



# *Corte dei Conti*

## *Sezione delle Autonomie*

N. 23 /SEZAUT/2013/INPR

Adunanza del 14 ottobre 2013

Presieduta dal Presidente f.f. della Corte – Presidente della Sezione delle autonomie

Raffaele SQUITIERI

Composta dai magistrati:

Presidenti di Sezione

Giuseppe Salvatore LAROSA, Mario FALCUCCI, Antonio DE SALVO, Claudio IAFOLLA, Ciro VALENTINO, Ennio COLASANTI, Raffaele DAINELLI, Salvatore SFRECOLA, Enrica LATERZA, Anna Maria CARBONE, Gaetano D'AURIA, Roberto TABBITA, Maria Giovanna GIORDANO, Giovanni DATTOLA, Carlo CHIAPPINELLI, Maurizio GRAFFEO

Consiglieri

Teresa BICA, Rosario SCALIA, Francesco PETRONIO, Carmela IAMELE, Alfredo GRASSELLI, Rinieri FERONE, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Gianfranco POSTAL

Primi Referendari

Luca FAZIO, Gianluca BRAGHÒ, Giuseppe TETI

Referendari

Valeria FRANCHI

Visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con Regio Decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali e successive modificazioni;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ed in particolare l'art. 7, commi 7- 8;

Visto l'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006);

Visto il 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 marzo 2009, n. 42;

Visti gli articoli da 147 a 147-*quinquies*, 148 e 148- *bis* del TUEL, come modificati dall'art. 3, comma 1, lett. e) del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

Visto il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Visto l'art. 8 del d.l. 31 agosto 2013, n. 102, in corso di conversione, che proroga, al 30 novembre 2013, il termine per l'approvazione del bilancio di previsione degli Enti locali;

Vista la legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che ha introdotto il principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale;

Vista la legge 24 dicembre 2012, n. 243, recante disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio, ai sensi dell'art. 81, sesto comma, della Costituzione;

Vista la nota n. 8472 del 4 ottobre 2013, con la quale il Presidente f.f. della Corte dei conti ha convocato la Sezione delle autonomie per l'adunanza del giorno 14 ottobre 2013;

Vista la nota n. 8485 del 7 ottobre 2013, con la quale il Presidente f.f. della Corte dei conti ha invitato, alla adunanza odierna, il Ragioniere Generale dello Stato;

Vista la nota n. 8481 del 7 ottobre 2013, con la quale il Presidente f.f. della Corte dei conti ha invitato, alla adunanza odierna, il Capo Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali del Ministero dell'Interno;

Vista la nota n. 8482, del 7 ottobre 2013, con la quale il Presidente f.f. della Corte dei conti ha invitato, alla adunanza odierna, il Presidente dell'Associazione Nazionale Comuni Italiani;

Vista la nota n. 8483 del 7 ottobre 2013, con la quale il Presidente f.f. della Corte dei conti ha invitato, alla adunanza odierna, il Presidente dell'Unione Province d'Italia;

Uditi nell'odierna seduta i rappresentanti del Ministero dell'Interno, della Ragioneria Generale dello Stato, dell'Unione Province d'Italia e dell'Associazione Nazionale Comuni Italiani;

Uditi i relatori Presidente di Sezione Mario Falcucci e Consigliere Francesco Petronio;

## PREMESSO

Il percorso per l'attuazione del federalismo fiscale è stato intrapreso in un momento di particolari difficoltà per la finanza pubblica, nel quale si è reso necessario adottare reiterate manovre correttive in corso d'anno e si sono manifestati ripensamenti sul modello di imposizione locale finalizzato ad assicurare l'autonomia finanziaria degli enti locali.

Il continuo slittamento del termine per l'approvazione del bilancio preventivo rappresenta, dunque, la conseguenza di un contesto caratterizzato da ripetuti provvedimenti legislativi d'urgenza, che hanno determinato incertezze sulle risorse disponibili e inciso sulla stessa programmazione di bilancio.

