando è scevra da errori rilevanti e pregiudizi e può quindi essere considerata dagli utilizzatori come fedele rappresentazione di ciò che essa tende, o dovrebbe tendere, a rappresentare.

Ai sensi dell'art. 162 TUEL, il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, deve essere comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantire un fondo di cassa finale non negativo.

Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in conto capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio ai fini del rispetto del principio dell'integrità, il quale postula che nel bilancio di previsione e nel rendiconto non vi siano compensazioni di partite; è vietato di conseguenza iscrivere le entrate al netto delle spese sostenute per la riscossione e, parimenti, di registrare le spese ridotte delle correlate entrate.

L'art. 163 del TUEL disciplina l'esercizio provvisorio e la gestione provvisoria del bilancio che si ha qualora il bilancio di previsione non sia stato approvato dal Consiglio entro il 31 dicembre dell'anno precedente.

L'art. 162, comma 1, del TUEL, dispone che gli enti locali deliberano annualmente il bilancio di previsione finanziario redatto in termini di competenza, per l'anno successivo, rispettando in pareggio finanziario complessivo, nel senso che il totale delle entrate finanzia indistintamente il totale delle spese.

Tra gli utilizzatori del sistema di bilancio vi sono cittadini, amministratori, organi di controllo ed enti pubblici, organismi strumentali per la gestione dei servizi pubblici locali, dipendenti, finanziatori, fornitori e altri creditori. Essi usano il sistema di bilancio per soddisfare alcune delle proprie diverse esigenze informative.

Il sistema di bilancio deve assolvere molteplici e interrelate funzioni:

- a) una funzione politico-amministrativa;
- b) una funzione economico-finanziaria;
- c) una generale funzione informativa a beneficio dell'ampia serie di utilizzatori.

Secondo l'ordinamento e 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.

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.

La valenza pluriennale del sistema di bilancio, trova rispondenza nelle linee programmatiche di mandato.

Il piano generale di sviluppo dell'ente è previsto come documento obbligatorio, dall'art. 165, comma 7, comma 3, del d.lgs. n. 267/2000.

Esso comporta il confronto delle linee programmatiche, di cui all'art. 46 TUEL, con le reali possibilità operative dell'ente ed esprime, per la durata del mandato in corso, le linee dell'azione dell'ente nell'organizzazione e nel funzionamento degli uffici, nei servizi gestiti direttamente o affidati ad organismi totalmente partecipati, da assicurare, nelle risorse finanziarie correnti acquisibili e negli investimenti e delle opere pubbliche da realizzare.

Il piano generale di sviluppo dell'ente deve essere deliberato dal Consiglio prima del primo bilancio annuale del mandato con i relativi allegati, tra cui la relazione previsionale e programmatica e il bilancio pluriennale e antecedentemente alla definizione in Giunta della programmazione triennale delle opere pubbliche e dell'elenco annuale dei lavori pubblici, che diversamente finiscono col contenere indicazioni irrealistiche.

In seguito deve essere verificato ed eventualmente adeguato attraverso una nuova deliberazione, prima dell'approvazione del bilancio annuale.

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 previsionale e programmatica.

Esso rappresenta la proiezione annuale:

- delle spese correnti, d'investimento e d'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 riguardanti i servizi per conto di terzi.

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 perché costituisce limite agli impegni dispesa, fatta eccezione per i servizi per conto di terzi;
- copre un arco temporale riferito all'esercizio finanziario successivo alla sua approvazione.

La struttura del bilancio, attualmente, per gli enti locali non soggetti alla sperimentazione concernente il bilancio armonizzato, è delineata dall'art. 165 del TUEL, il quale prevede che il bilancio si compone di due parti: entrata e spesa.

I Titoli dell'entrata per Province, Comuni, Città metropolitane, Unioni di comuni sono sei; mentre quelli che si riferiscono alla parte spesa sono quattro.

La parte delle entrate è ordinata come segue:

- titoli, secondo la fonte di provenienza delle entrate, ossia la natura dell'entrata;
- categorie, secondo la tipologia delle entrate all'interno della fonte di provenienza;
- risorse, in base all'oggetto dell'entrata, specificatamente individuato all'interno della categoria di appartenenza. Le risorse non sono definite e sono quindi rimesse alle decisioni dell'ente locale.

