

Unione Provincia

**UPI**

Emilia Romagna

Convegno Equilibri del bilancio armonizzato e pareggio di bilancio nelle verifiche degli organi di controllo

Bologna 17 settembre 2020

Tiziano Tessaro, Consigliere Corte dei conti, Sezione controllo Emilia-Romagna

Tiziano Tessaro - Riproduzione riservata

1

---

# Prima parte

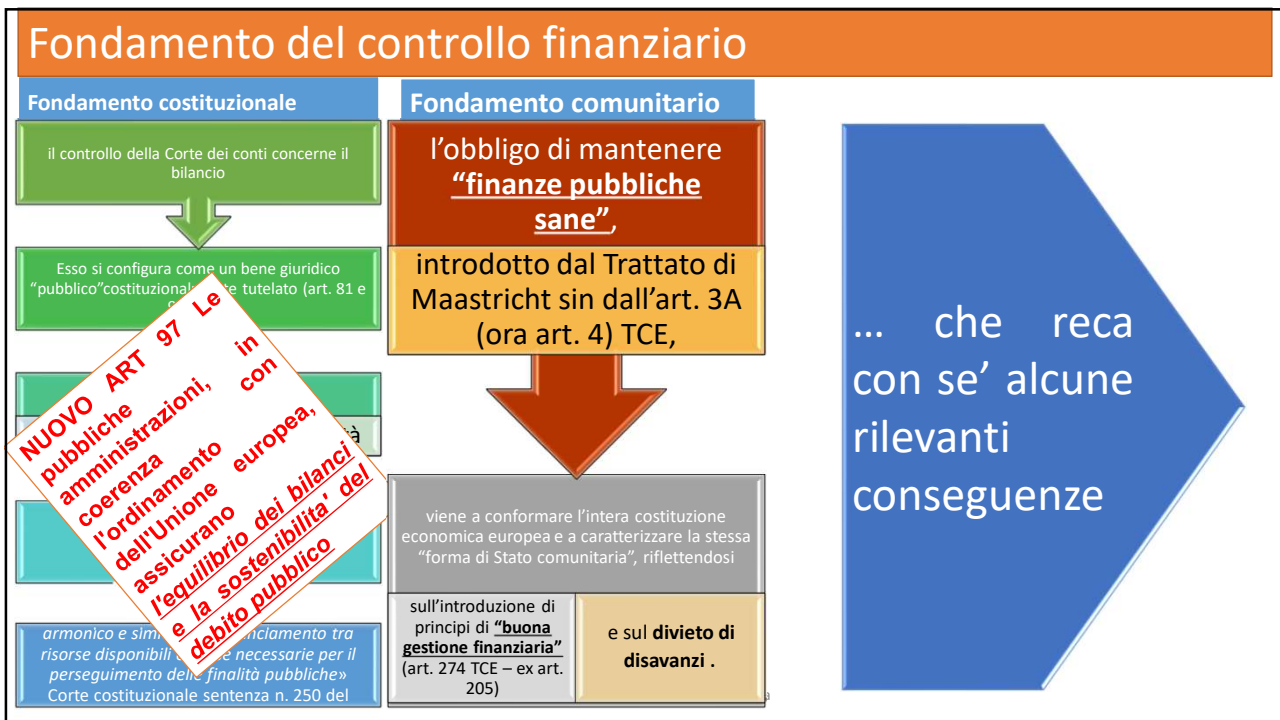
---

Tiziano Tessaro - Riproduzione riservata

2



3



4

Corte costituzionale  
sentenza n. 250/2013


**1**

controllo in  
termini dinamici  
o tendenziali del  
precetto  
dell'equilibrio

«i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati dall'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano attraverso due regole, una statica e l'altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. La loro combinazione protegge l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti. [...]

ed è tale da imporre «all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio» (sentenza n. 250/2013).

il «principio dell'equilibrio del bilancio [...] ha contenuti di natura sostanziale: esso non può essere limitato al pareggio formale della spesa e dell'entrata (sentenza n. 1 del 1966), ma deve estendersi - attraverso un'ordinata programmazione delle transazioni finanziarie - alla prevenzione dei rischi di squilibrio- che derivano inevitabilmente dal progressivo sviluppo di situazioni debitorie generate dall'inerzia o dai ritardi dell'amministrazione» (sentenza n. 250 del 2013)



5

**2** principio di continuità e trasparenza delle risultanze dei bilanci, come espressione della sana gestione finanziaria

« Il nucleo della sana gestione finanziaria consiste (...) nella corretta determinazione della situazione economico-finanziaria da cui prende le mosse e a cui, successivamente, approda la gestione finanziaria».

Il principio di «trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge» (sent 274/2017),

è funzionale alla tutela dell' indefettibile principio di continuità tra le risultanze dei bilanci che si succedono nel tempo»

«collega gli esercizi sopravvenienti nel tempo in modo ordinato e concatenato» (Corte costituzionale, sentenza n. 49/2018),

6

2

principio di continuità e trasparenza delle risultanze dei bilanci, come espressione della sana gestione finanziaria

consente di inquadrare in modo strutturale e pluriennale la stabilità dei bilanci preventivi e successivi

per cui "ogni rendiconto ... (è) geneticamente collegato alle risultanze dell'esercizio precedente»

«ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi».

Pertanto, se gli elementi per costruire l'equilibrio dinamico del bilancio sono costituiti da «infedeli rappresentazioni delle risultanze economiche e patrimoniali [ne deriva] un effetto « "domino" nei sopravvenienti esercizi, pregiudicando irrimediabilmente ogni operazione (Sentenza n. 89/2017)

7

3

strumentalità dell'equilibrio ad altri precetti e valori costituzionali

art. 97 cost.

• l'equilibrio dei bilanci è «prodromico al buon andamento e all'imparzialità dell'azione amministrativa»

Art. 97 Cost.

• Consente l'efficacia delle politiche pubbliche, anche con riguardo a specifiche finalità di legge (sent. n. 70/2012);

art. 2 e 3 Cost.

• Permette la realizzazione del principio costituzionale "di solidarietà sociale per il pieno sviluppo della persona umana attraverso la rimozione degli ostacoli alla libertà e all'uguaglianza di ordine economico"

art. 3, comma 2 Cost

• Garantisce l'uguaglianza dei cittadini nel godimento dei livelli essenziali delle prestazioni

Art.117 , 2 comma Cost.

• garantisce l'effettività dei LEP

Art. 3 Cost.

• evita una crescita indiscriminata e insostenibile dell'indebitamento e della spesa, destinati a gravare sulle generazioni e sulle amministrazioni future.

Art. 41 Cost.

• presidio della concorrenza e del buon funzionamento dell'economia, atteso l'interesse dei fornitori a che le obbligazioni assunte siano pagate regolarmente a fronte di una regolare copertura della spesa e della sua sostenibilità finanziaria, preservando gli stessi dal rischio di ritardi o, nei casi estremi, del pagamento degli stessi in "moneta fallimentare", in grado di pregiudicare le loro stesse attività economiche

8

## 4 Equilibrio declinato sul piano soggettivo come

**4** Equilibrio del singolo ente ed equilibrio complessivo della finanza pubblica (art.81 e 97, primo e secondo periodo, Cost)

«È ben vero che tutti gli enti facenti parte della cosiddetta finanza pubblica allargata devono concorrere – secondo quanto stabilito dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. – all’equilibrio complessivo del sistema e alla sostenibilità del debito nazionale,

ma questa Corte ha già chiarito (sentenze n. 101 del 2018 e 247 del 2017) che l’art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di **due precetti ben distinti**:

quello contenuto nel primo periodo riguarda **l’equilibrio individuale degli enti facenti parte della finanza pubblica allargata,**

mentre quello del secondo periodo riguarda **l’equilibrio complessivo di quest’ultimo,** in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale.

È evidente che l’equilibrio complessivo deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato.» (Corte cost 6/2019)

necessaria rappresentazione delle poste nei bilanci in modo simmetrico e speculare

«nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle **relazioni tra enti pubblici [...] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo**» (sentenza n. 252 del 2015).»

Congruenza tra funzioni e risorse

**Correlazione tra esigenza di sana gestione finanziaria dell’ente che vi è soggetto e – con riguardo alle autonomie territoriali, (...) – nell’esigenza di garantire adeguatamente il finanziamento delle funzioni assegnate (Corte cost. 184/2016 e 10/2016)**

Tiziano Tessaro- Riproduzione riservata

9

## 5 Esigenza sistemica democratica dell’ordinamento (sentenza n. 228/2017 )

Il rendiconto di competenza di un soggetto pubblico ha una funzione rappresentativa

sussiste quindi un legame tra attività contabile e democraticità delle istituzioni.

↓

il precetto di equilibrio costituisce uno strumento di verifica e misurazione della responsabilità dei soggetti investiti di cariche pubbliche

la violazione dell’equilibrio, infatti, attiva un sistema di responsabilità giuridiche e politiche, attraverso cui il principio della legittimazione democratica delle istituzioni si rende effettivo (art. 1 Cost.).

↓

L’affermazione del principio comporta una esigenza sistemica unitaria dell’ordinamento, secondo cui

sia la mancata approvazione dei bilanci,      sia l’incuria del loro squilibrio strutturale

↓

interrompono – in virtù di una presunzione assoluta – il legame fiduciario che caratterizza il mandato elettorale e la rappresentanza democratica degli eletti.»

Tiziano Tessaro- Riproduzione riservata

10

# LA NECESSARIA RENDICONTAZIONE SOCIALE: I DESTINATARI delle della Corte

**Struttura Bifasica**

- 1. Delibera di accertamento
- 2. Delibera con esiti interdittivi

**Esiti interdittivi**

- Conseguenti alla
- a) inidoneità delle misure correttive; b) mancanza provvista del programma di spesa.