L'esercizio 2013, in particolare, risulta caratterizzato da un anomalo differimento, al 30 novembre, del termine per l'approvazione del bilancio di previsione che, ai sensi dell'art. 151, comma 1, del d.lgs. n. 267/2000 (TUEL), gli enti locali sono tenuti a deliberare entro il 31 dicembre dell'esercizio precedente, fatta salva la facoltà che la norma assegna al Ministro dell'Interno di differirlo con proprio decreto, d'intesa con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in presenza di motivate esigenze.

La possibilità del conferimento di proroghe del termine di presentazione del bilancio - che l'ordinamento contempla a regime - a seguito della delegificazione della materia e l'uso che ne è stato fatto in concreto, inficia il principio della programmazione di bilancio rendendo l'esercizio provvisorio evenienza "ricorrente" piuttosto che "eccezionale".

Vale al riguardo ricordare come l'ordinamento consideri fatto di rilevante gravità la mancata presentazione del bilancio di previsione, al punto da prevedere la sanzione dello scioglimento del Consiglio (art. 141 del TUEL).

Il quadro così sinteticamente descritto mette in evidenza uno stridente contrasto tra la severità con la quale la mancanza del momento della programmazione di bilancio viene considerata e sanzionata ed il continuo susseguirsi di proroghe concesse con provvedimento ministeriale e, talora, con atto normativo.

L'originario termine del 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello di riferimento del bilancio di previsione, il cui rispetto è essenziale per l'ordinata gestione delle risorse, è stato spesso spostato troppo in avanti, specialmente negli ultimi due anni, causando non pochi inconvenienti.

Il differimento del termine, oltre un limite ragionevole, pone una serie di questioni interpretative e, specialmente, fa perdere di pregnanza al momento programmatico che, in tali casi, avviene in prossimità della scadenza del periodo di gestione, quando è ormai frustrata la possibilità di attuare manovre incisive di correzione.

L'esercizio provvisorio, contemplato dall'art. 163 del TUEL, costituiva, nell'ordinamento degli enti locali ante riforma del Titolo V della Costituzione, l'autorizzazione alla gestione del bilancio appena deliberato dall'organo consiliare, ma non ancora efficace, essendo condizionato all'esito del

controllo preventivo del comitato regionale di controllo. In via residuale, la norma in discorso ha previsto anche l'ipotesi di uno slittamento del termine per la deliberazione del bilancio disposto da norme statali, con la differenza di tener conto, in assenza di bilancio, delle previsioni assestate dell'esercizio precedente.

L'istituto della gestione provvisoria, anch'esso disciplinato dal citato art. 163 (comma 2) del TUEL, interveniva in maniera più incisiva nei casi di assenza del bilancio, circoscrivendo la gestione all'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge, al pagamento delle spese di personale, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse, ed in generale, limitata alle sole operazioni necessarie per evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente.

Nei fatti l'esercizio provvisorio, in assenza di bilancio per differimento dei termini, strumento sopravvissuto alla riforma del Titolo V della Costituzione, nella sua disciplina mal si concilia con l'attuale contesto normativo. Infatti, l'avvio del federalismo fiscale e la conseguente sostituzione di una finanza derivata con una autonoma, nonché la riduzione dei trasferimenti statali a titolo di contributo degli enti locali alla manovra, hanno imposto una razionalizzazione della spesa che può determinare una revisione degli stanziamenti deliberati nell'esercizio precedente.

In tale scenario, il ricorso all'utilizzo degli stanziamenti di spesa dell'anno precedente, seppure per dodicesimi, non appare idoneo a garantire la primaria esigenza di preservare, in maniera permanente, gli equilibri di bilancio e assicurare il pareggio effettivo. Una disciplina più rigorosa, modellata similmente a quella della gestione provvisoria, in tutti i casi di assenza del bilancio, potrebbe rivelarsi maggiormente efficace per il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica a tutela dell'unità economica della Repubblica e incentiverebbe gli enti locali a provvedere egualmente, anche in presenza di differimenti dei termini a seguito di disposizioni statali, all'approvazione di un bilancio per così dire provvisorio, ma incentrato sui principi contabili della prudenza, dell'attendibilità e della coerenza.