La parte della spesa nel bilancio di previsione è ordinata in titoli, funzioni, servizi e interventi.

I titoli aggregano le spese in base alla loro natura e destinazione economica; le funzioni individuano in modo più articolato le spese in relazione alla tipologia delle attività espletate e cioè all'oggettivo esercizio di operazioni da parte delle articolazioni organizzative dell'ente a cui le stesse sono affidate per l'ottenimento di risultati; per servizio si può intendere sia il reparto organizzativo semplice o complesso composto di persone e mezzi per l'articolazione di un'area organizzativa dell'ente, sia le attività che vi fanno capo per l'esercizio di parte di una funzione propria dello stesso ente deputata all'erogazione di prestazioni ai cittadini (funzioni finali) ovvero a fini interni di supporto e di strumentalità (funzioni strumentali e di supporto); i tipi di intervento servono per specificare, qualificare e individuare le dotazioni finanziarie costituenti parte del complessivo *budget* del servizio e sono indicativi della natura economica dei fattori produttivi destinati a ciascun servizio.

Il modello di bilancio di previsione annuale, distinto per tipologia di ente (Province, Comuni e Unioni di comuni, Comunità montane e Città metropolitane), è stato approvato con il d.p.r. 31 gennaio 1996, n. 194, *Regolamento per l'approvazione dei modelli di cui all'art. 114 del d.lgs. 25*

febbraio 1995, n. 77, concernente l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali (in G.U. 13 aprile 1996, n. 87, S.O.) ed è a struttura obbligatoria, non modificabile neppure parzialmente.

Il bilancio di previsione è corredato da una relazione della Giunta all'organo deliberante, nella quale è necessario che sia data un'illustrazione esauriente ed il più possibile dettagliata delle politiche dell'ente, come si esprimono nel documento e negli allegati.

La previsione di entrata in titoli, categorie, risorse e la previsione di spesa in titoli, funzioni, servizi, interventi servono per rendere sempre più disaggregata l'entrata e la spesa, rendendo altresì più leggibile il bilancio.

Solo come esempio, il titolo I, Entrate tributarie si suddivide nella categoria 1 imposte e risorse imposta comunale sugli immobili, addizionale comunale sul consumo di energia elettrica, addizionale comunale sulla pubblicità, addizionale comunale all'irpef, compartecipazione irpef; nella categoria 2 tasse e risorse tassa per l'occupazione di spazi aree pubbliche, tassa per lo smaltimento rifiuti solidi urbani interni; nella categoria 3 tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie e risorse diritti sulle pubbliche affissioni, oneri di urbanizzazione, oneri di urbanizzazione in sanatoria.

7. La riclassificazione del bilancio in base al nuovo sistema contabile: L'armonizzazione dei sistemi contabili diventa, con la L. 31 dicembre 2009, n. 196, *Legge di contabilità e finanza pubblica* (in G.U. 31 dicembre 2009, n. 303, S.O.) l'elemento centrale della riforma della contabilità pubblica.

Il d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, *Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42* (in G.U. 26 luglio 2011, n. 172), contiene disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, con il quale viene ulteriormente innovato l'ordinamento contabile di tali enti.

La riforma della contabilità degli enti locali rientra nella più generale attività di armonizzazione dei sistemi contabili di ogni livello di governo ed ha il fine di permettere di monitorare e controllare l'andamento dei conti pubblici e consentire che i sistemi contabili e gli schemi di bilancio siano raccordabili con quelli esistenti a livello europeo.

Nel Titolo I del d.lgs. n. 118/2011 sono stabiliti i criteri per le Regioni, gli enti locali e i loro enti strumentali (esclusi quelli sanitari), tesi ad assicurare l'armonizzazione dei conti pubblici, al fine di garantire il governo unitario della finanza pubblica e la tutela dell'unità economica della Repubblica.

Per consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario ed economico-patrimoniale, il d.lgs. n. 118/2011 prevede che il sistema di contabilità finanziaria adottato dalle Regioni, dagli enti locali e da alcuni enti strumentali, sia accostato da un sistema di contabilità economico-patrimoniale; mentre per gli enti strumentali in regime di contabilità civilistica è previsto che essi approntino un *budget* economico e che riclassifichino i propri dati contabili in base a regole uniformi a quelle degli enti in contabilità finanziaria. In più, le aziende speciali, le istituzioni e gli altri organismi strumentali delle Regioni e degli enti locali, sono obbligate a utilizzare lo stesso sistema contabile dell'amministrazione di cui fanno parte.