**cautelare**

Art. 1, comma 166, lettera c)

**trasparenza amministrata**

**SALDATURA TRA**

- Controllo sociale
- Controllo giuridico
- Pubblicazione on line
- Controllo finanziario della Corte dei conti

**DISPONE**

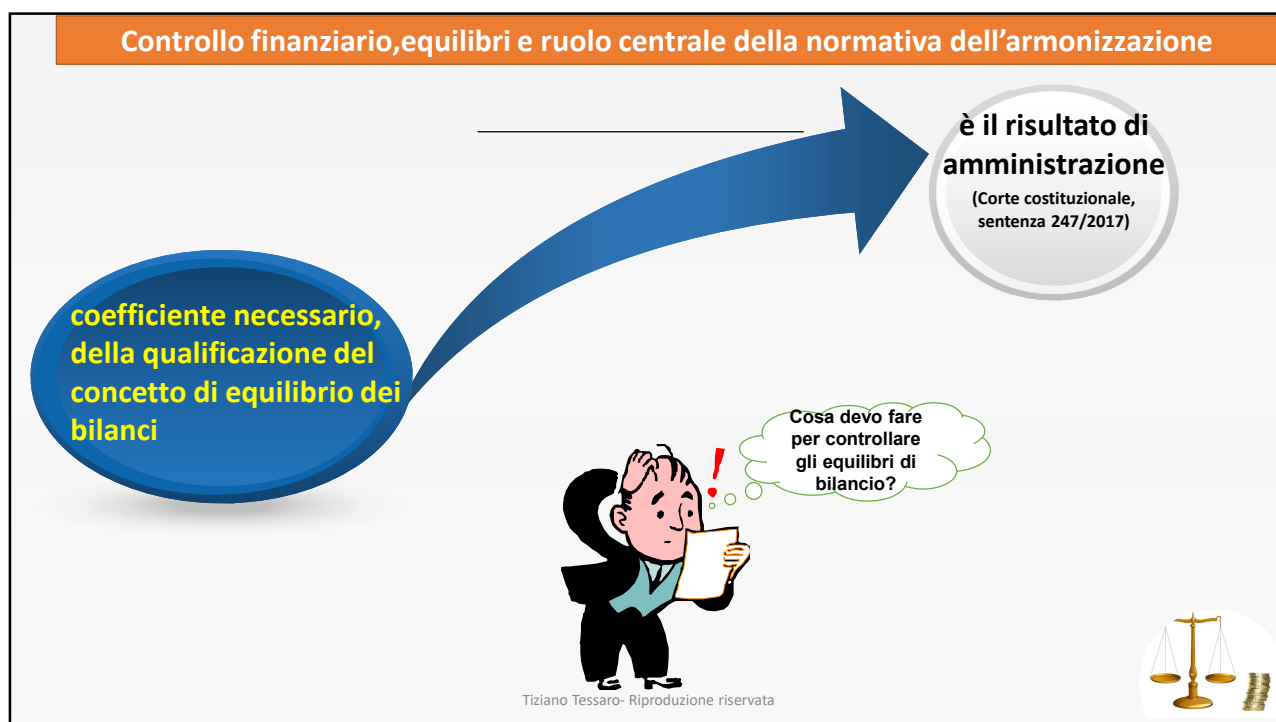
*la trasmissione della presente pronuncia, a mezzo di posta elettronica certificata, al Sindaco nonché al Presidente del Consiglio Comunale, affinché quest'ultimo ne dia immediata comunicazione al Consiglio comunale per le valutazioni di competenza;*

*che ai sensi dell'art. 31 del d.lgs, n. 33/2013, la presente pronuncia venga pubblicata sul sito Internet dell'Amministrazione comunale nelle modalità di legge, dando riscontro a questa Sezione dell'avvenuta pubblicazione, con l'indicazione del relativo "URI." (indirizzo interni);*

TIZIANO TESSARO- RIPRODUZIONE RISERVATA

# Seconda parte

Tiziano Tessaro- Riproduzione riservata



13



14

## Controllo finanziario, equilibri e ruolo centrale della normativa dell'armonizzazione


coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci è il risultato di amministrazione

(Corte costituzionale, sentenza 247/2017)

}


Attraverso la applicazione corretta delle regole dell'armonizzazione contabile

(Corte costituzionale, sentenza 279/2016)



Cosa devo fare per controllare gli equilibri di bilancio?


Tiziano Tessaro- Riproduzione riservata




15

## Controllo finanziario, equilibri e ruolo centrale della normativa dell'armonizzazione

- **Art. 148 bis Tuel**
- Qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria





**Art 81** { • La mancata copertura

**Art 81** { • l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

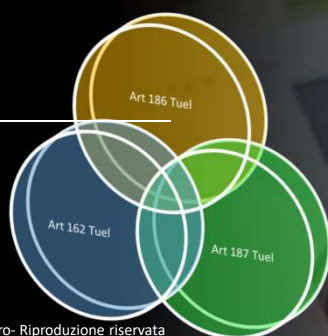
*copertura economica delle spese ed equilibrio del bilancio sono due facce della stessa medaglia,*  
(Corte cost, sentenza n. 192 del 2012)

Tiziano Tessaro- Riproduzione riservata

16



## LE NORME SULL'EQUILIBRIO DI BILANCIO NEL CONTROLLO FINANZIARIO DEGLI ENTI LOCALI E LA COMPOSIZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE



Tiziano Tessaro - Riproduzione riservata



17

### Le norme relative al risultato di amministrazione



#### ART.186 TUEL

1. Il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi.

Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio.

1-bis. In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione è determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.