La situazione dell'esercizio 2013 si connota di particolari tratti al limite della irragionevolezza; infatti, l'articolo 8, comma 1, del decreto legge 31 agosto 2013 n. 102 (eliminazione IMU), differisce, addirittura, al 30 novembre il termine per l'approvazione del bilancio di previsione degli enti locali per l'anno 2013.

Tale proroga, disposta con norma primaria, non manca di determinare una serie di conseguenze sulla gestione del bilancio degli enti locali per l'esercizio in corso.

Alla proroga del termine per l'approvazione del bilancio di previsione consegue un pesante ritardo nella determinazione delle aliquote dei tributi locali e delle tariffe dei servizi pubblici.

La determinazione, nel mese di novembre, delle aliquote dei tributi locali o del costo dei servizi, se effettuata in relazione all'intero esercizio, oltre a confliggere con le disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000 n. 212), si pone in contrasto, non solo con il

principio di programmazione, ma anche con le stesse aspettative ed esigenze dei cittadini, degli utenti e delle imprese di conoscere all'inizio dell'esercizio l'ammontare delle imposte e tasse locali, nonché delle tariffe dei servizi, così da avere informazioni per compiere le scelte ritenute più opportune. Il differimento nell'approvazione degli atti impositivi, oltre a provocare possibili accavallamenti di scadenze, con conseguenti aggravii finanziari per i cittadini, determina anche notevoli ritardi nella riscossione delle entrate di competenza e rende ancora più onerosa la gestione delle spese e l'osservanza dei termini di pagamento dei debiti disposti dalla legislazione comunitaria.

L'incertezza del quadro normativo e i conseguenti ritardi, con cui le amministrazioni sono in grado di puntualmente determinare le risorse da assegnare, rendono la quantificazione degli stanziamenti di bilancio oggetto di stime basate su insufficienti e precari elementi informativi; situazione questa che è diventata endemica con il ripetuto avvicinarsi di innovazioni e ripensamenti da parte del legislatore.

La programmazione del bilancio – in un quadro variabile ed esposto al sopravvenire di interventi normativi di rimodulazione delle entrate e delle spese – presenta, sicuramente, elementi di precarietà, tant'è che il bilancio di previsione deve essere aggiustato con variazioni amministrative e con il progetto di assestamento.

E' necessaria l'effettiva valorizzazione dei principi in tema di programmazione, che devono costituire una guida per gli enti in questo cammino accidentato. E' di rilievo ricordare, al riguardo, che al bilancio di previsione non è assegnata solo una funzione programmatica (*budget*), la cui portata sarebbe già di per sé rilevante, ma che ad esso si connette anche l'efficacia del vincolo autorizzatorio che costituisce un fondamentale strumento per assicurare l'equilibrio del bilancio. Il bilancio di previsione è il documento centrale del ciclo di programmazione e controllo dell'ente; deve assolvere contemporaneamente le funzioni di indirizzo politico-amministrativo, economico-finanziario ed informativo, nonché esprimere con chiarezza e precisione gli obiettivi, il fabbisogno finanziario e la sostenibilità dello stesso. Tutto il processo di formazione del sistema di bilancio deve informarsi a corretti principi e postulati contabili (unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità, prevalenza della sostanza sulla forma, verificabilità, coerenza, prudenza, comprensibilità, attendibilità e congruità, competenza economica e finanziaria, ecc.). La corretta applicazione della funzione politico-amministrativa risiede nel rispetto di un percorso che parte dal programma amministrativo del sindaco o presidente, transita attraverso le linee programmatiche comunicate all'organo consiliare, trova esplicitazione nel piano generale di sviluppo dell'ente – da considerare quale programma di mandato – ed infine si sostanzia nei documenti della programmazione, relazione previsionale e programmatica e bilancio pluriennale, nella previsione del bilancio annuale e, infine, nello strumento di indirizzo gestionale, il piano esecutivo di gestione, quando obbligatorio.