Il d.lgs. n. 118/2011 prevede che le amministrazioni pubbliche adottino comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti e organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati.

Ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 118/2011 «il sistema di bilancio delle amministrazioni pubbliche ... costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione. Le sue finalità sono quelle di fornire informazioni in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione ed all'andamento dell'ente, a favore dei soggetti interessati al processo di decisione politica, sociale ed economico-finanziaria».

Riguardo alla classificazione delle entrate, l'art. 15 del d.lgs. n. 118/2011 dispone che esse sono aggregate in:

- a) titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;
- b) tipologie, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto.

Ai fini della gestione (ovvero con il piano esecutivo di gestione -peg-) e della rendicontazione, le tipologie sono ripartite in categorie, capitoli ed eventualmente in articoli secondo il rispettivo oggetto. I capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il quarto livello di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'art. 4.

La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette al Consiglio, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione delle tipologie in categorie.

Rimanendo sempre nell'ambito delle entrate del bilancio armonizzato esse sono raggruppate in otto titoli:

- Titolo 1 Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa;
- Titolo 2 Trasferimenti correnti;
- Titolo 3 Entrate extratributarie;
- Titolo 4 Entrate in conto capitale;
- Titolo 5 Entrate derivanti da riduzione di attività finanziarie;
- Titolo 6 Accensione di prestiti;
- Titolo 7 Anticipazione da istitutotesoriere/cassiere;
- Titolo 9 Entrate per conto terzi e partite di giro.

Solo a titolo di esempio per le entrate si avrà:

- Titolo I: Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa;
- Tipologia 101: Tributi diretti;
- Categoria 1010123: Addizionale comunale IRPEF.

Riguardo alla classificazione delle spese, l'art. 13 del d.lgs. n. 118/2011 dispone che esse sono aggregate per:

- missioni, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni;
- programmi, che descrivono gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni.

Ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. n. 118/2011, la spesa viene specificata e classificata ulteriormente in:

- a) missioni, come definite all'articolo 13, comma 1, secondo periodo. Le missioni sono definite in relazione al riparto di competenza di cui agli articoli 117 e 118 della Costituzione. Al fine di assicurare un più agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, le missioni sono definite anche tenendo conto di quelle individuate per il bilancio dello Stato;
- b) programmi, come definiti all'art. 13, comma 1, terzo periodo. I programmi si articolano in titoli e, ai fini della gestione, sono ripartiti in macroaggregati (interventi del vecchio bilancio), capitoli ed eventualmente in articoli. I capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il quarto livello di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'art. 4. La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati. Il programma è, inoltre, raccordato alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi), secondo le corrispondenze individuate nel glossario, di cui al comma 3-ter, che costituisce parte integrante dell'allegato n. 14. Nell'ambito dei macroaggregati è data separata evidenza delle eventuali quote di spesa non ricorrente.

I titoli delle spese sono 6 e precisamente:

- Titolo 1: Spese correnti;
- Titolo 2: Spese in conto capitale;
- Titolo 3: Spese per incremento attività finanziaria;
- Titolo 4: Rimborso di prestiti;
- Titolo 5: Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere;
- Titolo 7: Spese per conto terzi e partite di giro.

Solo a titolo di esempio, per le spese si avrà:

- Missione 01: servizi istituzionali, generali e di gestione;
- Programma 01: Organi istituzionali;
- Titolo I: Spese correnti;
- Macroaggregati: Redditi da lavoro dipendente.

La sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi è contenuta anche nel d.p.c.m. 28 dicembre 2011

L'art. 4 del d.lgs. n. 118/2011 prevede che al fine di consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali nell'ambito delle rappresentazioni contabili, i Comuni e gli altri enti locali come le Unioni di comuni adottano il piano dei conti integrato di cui all'allegato n. 6.