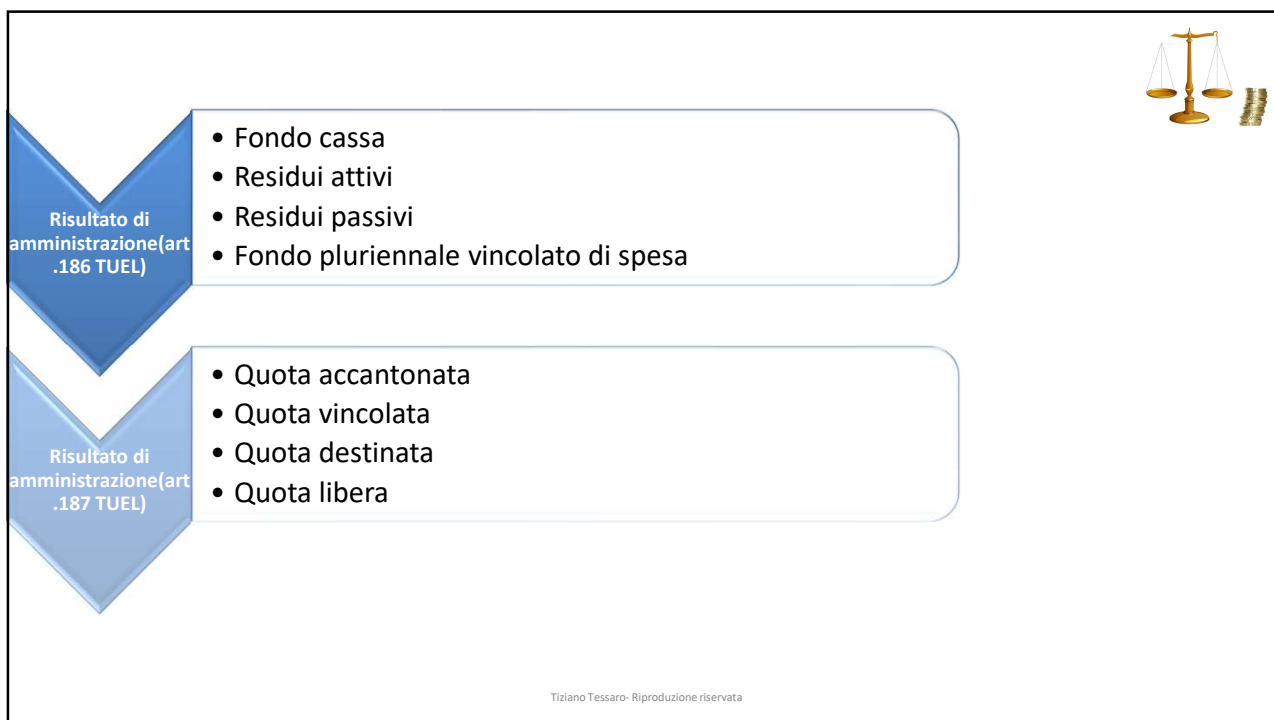
#### Art. 187 del Tuel

1. Il risultato di amministrazione è **distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati.** (...)

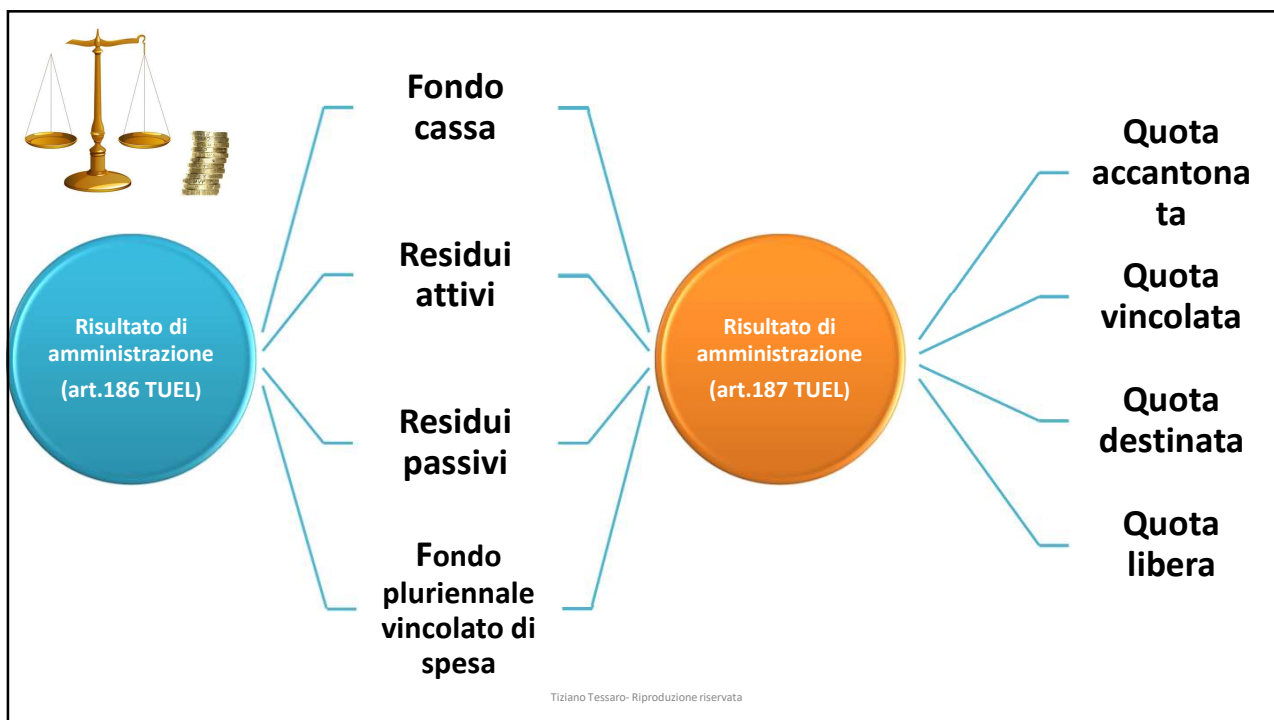
Nel caso in cui **il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188.**

TIZIANO TESSARO - RIPRODUZIONE RISERVATA

18



19



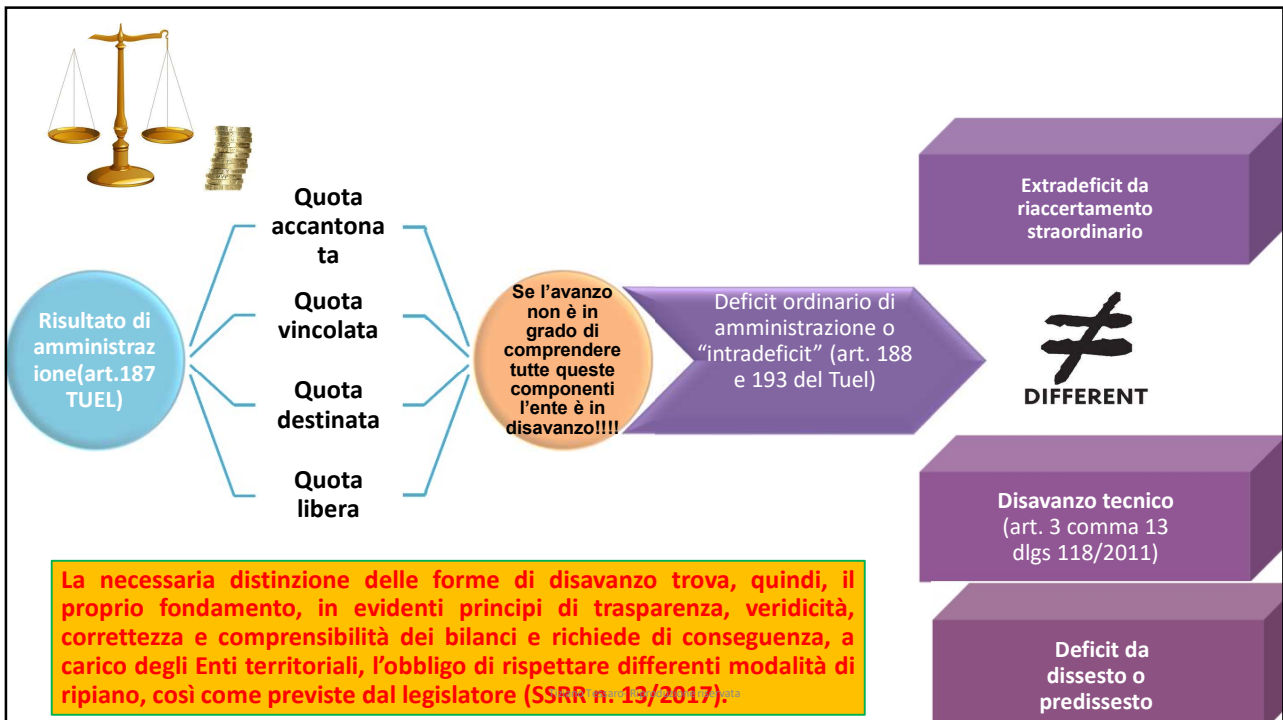
20



21



22



23

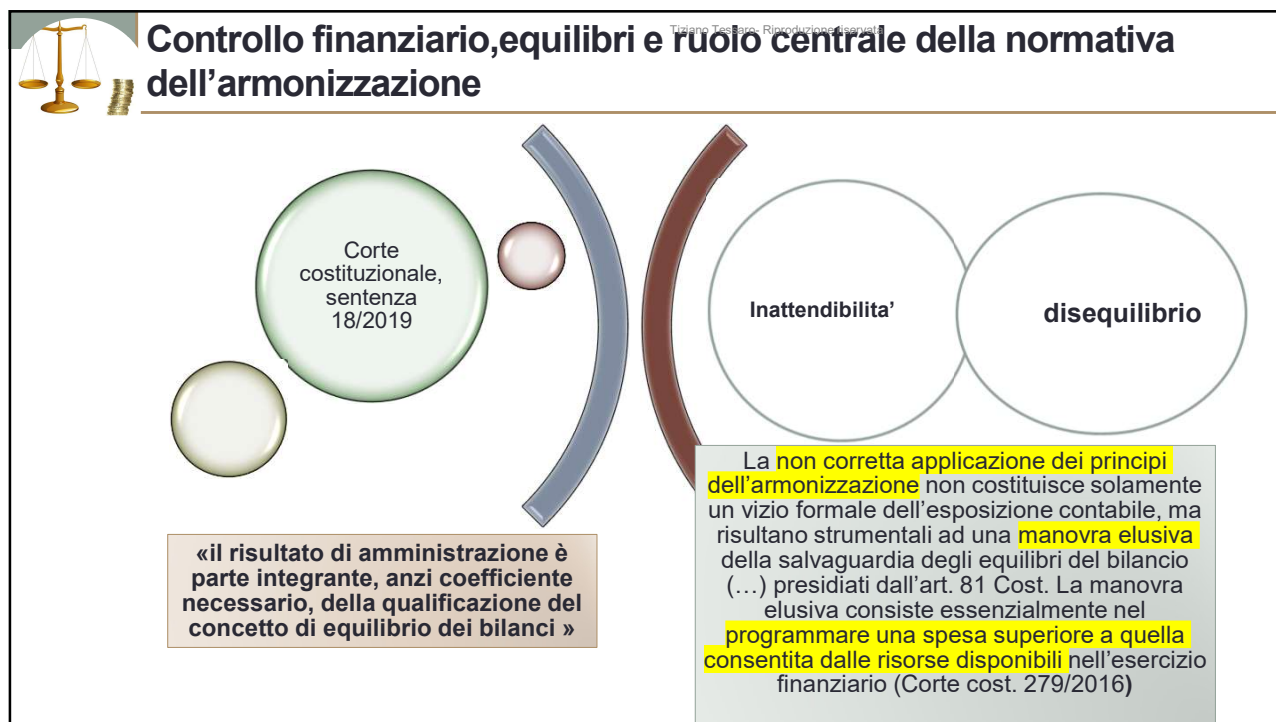
**I fattori patologici dell'equilibrio di bilancio attraverso la lente visuale dell'armonizzazione contabile**

Tiziano Tessaro - Riproduzione riservata

24



25



26

## I FATTORI PATOLOGICI DEGLI EQUILIBRI ARMONIZZATI (ART.186 TUEL)

### ART.186 TUEL

1. Il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi.

Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio.

1-bis. In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione è determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.

27

Iliziano Tessaro - Riproduzione riservata

**IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE** ART.186 TUEL

cassa	Fondo cassa al 1° gennaio	(+)	partite che hanno un obiettivo riscontro finanziario
	RISCOSSIONI	(+)	
	PAGAMENTI	(-)	
	<b>SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE</b>	(=)	
residui	RESIDUI ATTIVI	(+)	partite attive e passive che non hanno un obiettivo riscontro finanziario
	RESIDUI PASSIVI	(-)	
Fondo pluriennale vincolato di spesa	FONDO PLURIENNALE VINCOLATO DI SPESA		
	CORRENTI	(-)	
	FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN		
	CONTI	(-)	
	<b>AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE (A)</b>	(=)	

«[l]a quantificazione delle partite attive e passive che non abbiano un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa) non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indispensabile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri»

28

## L'individuazione delle criticità afferenti gli equilibri di bilancio.



### Corte costituzionale Sentenza n. 49/2018 Considerato diritto 3.1.2

- «[l]a quantificazione delle partite attive e passive che non abbiano un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa) non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri»

### Corte cost 247/2017

- la disciplina degli equilibri economico-finanziari del bilancio di competenza non può prescindere dai profili giuridici inerenti alla gestione dei cespiti attivi e passivi e, di conseguenza, al risultato di amministrazione, nella cui determinazione non possono confluire partite contabili aleatorie o di incerta realizzazione.

### Corte cost 49/2018

- aporia (...) riguarda l'asserita facoltà di esprimere un risultato di amministrazione senza la previa indicazione analitica dei residui attivi e passivi, dei relativi crediti e debiti, dei loro titolari e delle ragioni giuridiche dei rapporti creditori e debitori.