### **CONSIDERATO**

La gestione del bilancio con le modalità *ex* comma 3, dell'art. 163, del TUEL, va garantita con l'utile impiego degli strumenti di monitoraggio delle gestioni, di salvaguardia ed, eventualmente,

di risanamento, disciplinati dal TUEL (artt. 193 e ss. e 243-*bis* e ss.). A tale fine è necessario un accurato e continuo riscontro sul piano contabile delle uscite e dei relativi mezzi di copertura, prioritariamente, sul versante delle entrate, che risentono della variabile del ridimensionamento delle risorse per effetto delle manovre correttive.

Il sistema di bilancio nell'esercizio provvisorio, infatti, pur formalmente privo del fondamentale documento di programmazione, non può disattendere sul piano sostanziale il principio della veridicità posto a garanzia della necessaria e corretta rappresentazione della situazione finanziaria dell'ente; principio che, riferito alla fase previsionale del sistema di bilancio, è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari generati dalle operazioni che si svolgeranno nel periodo di riferimento (Principi contabili per gli enti locali – Postulati del sistema di bilancio). Un rigoroso monitoraggio in tal senso, consente, tra l'altro, di individuare, per tempo, condizioni di squilibrio strutturale ai sensi dell'art. 243-*bis* del TUEL.

La gestione per dodicesimi dello stanziamento assestato del bilancio dell'esercizio precedente, rischia, nel 2013, di operare su parametri sovradimensionati, a fronte dei tagli connessi alla *spending review* e di un rilevante grado di incertezza sulle entrate proprie di natura tributaria (IMU e TARES), nonché della necessità di adeguare annualmente il fondo svalutazione crediti in proporzione ai crediti risalenti ad annualità pregresse; adempimento reso ancor più rigido nei confronti degli enti locali che hanno fatto ricorso all'anticipazione di liquidità.

In tale contesto, è assolutamente necessario procedere alla sostanziale salvaguardia degli equilibri di bilancio in corso d'anno, in ossequio all'immanente principio del pareggio finanziario, che trova conferma nelle disposizioni introdotte dall'art. 3 "Rafforzamento dei controlli in materia di Enti locali" del decreto legge n. 174/2012, convertito con modificazioni dalla legge n. 213/2012, con particolare riferimento al comma 2, lettera c), del novellato art. 147 e del nuovo art. 147- *quinquies* del TUEL.

Una gestione protratta dell'esercizio provvisorio - se non accompagnata da comportamenti ispirati al principio di prudenza – può, nella descritta situazione dell'esercizio 2013, produrre generalizzati disavanzi di gestione e impedire l'emersione dei debiti fuori bilancio.

In sede di audizione sul testo del disegno di legge per la riforma della contabilità e della finanza pubblica (divenuto legge 196/2009), non a caso, la Corte dei conti aveva inutilmente proposto l'inserimento di una norma che ribadisse, in tale più generale e cogente contesto, l'obbligo, anche per gli enti locali, di approvare, entro il 31 dicembre, il bilancio di previsione per l'anno successivo.

Il negativo impatto di un prolungato esercizio provvisorio sugli equilibri dei conti degli enti locali rischia di riverberarsi anche sull'intera finanza pubblica, sottoposta al rispetto dei parametri europei e, sotto altro profilo, finisce per collidere con il principio di coordinamento della finanza pubblica.

A seguito della normativa costituzionale che ha introdotto la regola del pareggio di bilancio (legge costituzionale n. 1/2012) e della successiva legge rinforzata di attuazione (legge n. 243/2012),

una rinnovata attenzione va posta sull'attendibilità del bilancio di previsione annuale e pluriennale. Il bilancio triennale autorizzatorio – che incorpora gli effetti delle manovre sugli esercizi successivi – se ben costruito potrebbe, in parte, supplire allo slittamento del bilancio di previsione. Peraltro lo stesso triennale è esposto, nell'attuale rincorrersi delle manovre correttive e della revisione della spesa, all'incertezza della evoluzione del quadro programmatico.