«Il piano dei conti integrato, ispirato a comuni criteri di contabilizzazione, è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali, definito in modo da evidenziare, attraverso i principi contabili applicati, le modalità di raccordo, anche in una sequenza temporale, dei dati finanziari ed economico-patrimoniali, nonché consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali».

Il piano dei conti integrato è costituito dal:

- piano dei conti finanziario degli enti locali (vedi all. 6/1 al d.lgs. n. 118/2011);
- piano dei conti economico degli enti locali (vedi all. 6/2 al d.lgs. n. 118/2011);
- piano dei conti patrimoniale degli enti locali (vedi all. 6/3 al d.lgs. n. 118/2011).

8. Variazioni al bilancio: Il tema delle variazioni al bilancio di previsione è esplicitato nel d.lgs. n. 267/2000, art. 175 (modificato dall'art. 74, comma 1, n. 23), lett. a), d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. aa), d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126), il quale, al comma 2, prevede che: «il bilancio di previsione finanziario può subire variazioni nel corso dell'esercizio di competenza e di cassa sia nella parte prima, relativa alle entrate, che nella parte seconda, relativa alle spese, per ciascuno degli esercizi considerati nel documento».

Il d.lgs. n. 118/2011, all'art. 16, definisce le variazioni di bilancio con il termine di flessibilità degli stanziamenti di bilancio e precisa, al comma 1, che:

«al fine di migliorare l'utilizzo delle risorse pubbliche, anche in termini di riqualificazione della spesa, le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 2 possono effettuare, in sede di gestione, variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi, limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione», stabilendo al comma 2, che:

«resta in ogni caso precluso l'utilizzo delle entrate in conto capitale e derivanti dall'accensione di prestiti per il finanziamento delle spese correnti».

Ciò significa che sono di natura gestionale e di conseguenza sono escluse dalla competenza dell'organo consiliare, le variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi, concernenti solo le spese per il personale che conseguono a trasferimento di personale all'interno dell'amministrazione; le variazioni tra le dotazioni finanziarie rimodulabili interne ad ogni programma; rimodulazioni compensative tra programmi di differenti missioni.

Il TUEL all'art. 175, rubricato *Variazioni al bilancio di previsione ed al piano esecutivo di gestione*, dopo le modifiche apportate dal d.lgs. n. 118/2011 e dal d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, *Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*, prevede che le variazioni al bilancio sono di competenza dell'organo consiliare, salvo quelle previste dai commi 5-bis e 5-quater.

Il comma 5-bis prevede che:

«l'organo esecutivo con provvedimento amministrativo approva le variazioni del piano esecutivo di gestione, salvo quelle di cui al comma 5-quater e le seguenti variazioni del bilancio di previsione non aventi natura discrezionale, che si configurano come meramente applicative delle decisioni del Consiglio, per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio:

a) variazioni riguardanti l'utilizzo della quota vincolata e accantonata del risultato di amministrazione nel corso dell'esercizio provvisorio consistenti nella mera reinscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'art. 187, comma 3-*quinquies*;

b) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi

previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di programmazione negoziata, già deliberati dal Consiglio;

c) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'ente;

d) variazioni delle dotazioni di cassa, salvo quelle previste dal comma 5-*quater*, garantendo che il fondo di cassa alla fine dell'esercizio sia non negativo;

e) variazioni riguardanti il fondo pluriennale vincolato di cui all'art. 3, comma 5, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, effettuata entro i termini di approvazione del rendiconto in deroga al comma 3».

Il comma 5-*quater* dispone che:

«nel rispetto di quanto previsto dai regolamenti di contabilità, i responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, il responsabile finanziario, possono effettuare, per ciascuno degli esercizi del bilancio:

a) le variazioni compensative del piano esecutivo di gestione fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, escluse le variazioni dei capitoli appartenenti ai macroaggregati riguardanti i trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti, ed ai trasferimenti in conto capitale, che sono di competenza della Giunta;

b) le variazioni di bilancio fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, in termini di competenza e di cassa, escluse quelle previste dall'art. 3, comma 5, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Le variazioni di bilancio riguardanti le variazioni del fondo pluriennale vincolato sono comunicate trimestralmente alla Giunta;

c) le variazioni di bilancio riguardanti l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, in termini di competenza e di cassa, secondo le modalità previste dall'art. 187, comma 3-*quinquies*;

d) le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente;

e) le variazioni necessarie per l'adeguamento delle previsioni, compresa l'istituzione di tipologie e programmi, riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto di terzi.