### Corte cost., sent. n. 227/2019

- È nei principi fondanti della disciplina del bilancio pubblico che in sede previsionale gli assetti dell'equilibrio e della copertura siano ipotizzati in modo statico secondo una stima attendibile delle espressioni numeriche, che sia assicurata la coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione
- «la combinazione protegge l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti.

29

## L'individuazione delle criticità afferenti gli equilibri di bilancio.



### Corte costituzionale Sentenza n. 49/2018 Considerato diritto 3.1.2

- «[l]a quantificazione delle partite attive e passive che non abbiano un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa) non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri»

### Corte cost 247/2017

- la disciplina degli equilibri economico-finanziari del bilancio di competenza non può prescindere dai profili giuridici inerenti alla gestione dei cespiti attivi e passivi e, di conseguenza, al risultato di amministrazione, nella cui determinazione non possono confluire partite contabili aleatorie o di incerta realizzazione.

### Corte cost 49/2018

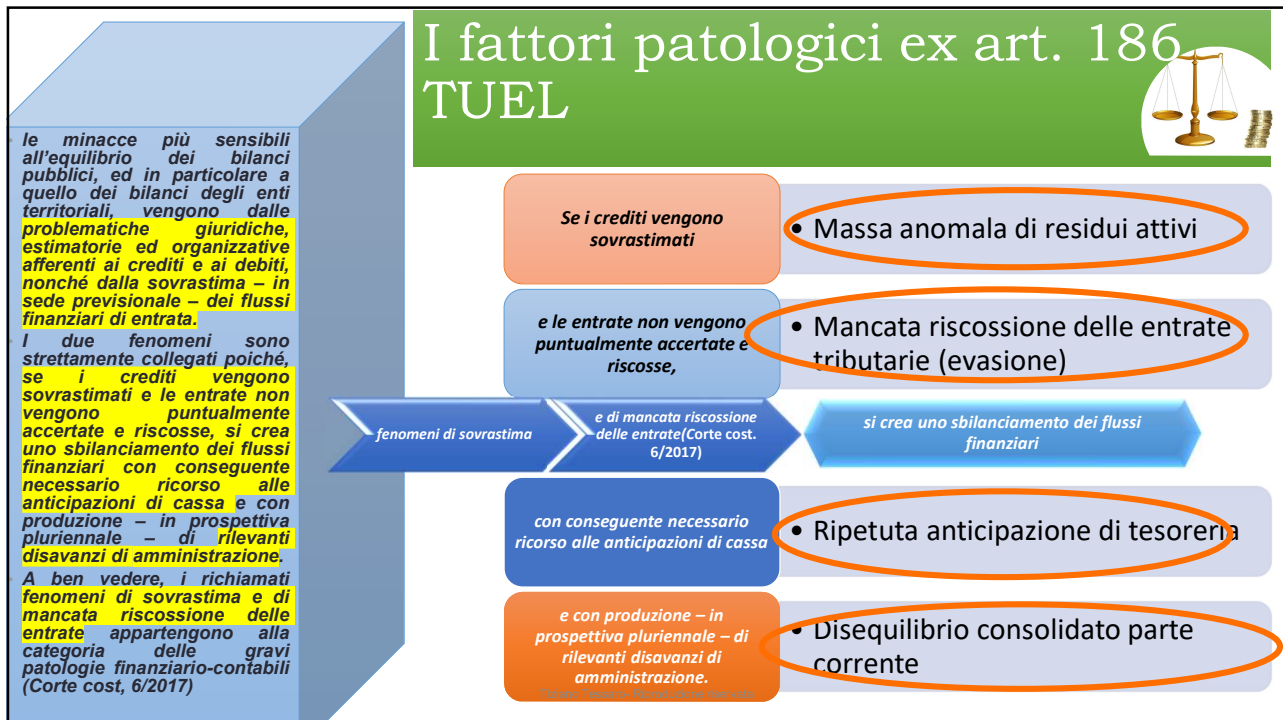
- aporia (...) riguarda l'asserita facoltà di esprimere un risultato di amministrazione senza la previa indicazione analitica dei residui attivi e passivi, dei relativi crediti e debiti, dei loro titolari e delle ragioni giuridiche dei rapporti creditori e debitori.

### Corte cost., sent. n. 227/2019

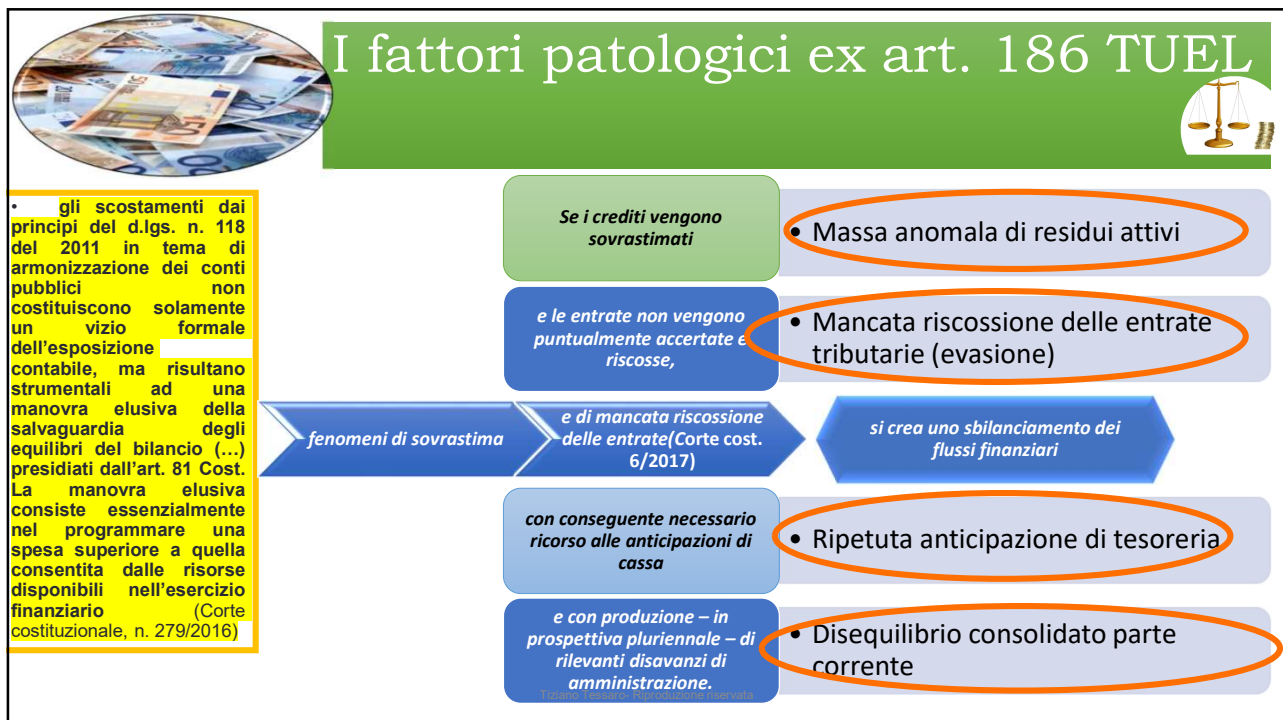
- È nei principi fondanti della disciplina del bilancio pubblico che in sede previsionale gli assetti dell'equilibrio e della copertura siano ipotizzati in modo statico secondo una stima attendibile delle espressioni numeriche, che sia assicurata la coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione
- «la combinazione protegge l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti.

- le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello dei bilanci degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti ai crediti e ai debiti, nonché dalla sovrastima – in sede previsionale – dei flussi finanziari di entrata.
- I due fenomeni sono strettamente collegati poiché, se i crediti vengono sovrastimati e le entrate non vengono puntualmente accertate e riscosse, si crea uno sbilanciamento dei flussi finanziari con conseguente necessario ricorso alle anticipazioni di cassa e con produzione – in prospettiva pluriennale – di rilevanti disavanzi di amministrazione.
- A ben vedere, i richiamati fenomeni di sovrastima e di mancata riscossione delle entrate appartengono alla categoria delle gravi patologie finanziario-contabili (Corte cost, 6/2017)

30



31




32



LA TRADUZIONE *NORMATIVA* DELLA PROBLEMATICA TENUTA DEGLI EQUILIBRI

Art. 148 comma 2 Tuel



le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello dei bilanci degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti ai crediti e ai debiti, nonché dalla sovrastima – in sede previsionale – dei flussi finanziari di entrata.

I due fenomeni sono strettamente collegati poiché, se i crediti vengono sovrastimati e le entrate non vengono puntualmente accertate e riscosse, si crea uno sbilanciamento dei flussi finanziari con conseguente necessario ricorso alle anticipazioni di cassa e con produzione – in prospettiva pluriennale – di rilevanti disavanzi di amministrazione.

ben vedere, i richiamati fenomeni di sovrastima e di mancata riscossione delle entrate appartengono alla categoria delle gravi patologie finanziario-contabili (Corte cost, 6/2017)

- 2 Il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato può attivare verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile, ai sensi dell'articolo 14, comma 1, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n.196, oltre che negli altri casi previsti dalla legge, qualora un ente evidenzi, anche attraverso le rilevazioni SIOPE, situazioni di squilibrio finanziario riferibili ai seguenti indicatori:
  - a) ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria;
  - b) disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio;
  - c) anomale modalità di gestione dei servizi per conto di terzi;
  - d) aumento non giustificato di spesa degli organi politici istituzionali.
- 3. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti possono attivare le procedure di cui al comma 2.