Resta ferma l'esigenza che i bilanci annuali e pluriennali si basino su stime ragionevoli sul versante sia delle entrate che delle spese, allo scopo di evitare effetti dirompenti sugli equilibri di bilancio dovuti alla contestuale sovrastima delle entrate e ad una sottostima delle spese (con la mancata esplicitazione di debiti fuori bilancio e di passività potenziali).

La mancata predisposizione del bilancio non esime, peraltro, gli enti dal verificare la permanenza degli equilibri in corso di gestione. Del resto i più incisivi controlli affidati alla Corte dal d.l. n. 174/2012, si imperniano sulla verifica degli equilibri di bilancio, sia a livello di previsioni che di esito finale della gestione. Si evidenziano, in proposito, gli adempimenti posti a carico del responsabile dei servizi finanziari degli enti locali e dei revisori dei conti, sottolineando l'esigenza di un coinvolgimento attivo nel controllo sugli equilibri finanziari anche da parte degli organi di governo, del direttore generale (ove previsto), del Segretario e dei responsabili dei servizi.

L'ampio rinvio per la presentazione del bilancio comporta, fra l'altro, criticità per gli enti locali che stanno sperimentando gli effetti dell'armonizzazione contabile e quelli legati alla adozione dei nuovi schemi di bilancio. Particolarmente a rischio è l'osservanza del patto di stabilità interno in carenza di una programmazione definita dalla legge di bilancio e fortemente esposta alla variabilità delle grandezze chiave in termini di entrata e di spesa.

L'assenza della programmazione può riflettersi sulle politiche del personale e sul contenimento della relativa spesa, nonché sul rispetto degli altri vincoli di finanza pubblica.

Nel quadro delineato emerge la necessità che le competenti amministrazioni centrali adottino ogni utile iniziativa per evitare il ripetersi di un patologico prolungamento dell'esercizio provvisorio che, di fatto, vanifica il ruolo stesso del bilancio preventivo ed espone gli enti locali al rischio di negativi esiti gestionali.

## **RITENUTO**

In tale contesto, caratterizzato da continui rinvii dei termini di legge, ma, soprattutto, da gravi incertezze sull'ammontare delle risorse disponibili, anche l'effettività del controllo sui bilanci preventivi perde il suo significato, con riguardo, soprattutto, alla funzione di prevenire i rischi di possibili squilibri. Da qui la scelta di questa Sezione - in via eccezionale ed in ragione della complessità della situazione - di non elaborare, come documento autonomo, il questionario relativo alle Linee Guida EE.LL. (ex art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266) concernente il Bilancio di Previsione 2013. I dati relativi al preventivo 2013 saranno raccolti contestualmente a quelli riferiti al rendiconto dello stesso esercizio, ciò, anche al fine di consentire, alla Corte, una completa visione d'insieme degli andamenti della gestione.

In mancanza della approvazione del bilancio di previsione, gli organi di revisione sono chiamati ad una più attenta vigilanza sullo svolgimento della gestione che si svolge al di fuori di precise linee direttive, in un contesto di risorse decrescenti e, pertanto, maggiormente esposta a rischi di squilibri economico-finanziari.

Il processo che si attiva è inteso anche a verificare come l'ente abbia gestito la fase di esercizio provvisorio (che può protrarsi fino ad undici dodicesimi) in assenza di uno strumento autorizzatorio approvato e come ciò si possa riverberare su alcuni aspetti della gestione finanziaria dell'ente nel 2013, che si pone in continuità con i risultati del precedente esercizio.

In questo scenario la Corte intende richiamare i canoni fondamentali ed i principi contabili che devono governare anche l'esercizio provvisorio del bilancio e sottolinea, in particolare, l'esigenza che siano garantite trasparenza e correttezza contabile degli atti gestori.