9. Il principio della programmazione: Il principio contabile riguardante la programmazione di bilancio è contenuto nel d.lgs. n. 118/2011, all. n. 4/1.

«La programmazione è il processo di analisi e valutazione che, comparando e ordinando coerentemente tra loro le politiche e i piani per il governo del territorio, consente di organizzare, in una dimensione temporale predefinita, le attività e le risorse necessarie per la realizzazione di fini sociali e la promozione dello sviluppo economico e civile delle comunità di riferimento».

L'attività programmatoria è fatto assai complesso e deve svolgersi tenendo ben presente le reali possibilità economico-finanziarie delle ente locale di riferimento e degli *stakeholder* interessati alle dinamiche dello stesso.

Con l'attività di programmazione le pp.aa. concorrono alla più generale programmazione comunitaria e nazionale e al perseguimento degli obiettivi che ad essa conseguono.

Come evidenziato al punto 4.2, dell'all. n. 4/1 «gli strumenti di programmazione degli enti locali sono:

- a) il Documento unico di programmazione (DUP), presentato al Consiglio, entro il 31 luglio di ciascun anno, per le conseguenti deliberazioni;
- b) l'eventuale nota di aggiornamento del DUP, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni;
- c) lo schema di bilancio di previsione finanziario, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno. A seguito di variazioni del quadro normativo di riferimento la Giunta aggiorna lo schema di bilancio di previsione in corso di approvazione unitamente al DUP. In occasione del riaccertamento ordinario o straordinario dei residui la Giunta aggiorna lo schema di bilancio di previsione in corso di approvazione unitamente al DUP e al bilancio provvisorio in gestione;
- d) il piano esecutivo di gestione e delle *performances* approvato dalla Giunta entro 10 giorni dall'approvazione del bilancio;
- f) il piano degli indicatori di bilancio presentato al Consiglio unitamente al bilancio di previsione e al rendiconto;
- g) lo schema di delibera di assestamento del bilancio, comprendente lo stato di attuazione dei programmi e il controllo della salvaguardia degli equilibri di bilancio, da presentare al Consiglio entro il 31 luglio di ogni anno;
- h) le variazioni di bilancio;
- i) lo schema di rendiconto sulla gestione, che conclude il sistema di bilancio dell'ente, da approvarsi da parte della Giunta entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento ed entro il 31 maggio da parte del Consiglio».

Entro il 15 novembre di ogni anno la Giunta approva lo schema della delibera di approvazione del bilancio di previsione finanziario relativa almeno al triennio successivo, da sottoporre all'approvazione del Consiglio. Unitamente allo schema di delibera di approvazione del bilancio, la Giunta trasmette, a titolo conoscitivo, anche la proposta di articolazione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati; mentre entro il 31 dicembre di ciascun anno il Consiglio approva il bilancio di previsione riguardante le previsioni di entrata e di spesa riguardanti almeno il triennio successivo.

Il d.lgs. n. 118/2011, all. 4/1, ha introdotto nell'ordinamento, l'importante principio della c.d. «competenza finanziaria potenziata».

Le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, sono registrate nelle scritture contabili nel momento in cui l'obbligazione sorge, ma con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza

«L'adozione del principio della competenza potenziata, che richiede l'imputazione delle obbligazioni giuridiche all'esercizio in cui le stesse sono esigibili, non consente la formazione di residui derivanti "da accantonamenti contabili" di risorse in assenza di obbligazioni giuridiche perfezionate. Nel rispetto del principio della competenza potenziata, l'accantonamento contabile di risorse è effettuato iscrivendo in bilancio stanziamenti di spesa che non è possibile impegnare e pagare (che pertanto non danno luogo a residui passivi). Le conseguenti economie di spesa danno

luogo alla quota “accantonata” del risultato di amministrazione, utilizzabile a seguito del verificarsi degli eventi che hanno determinato la costituzione dell'accantonamento».

Detto in altri termini, il principio applicato della competenza finanziaria potenziata prevede che le spese d'investimento pluriennali sono impegnate negli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o della Convenzione, sulla base del relativo cronoprogramma.