Tiziano Tessaro- Riproduzione riservata

33

I FATTORI PATOLOGICI DEGLI EQUILIBRI ARMONIZZATI (ART. 187 DEL TUEL)

Art. 187 del Tuel

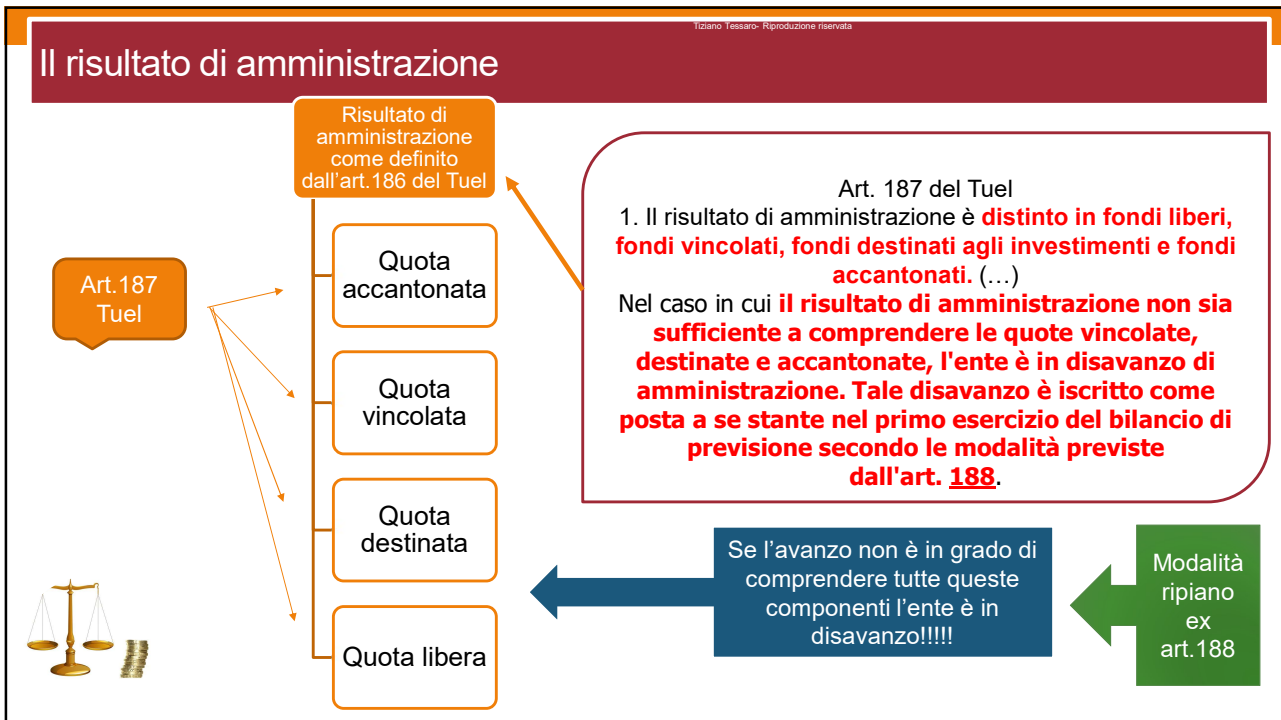
1. Il risultato di amministrazione è **distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati.** (...)

Nel caso in cui **il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188.**

....introducendo nella definizione dell'avanzo la distinzione in fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e vincolati, non fa altro che conferire codificazione a principi enunciati da questa Corte (ex multis, sentenza n. 70 del 2012), senza intaccare la natura "mista", finanziaria e giuridica, delle componenti del risultato di amministrazione.

Tale natura non viene scalfita ma semmai raffinata dall'introduzione di alcuni istituti come il Fondo pluriennale vincolato e il Fondo dei crediti di dubbia esigibilità (Corte cost. 247/2017)

34



35



36

## I principi enunciati sul punto dalla Corte costituzionale

### Corte Cost. Sentenza 247/2017

- Per quanto concerne il risultato di amministrazione, **la nuova disciplina prevede una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate** (...): tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica.

### Corte costituzionale 247/2017

- introducendo nella definizione dell'avanzo la distinzione in fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e vincolati, non fa altro che conferire codificazione a principi enunciati da questa Corte (ex multis, sentenza n. 70 del 2012), senza intaccare la natura "mista", finanziaria e giuridica, delle componenti del risultato di amministrazione.
- Tale natura non viene scalfita ma semmai raffinata dall'introduzione di alcuni istituti come il Fondo pluriennale vincolato e il Fondo dei crediti di dubbia esigibilità, finalizzati ad assicurare appropriate garanzie – sotto il profilo della prudenza – al perseguimento e alla salvaguardia degli equilibri di bilancio.

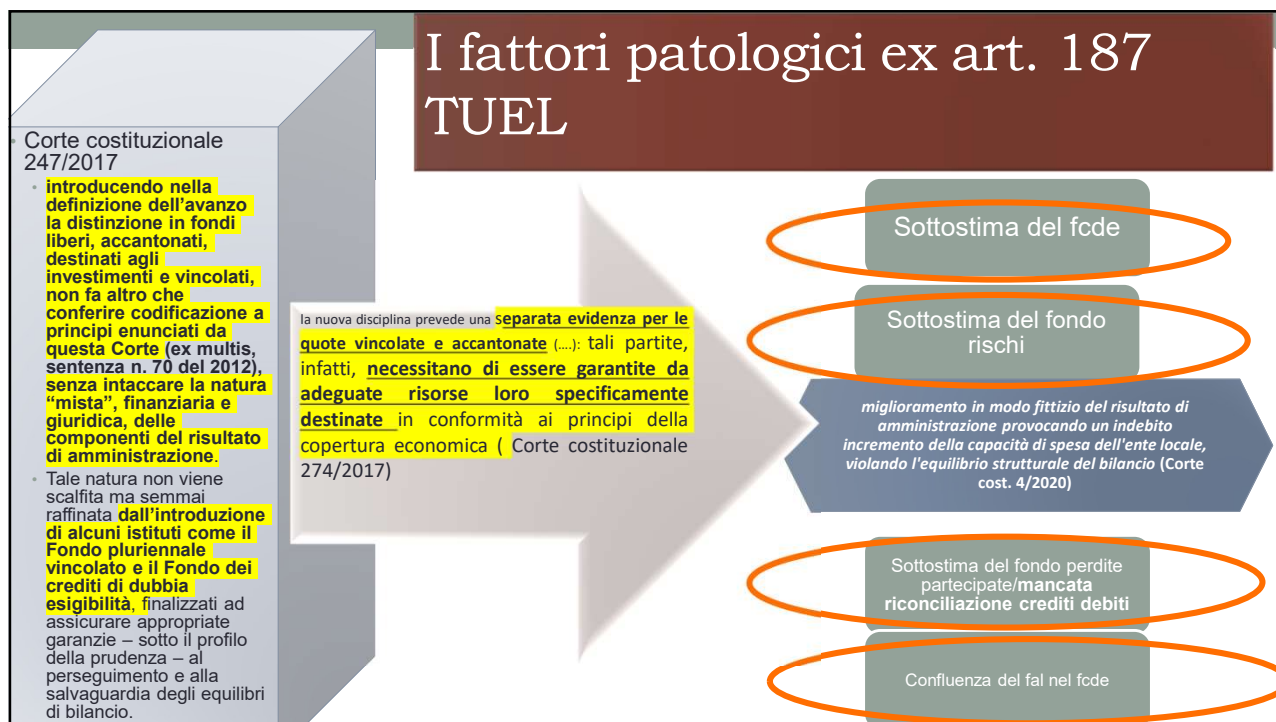
### Corte Cost. Sentenza 6/2017

La logica del nuovo sistema della competenza potenziata è di «**dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese**» (Considerato diritto 3)

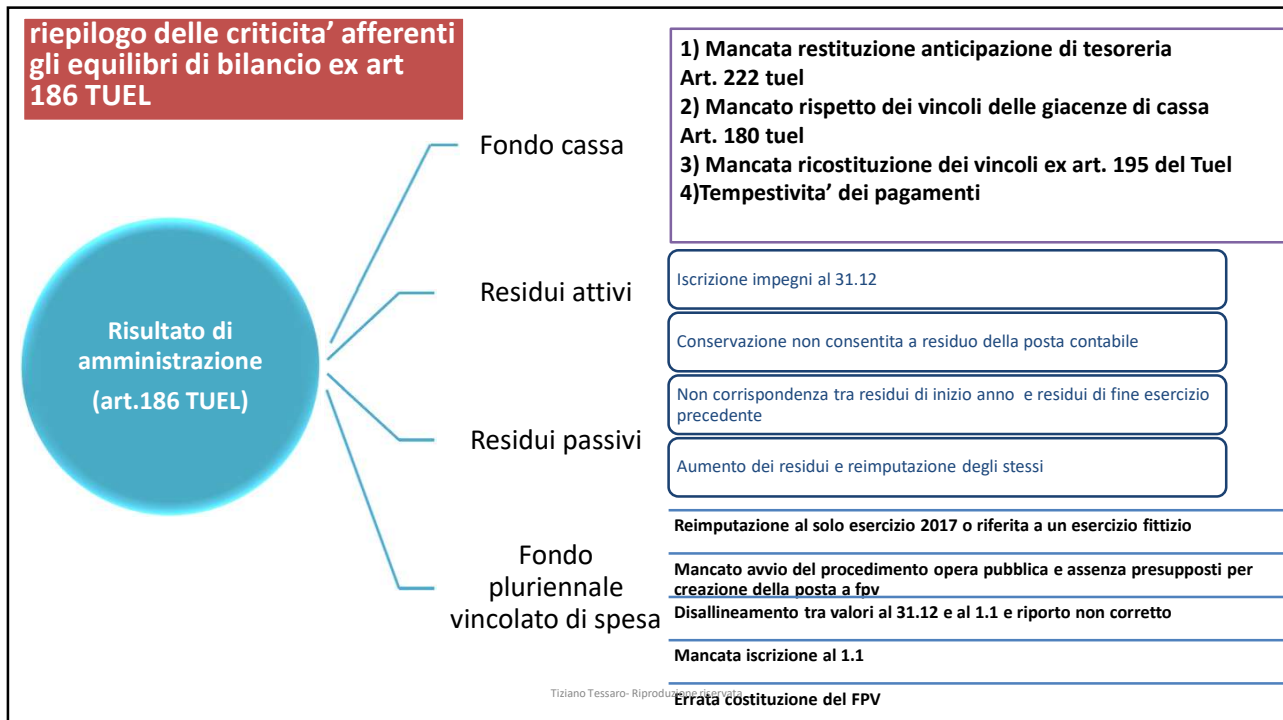
### Corte Cost. Sentenza 49/2018

- «l'assenza di un risultato univoco di amministrazione, **l'incongruità degli elementi aggregati per il suo calcolo**, ledono «l'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva...»