Nello stesso tempo, la Sezione delle autonomie non può non richiamare l'attenzione delle competenti amministrazioni centrali e locali sulle implicazioni che possono derivare da una gestione svolta al di fuori della preventiva emanazione di provvedimenti deliberativi sul bilancio da parte degli organi politici; si tratta di una situazione che può portare ad una opacità della gestione.

Per quanto premesso ed evidenziato, la Sezione delle autonomie ritiene utile fornire indicazioni per una gestione dell'esercizio provvisorio improntata a principi di prudenza e atta a salvaguardare la permanenza in corso d'esercizio degli equilibri di bilancio.

### **DELIBERA**

1. Di approvare l'unito documento, che costituisce parte integrante della presente deliberazione, riguardante primi indirizzi, *ex art. 1*, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, relativi alle previsioni di bilancio 2013, per una gestione, in esercizio provvisorio, ispirata ai principi di prudenza e atta a salvaguardare la permanenza in corso d'esercizio degli equilibri di bilancio.

2. Di soprassedere all'adozione dei questionari annessi alle Linee Guida EE.LL. al Bilancio di Previsione 2013, che saranno collegati alla raccolta dei dati relativa al Rendiconto 2013. Gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali sono chiamati ad effettuare verifiche sugli evidenziati aspetti della gestione provvisoria, mentre non devono, allo stato, trasmettere alle competenti Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti la relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio 2013. Le suddette indicazioni sono rivolte anche agli organi di revisione operanti presso gli enti locali nel territorio delle Regioni a statuto speciale e Province autonome, nei limiti di compatibilità con gli specifici ordinamenti.

### **DISPONE**

Che copia della presente deliberazione venga trasmessa, per le valutazioni di competenza riguardo ai punti sopraindicati, al Ministro dell'Interno e al Ministro dell'Economia e delle Finanze.



La presente deliberazione sarà pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.  
Così deliberato in Roma nell'adunanza del 14 ottobre 2013.

I Relatori

F.to Mario FALCUCCI

F.to Francesco PETRONIO

Il Presidente f.f.

F.to Raffaele SQUITIERI

Depositata in Segreteria il giorno 17 ottobre 2013

Il dirigente

F.to Romeo Francesco RECCHIA



# CORTE DEI CONTI

## SEZIONE DELLE AUTONOMIE

### **INDICAZIONI PER LA SANA GESTIONE DELLE RISORSE NEL CASO DEL PROTRARSI DELL'ESERCIZIO PROVVISORIO E PRIMI INDIRIZZI, EX ART. 1, COMMI 166 E SEGUENTI, DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005, N. 266, RELATIVI AL BILANCIO DI PREVISIONE 2013**

La Sezione delle autonomie ritiene utile fornire indicazioni, articolate nei punti che seguono, per una gestione dell'esercizio provvisorio improntata a principi di prudenza e atta a salvaguardare la permanenza in corso d'esercizio degli equilibri di bilancio.

#### **A) Esercizio provvisorio del bilancio 2013**

Nell'esercizio 2013 si è determinato, in molti enti, un ricorso all'esercizio provvisorio, di cui all'art. 163 del TUEL, per un periodo di tempo rilevante e anomalo che può giungere sino ad undici mesi nell'anno finanziario. La deliberazione di approvazione del bilancio di previsione, fissata da norme statali in un periodo successivo all'inizio dell'esercizio finanziario di riferimento, comporta l'automatica autorizzazione dell'esercizio provvisorio sino a tale termine. Si rende, quindi, evidente la necessità di vigilare e verificare se la disciplina della gestione in esercizio provvisorio sia stata osservata e, in particolare, se siano state effettuate, e quindi impegnate, per ciascun intervento, spese in misura non superiore mensilmente ad un dodicesimo delle somme previste nell'ultimo bilancio definitivamente approvato (art. 163, primo e terzo comma, del TUEL), con esclusione delle spese tassativamente regolate dalla legge o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi. Con riguardo a queste ultime due tipologie di spesa è necessario vigilare sulle modalità con cui l'ente ha provveduto alla loro determinazione.