La copertura finanziaria delle spese d'investimento che comportano impegni di spesa pluriennali va predisposta ad iniziare dall'attivazione del primo impegno con riferimento all'importo complessivo della spesa dell'investimento, sulla base di una obbligazione giuridica perfezionata o di una legge di autorizzazione all'indebitamento.

L'applicazione delle modalità di contabilizzazione degli impegni di spesa pluriennali prevista dal d.lgs. n. 118/2011 richiede l'introduzione di un procedimento che garantisca il rispetto del principio contabile dell'equilibrio di bilancio.

Infatti, avere a disposizione l'intera provvista finanziaria e impegnare, invece, la relativa spesa solo per la quota che scade nell'esercizio, non farebbe rispettare il vincolo di pareggio complessivo del bilancio di previsione.

Per consentire tutto questo, il d.lgs. n. 118/2011, ha previsto l'applicazione del c.d. «fondo pluriennale vincolato».

Per superare la discrasia tra registrazione e imputazione dell'obbligazione giuridica prevista dalla normativa sulla armonizzazione dei bilanci è necessario porre in essere nel bilancio un apposito fondo (fondo pluriennale vincolato) che rappresenta un saldo finanziario composto da risorse che sono già state accertate dall'ente interessato, con la quali si finanziano le obbligazioni passive dell'ente locale interessato, ma esigibili soltanto nel corso degli esercizi successivi a quello in cui è stata accertata l'entrata.

Il fondo pluriennale vincolato garantisce in definitiva la copertura delle spese che debbono essere imputate agli esercizi successivi a quello in corso ed è necessario al fine della corretta registrazione dei fatti gestionali dell'ente locale.

L'art. 36 del decreto 118 del 2011, come modificato dall'articolo 9, comma 1, del d.l. n. 102 del 31 agosto 2013, prevede una sperimentazione triennale, per le Regioni, gli enti locali e i loro enti ed organismi, a decorrere dal 2012, delle disposizioni concernenti l'armonizzazione contabile per:

- analizzare gli effetti dell'introduzione del nuovo principio di competenza finanziaria.
- verificare l'effettiva rispondenza del nuovo sistema contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica;
- individuare eventuali criticità;
- consentire le modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia.

Il d.l. 31 agosto 2013, n. 102, *Disposizioni urgenti in materia di IMU, di altra fiscalità immobiliare, di sostegno alle politiche abitative e di finanza locale, nonché di cassa integrazione guadagni e di*

trattamenti pensionistici, con l'art. 9, nel rinviare al 2015 l'applicazione delle disposizioni del titolo primo del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, ha prolungato di un esercizio la durata della sperimentazione, originariamente prevista per un biennio. Nel corso del terzo esercizio di sperimentazione sono applicate le disposizioni previste per il secondo esercizio di sperimentazione con alcune integrazioni previste dall'articolo 9 del d.l. n. 102/2013

La sperimentazione prevede un innovativo procedimento *bottom up* di adeguamento delle norme previste nel decreto tramite:

1. la definizione di una disciplina provvisoria, oggetto di sperimentazione, attraverso un D.P.C.M.;
2. la sperimentazione triennale della nuova disciplina, anche in deroga alle vigenti discipline contabili, da parte delle amministrazioni individuate anche in considerazione della collocazione geografica e della dimensione demografica;
3. la definizione della disciplina definitiva, in vigore dal 2015 per tutte le amministrazioni soggette al decreto, attraverso decreti legislativi integrativi e correttivi previsti dall'articolo 2, comma 7, della legge n. 42 del 2009.

Un'altra sfida impegnativa per il sistema delle autonomie locali, per gli enti locali che devono costruire un sistema contabile basato sempre più sulla cassa, per porre fine alla pratica dell'accumulo dei residui attivi e dei residui passivi.

Un impegno arduo per amministratori e tecnici degli enti locali, chiamati a fornire il loro fondamentale contributo per il nuovo sistema contabile che consente il controllo più efficace dei conti pubblici e l'uniformità dei sistemi contabili di ogni livello istituzionale.

Lecce 22 ottobre 2014

Prof. Luigino Sergio, già Direttore Generale della Provincia di Lecce