37



38



39

# Terza parte

Tiziano Tessaro- Riproduzione riservata

40

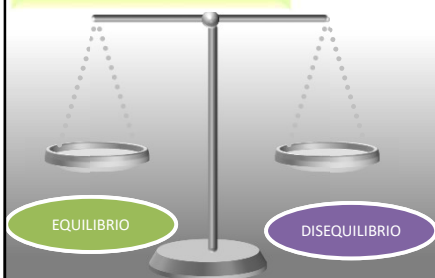
## Controllo finanziario, equilibri e ruolo centrale della normativa dell'armonizzazione



41

“l'art. 1, commi da 166 a 172, della legge n. 266 del 2005 e l'art. 148-bis del d.lgs. n. 267 del 2000, introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), del d.l. n. 174 del 2012, hanno istituito ulteriori tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, piuttosto ascrivibili a controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio,”

• (Corte cost. sentenza n. 60 del 2013)



### PRINCIPI IN TEMA DI EQUILIBRIO

#### Fondamento giuridico delle poste

- «la copertura finanziaria delle spese deve **indefettibilmente avere un fondamento giuridico**, dal momento che, diversamente opinando, sarebbe sufficiente inserire qualsiasi numero [nel bilancio] per realizzare nuove e maggiori spese» (Corte costituzionale n. 197/2019)

#### Attendibilità' delle poste

- Occorre cioè una **stima attendibile delle espressioni numeriche**, che sia assicurata la **coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione** (Corte costituzionale, sentenza n. 227/2019)

#### ragionevolezza dei presupposti

- la copertura finanziaria di una spesa e l'equilibrio del bilancio **non possono essere assicurati solamente dall'armonia numerica** degli stanziamenti in parte entrata e spesa (ex plurimis, sentenze n. 197 e n. 6 del 2019), ma devono fondarsi anche sulla **ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici** che ne sorreggono l'iscrizione in bilancio (Corte Cost. sentenza n. 250/ 2013)

#### Effettività' e congruenza delle risorse

- «i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati dall'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano (...) a condizione che **le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti**. [Corte costituzionale 70/2012]

#### Contestualità' dei presupposti

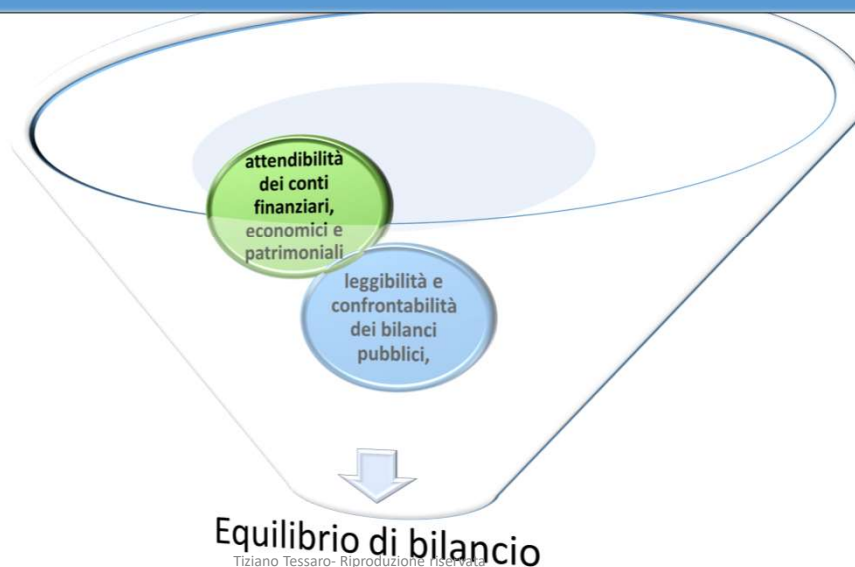
- “necessaria” «contestualità [...] dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a **fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime**». (Corte Cost. n. 213 / 2008)

#### Pareggio sostanziale

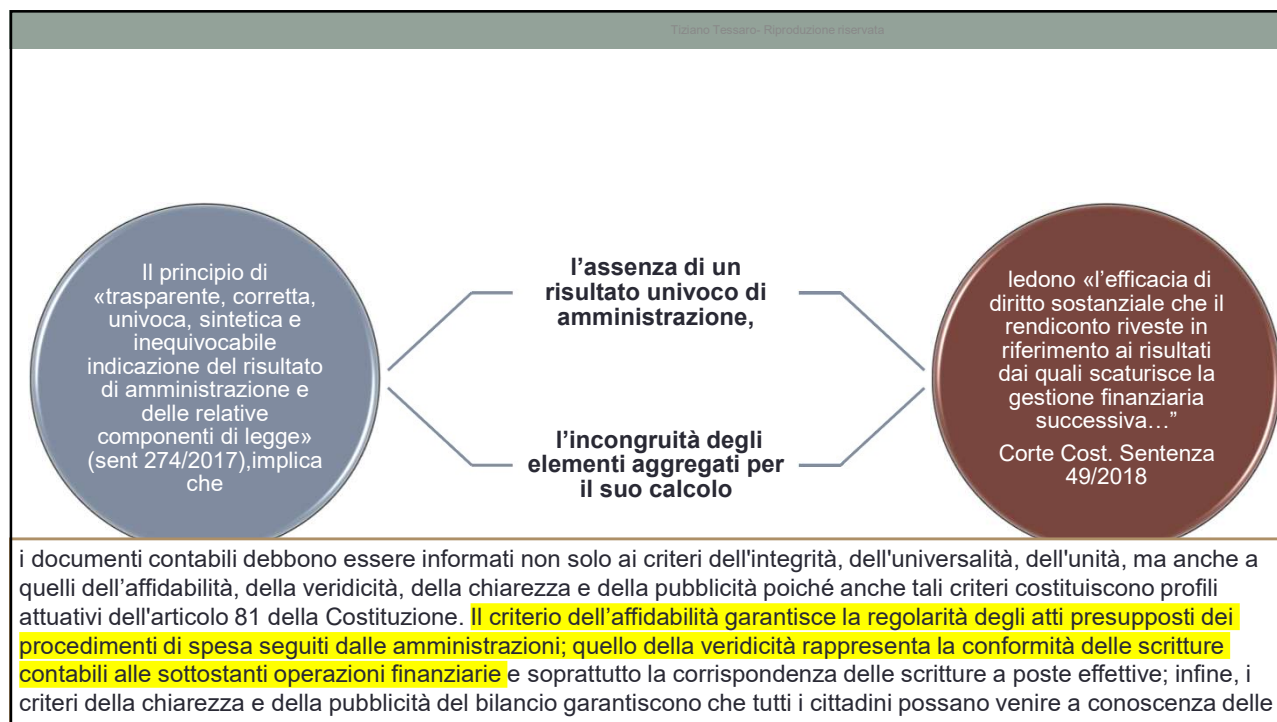
- il **principio dell'equilibrio del bilancio [...] ha contenuti di natura sostanziale: esso non può essere limitato al pareggio formale della spesa e dell'entrata** (Corte cost. n. 1/1966)

42

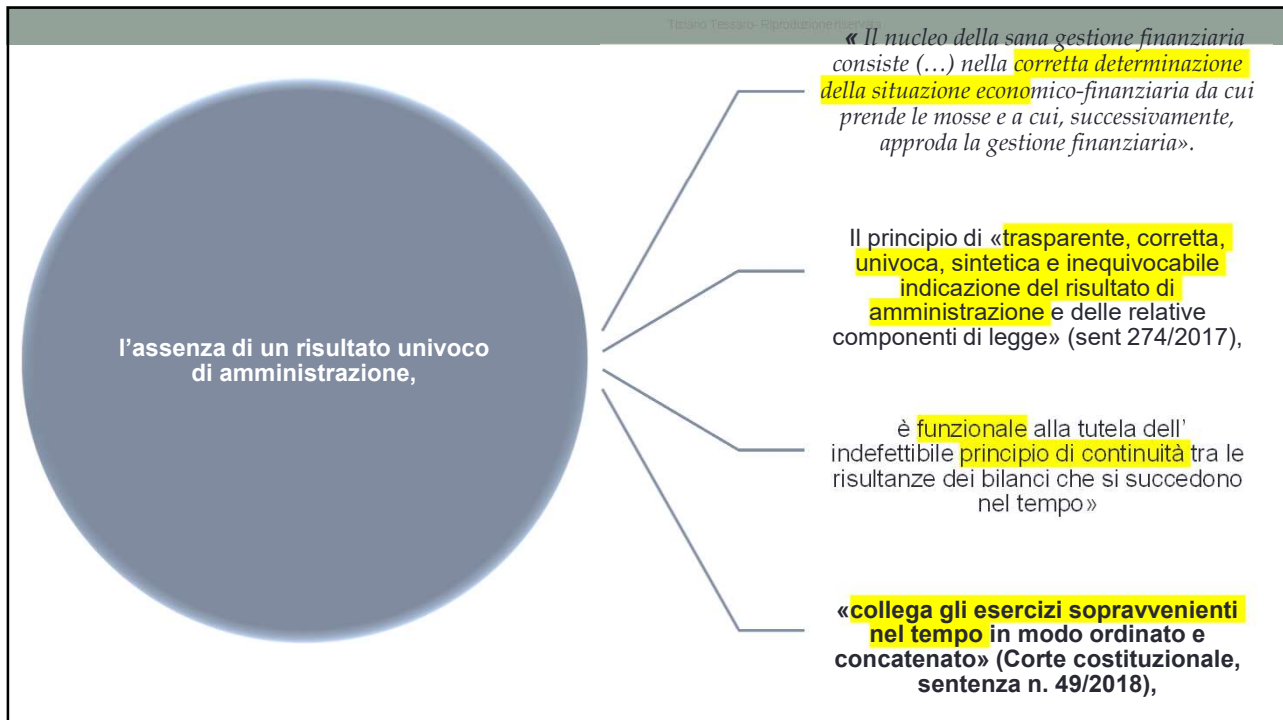
la Corte attribuisce alla **parte finanziaria del rendiconto** l'idoneità non solo «a violare il rispetto dei limiti derivanti dall'ordinamento comunitario e dalla pertinente legislazione nazionale in materia» ma **anche «a non consentirne la verifica»** (Corte cost. n.138/2013)



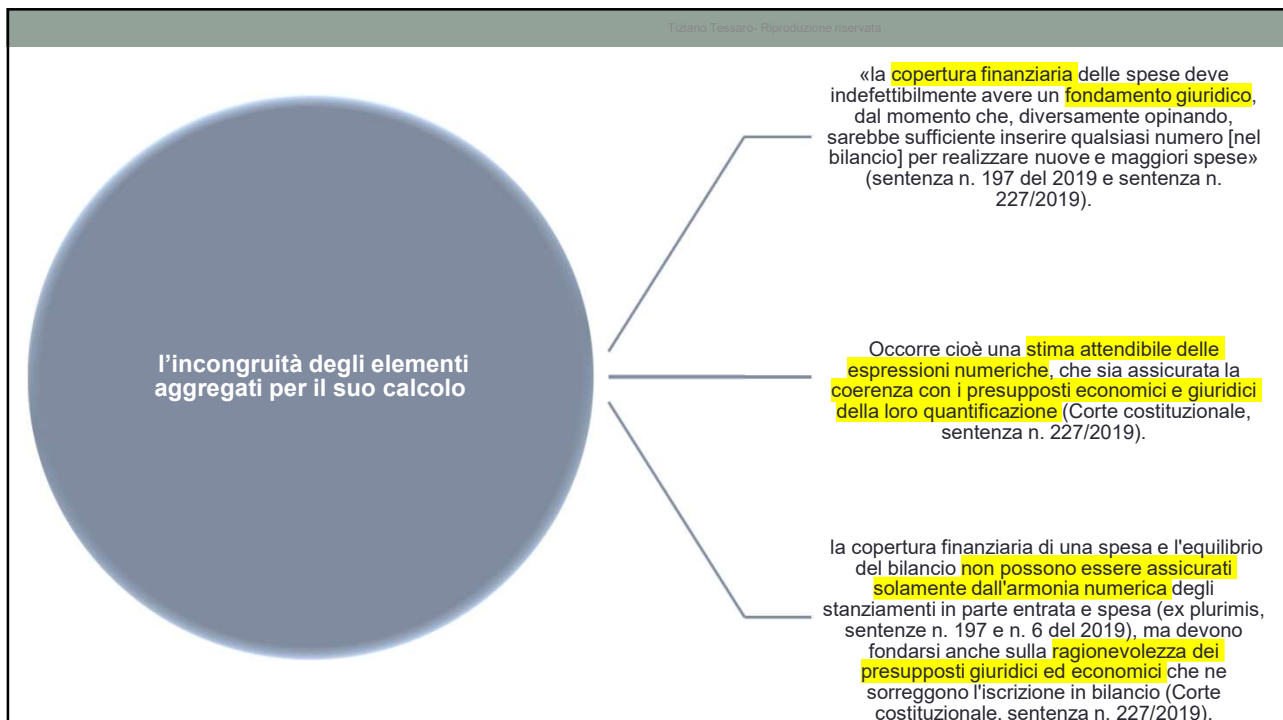
43



44



45



46

*Corte Cost. Sentenza 49/2018*  
 «l'assenza di un risultato univoco di amministrazione, l'incongruità degli elementi aggregati per il suo calcolo ledono «l'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva...»



Per cio' che  
 concerne l'art.  
 186 del Tuel

trasparenza , continuità,  
 attendibilita'e confrontabilita'  
 delle risultanze contabili

47

trasparenza e attendibilita' del  
 risultato di amministrazione  
 (art.186 TUEL)



Fondo cassa

Residui attivi

Residui passivi

Fondo pluriennale  
 vincolato di spesa

**Corte cost. 247/2017**

In merito all'avanzo di amministrazione, questa Corte ha affermato più volte che (...)tale risultato deve essere coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie.

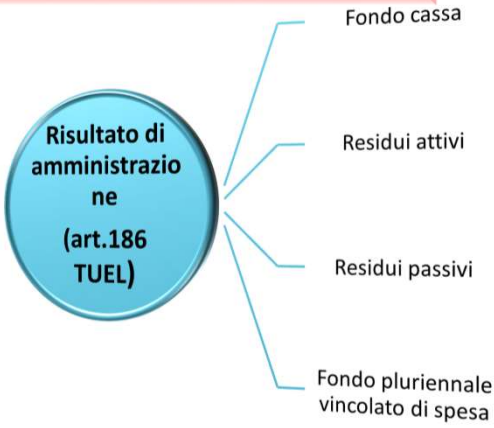
L'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva e l'invalidità delle partite destinate, attraverso la necessaria aggregazione, a determinarne le risultanze, pregiudicano irrimediabilmente l'armonia logica e matematica che caratterizza funzionalmente il perseguimento dell'equilibrio del bilancio

Tiziano Tessaro- Riproduzione riservata

48



**trasparenza e attendibilita' del risultato di amministrazione (art.186 TUEL)**



**Risultato di amministrazione (art.186 TUEL)**

- Fondo cassa
- Residui attivi
- Residui passivi
- Fondo pluriennale vincolato di spesa

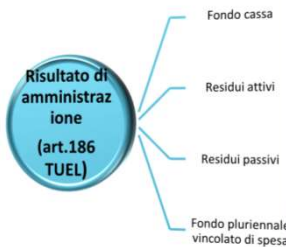
**Corte cost. 247/2017**  
In merito all'avanzo di amministrazione, questa Corte ha affermato più volte che (...) tale risultato deve essere coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie.

L'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva e l'invalidità delle partite destinate, attraverso la necessaria aggregazione, a determinarne le risultanze, pregiudicano irrimediabilmente l'armonia logica e matematica che caratterizza funzionalmente il perseguimento dell'equilibrio del bilancio

**l'inattendibilità dei conti, a partire dalla rappresentazione del risultato di amministrazione, imputando (...) l'ostinazione nel non provvedere a ripristinare un corretto ciclo di bilancio, adottando un'effettiva e completa operazione di trasparenza sui conti (innanzi tutto mediante un corretto riaccertamento delle partite contabili pregresse).**

49

**trasparenza e attendibilita' del risultato di amministrazione (art.186 TUEL)**



**Risultato di amministrazione (art.186 TUEL)**

- Fondo cassa
- Residui attivi
- Residui passivi
- Fondo pluriennale vincolato di spesa

**Corte cost. 247/2017**  
In merito all'avanzo di amministrazione, questa Corte ha affermato più volte che (...) tale risultato deve essere coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie.

L'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva e l'invalidità delle partite destinate, attraverso la necessaria aggregazione, a determinarne le risultanze, pregiudicano irrimediabilmente l'armonia logica e matematica che caratterizza funzionalmente il perseguimento dell'equilibrio del bilancio

**l'inattendibilità dei conti, a partire dalla rappresentazione del risultato di amministrazione, imputando (...) l'ostinazione nel non provvedere a ripristinare un corretto ciclo di bilancio, adottando un'effettiva e completa operazione di trasparenza sui conti (innanzi tutto mediante un corretto riaccertamento delle partite contabili pregresse).**

l'assenza di un risultato univoco di amministrazione, l'incongruità degli elementi aggregati per il suo calcolo e l'inderogabile principio di continuità tra gli esercizi finanziari – che richiede il collegamento genetico tra i bilanci secondo la loro sequenza temporale – coinvolgono (...) rendiconto (...) nella sua interezza, non essendo utilmente scindibili gli elementi che ne compongono la struttura.

50

**trasparenza e attendibilita' del risultato di amministrazione (art.186 TUEL)**

**Corte cost. 247/2017**  
In merito all'avanzo di amministrazione, questa Corte ha affermato più volte che (...) tale risultato deve essere coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie.

L'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva e l'invalidità delle partite destinate, attraverso la necessaria aggregazione, a determinarne le risultanze, pregiudicano irrimediabilmente l'armonia logica e matematica che caratterizza funzionalmente il perseguimento dell'equilibrio del bilancio.

**l'inattendibilità dei conti, a partire dalla rappresentazione del risultato di amministrazione, imputando (...) l'ostinazione nel non provvedere a ripristinare un corretto ciclo di bilancio, adottando un'effettiva e completa operazione di trasparenza sui conti (innanzi tutto mediante un corretto riaccertamento delle partite contabili pregresse).**

**1**

Riaccertamento ordinario dei residui in occasione del rendiconto art.228 Tuel

51

**trasparenza e attendibilita' del risultato di amministrazione (art.186 TUEL)**

**Corte cost. 247/2017**  
In merito all'avanzo di amministrazione, questa Corte ha affermato più volte che (...) tale risultato deve essere coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie.

L'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva e l'invalidità delle partite destinate, attraverso la necessaria aggregazione, a determinarne le risultanze, pregiudicano irrimediabilmente l'armonia logica e matematica che caratterizza funzionalmente il perseguimento dell'equilibrio del bilancio.

**l'inattendibilità dei conti, a partire dalla rappresentazione del risultato di amministrazione, imputando (...) l'ostinazione nel non provvedere a ripristinare un corretto ciclo di bilancio, adottando un'effettiva e completa operazione di trasparenza sui conti (innanzi tutto mediante un corretto riaccertamento delle partite contabili pregresse).**

**1**

Riaccertamento ordinario dei residui in occasione del rendiconto art.228 Tuel

- la permanenza in bilancio e la relativa contabilizzazione di un numero rilevante di residui attivi deve trovare adeguata dimostrazione, poiché diversamente il mero riferimento ad un'aggregazione apodittica e sintetica è suscettivo di alterare le risultanze finali dei conti consuntivi (sentenza n. 138 del 2013)

52

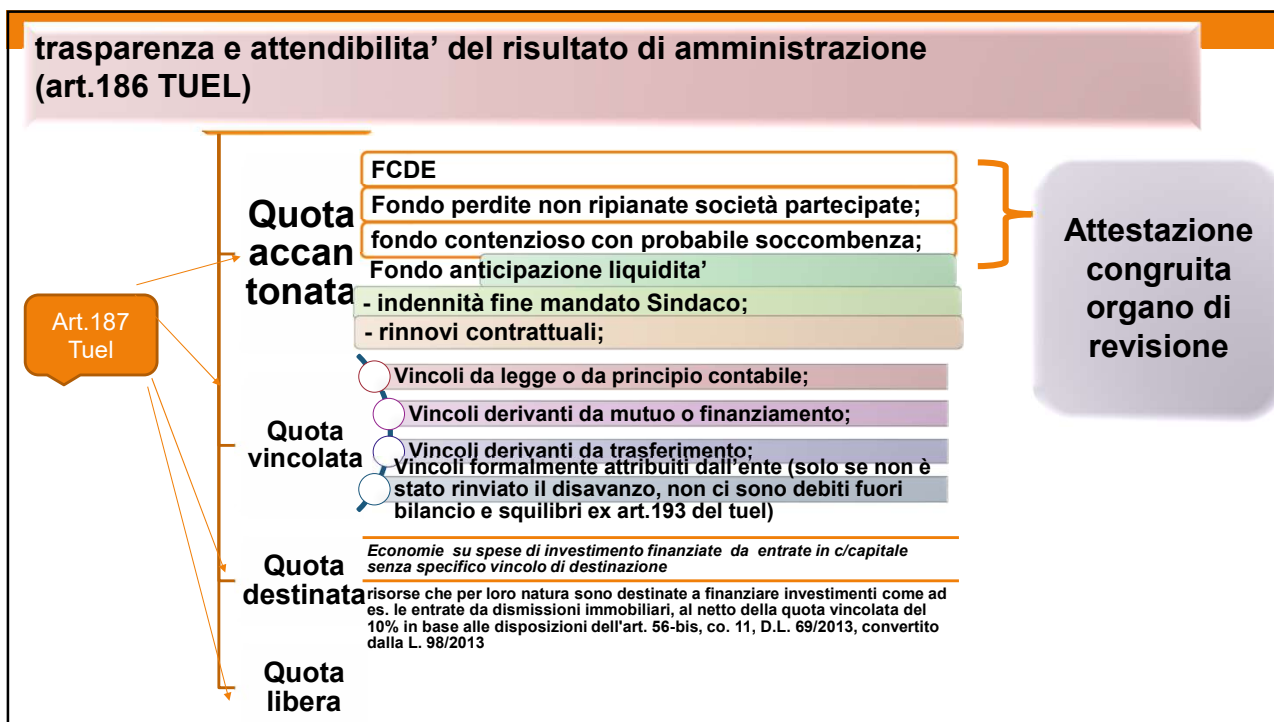
Corte Cost. Sentenza 49/2018  
 «l'assenza di un risultato univoco di amministrazione, l'incongruità degli elementi aggregati per il suo calcolo ledono «l'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva...»



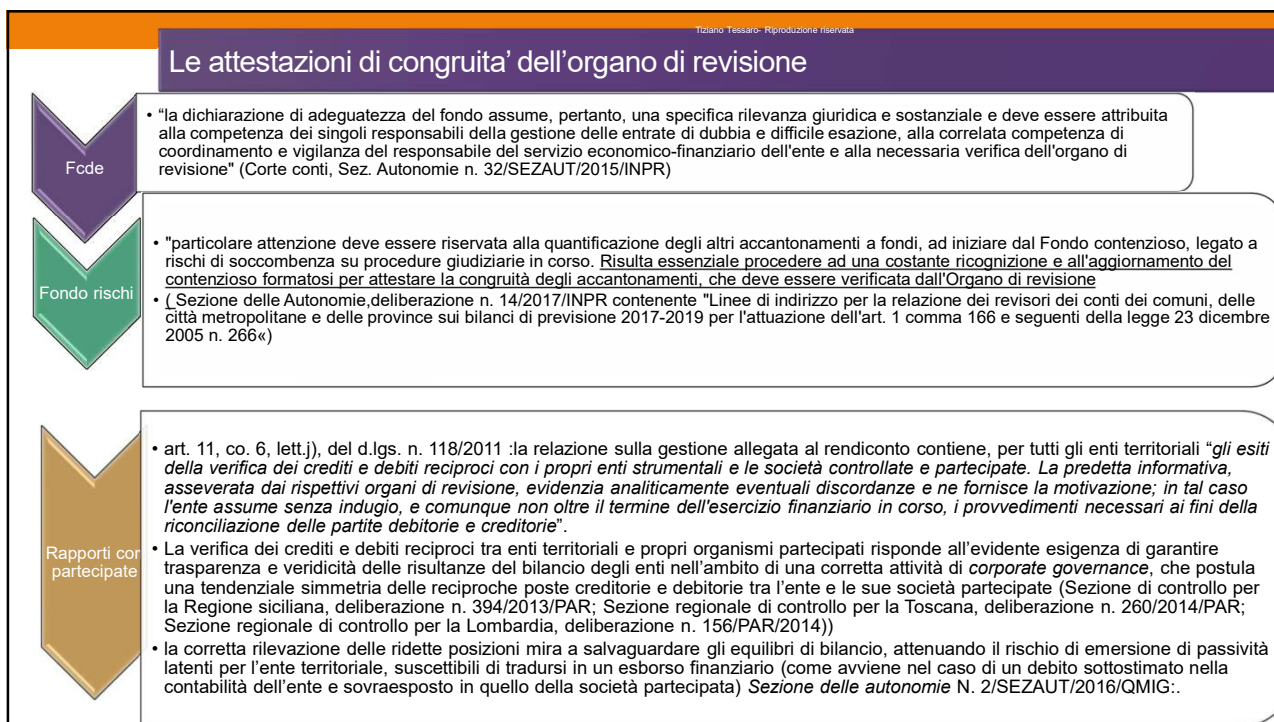
Per cio' che concerne l'art. 187 del Tuel

trasparenza , continuità, attendibilita'e confrontabilita' delle risultanze contabili





55



56

**trasparenza e attendibilita' del risultato di amministrazione (art.187 TUEL)**

**2**

**Quota accantonata**

**FCDE**

**Fondo perdite non ripianate società partecipate;**

**fondo contenzioso con probabile soccombenza;**

**Attestazione congruita organo di revisione**

*Il principio di attendibilità è considerato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali tra i postulati del sistema di bilancio, che considerano un'informazione contabile attendibile quella "scevra da errori e distorsioni rilevanti" per cui "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", inoltre, "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" (Post. 53-55).*

*Pertanto, gli andamenti storici costituiscono uno dei necessari parametri di giudizio dell'attendibilità.*

*Il giudizio di attendibilità deve ispirarsi a principi di ragionevolezza e proporzionalità, il che implica anche la possibilità di prevedere una percentuale di tolleranza di errore nelle previsioni.*

*Questo concetto è espresso nel postulato della significatività e rilevanza (Post. nn. 49-52) secondo il quale "errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari".*

CORTE DEI CONTI SSRR in speciale composizione Sentenza n. 25/2016/EL

57

**3**

**Attendibilita' , equilibri e compiti del revisore: la BDAP**

**Attestazione congruenza dati organo di revisione**

«la disciplina della contabilità pubblica, laddove richieda anche complessi elaborati e allegati, deve trovare nel risultato di amministrazione un veicolo trasparente e univoco di rappresentazione degli equilibri nel tempo» (sent. C. Cost. n. 274/2017, punto 4 in diritto) ,fornendo il quadro pluriennale dell'indebitamento, e consentendo una prospettiva di sindacato sia in relazione ai vincoli europei, sia in relazione all'equità intergenerazionale, strumento servente alla determinazione dei costi-benefici afferenti alle generazioni future con riguardo alle politiche di investimento in concreto adottate. (Corte cost. n. 49 del 2018)

l'«elevata tecnicità degli allegati di bilancio e [...] la loro sofisticata articolazione deve essere necessariamente compensata (...)da una trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge» (sentenza n. 274 del 2017).

**il revisore, nel rinnovato contesto, è chiamato ad assicurare l'attendibilità dei dati e ad attestare la congruenza di quelli inseriti in BDAP con quelli presenti nei documenti contabili dell'Ente" (Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 6/2017).**

**L'Organo di revisione economico-finanziaria è tenuto, quindi, a verificare la correttezza e la completezza dell'invio dei dati da parte del servizio economico-finanziario dell'Ente Locale , alla "BDAP"; per questo è tenuto a registrarsi al sistema gestionale in questione(Sez. reg. contr. Basilicata, delib. n. 46/2018/PRSE).**

58