Occorre peraltro osservare come anche un'applicazione coerente con la norma di legge dei vincoli gestionali propri dell'esercizio provvisorio possa non rivelarsi sufficiente al fine di garantire un equilibrio finanziario tendenziale del bilancio dell'ente. Appare utile richiamare al riguardo che nell'ordinamento finanziario delle amministrazioni pubbliche i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale *ex art. 81 della Costituzione*, si realizzano attraverso due regole, (una statica e l'altra dinamica): la prima basata sulla parificazione delle previsioni di entrata e di spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, che non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti deliberati. La loro combinazione serve a proteggere l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti (Sentenza Corte Costituzionale n. 70/2012).

Pertanto il principio dell'equilibrio tendenziale associato a quello del pareggio di bilancio, si concretizza nella programmazione finanziaria e nella gestione, con l'applicazione rigorosa e responsabile di una serie di istituti giuridico-contabili, che devono sostanzarsi in orientamenti e

approcci concreti alla gestione finanziaria e nella vigilanza sui relativi andamenti. La regola statica si concretizza nel confronto tra le previsioni di entrata e di spesa per garantire il pareggio di bilancio (annuale e pluriennale) applicando il principio della veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità (Principi contabili dell'Osservatorio sulla finanza e contabilità degli enti locali e d.lgs 118/2011). La seconda, regola dinamica, trova fondamento nel carattere "autorizzatorio" del bilancio finanziario di previsione.

Il bilancio di previsione non realizza l'equilibrio "statico" se si fonda su entrate non effettive e congruenti allorché autorizza, nel contempo, le spese pubbliche che costituiscono la finalizzazione dell'impiego di tali entrate. Il tema è di particolare rilievo se si considera l'attuale situazione emergenziale della finanza locale. La questione si pone nei termini sostanziali e non meramente formali della determinazione di quale equilibrio statico sia stato preso in considerazione dagli enti locali per orientare la gestione in esercizio provvisorio del bilancio 2013 (la cui durata potrebbe protrarsi sino a undici mesi). Come già evidenziato, è auspicabile un accurato e continuo riscontro sul piano contabile delle uscite e dei relativi mezzi di copertura, attraverso una sorta di attualizzazione della programmazione di riferimento all'esercizio provvisorio.

In presenza di una manovra di riduzione del fondo di solidarietà comunale e del fondo sperimentale per le Province per l'anno 2013 (art. 1, comma 380, legge n. 228/2012 e art. 16, del d.l. n. 95/2012, convertito con modificazioni dalla legge n. 135/2012, come integrato dal d.l. n. 35/2013, convertito dalla legge n. 64/2013), nonché di una ragguardevole incertezza sull'entità delle entrate proprie di natura tributaria quali l'IMU e la Tares, è fondamentale in sede di vigilanza e controllo verificare quali azioni di indirizzo e di gestione l'ente abbia posto in essere per scongiurare il pericolo di finanziare in disavanzo tendenziale (di gestione e/o di amministrazione) le spese pubbliche locali. Ciò perché, con alto grado di probabilità, non potrà essere garantito nel corso del 2013 lo stesso ammontare di risorse, su cui si è basato l'equilibrio dell'ultimo bilancio definitivamente approvato (esercizio 2012).

#### **B) Gestione della spesa in esercizio provvisorio e dopo l'approvazione del bilancio 2013**

La gestione della spesa di natura corrente in esercizio provvisorio deve, pertanto, realizzarsi secondo il principio della prevalenza della sostanza sulla forma. *La sostanza economica, finanziaria e patrimoniale delle operazioni pubbliche della gestione di ogni amministrazione rappresenta l'elemento prevalente per la contabilizzazione, valutazione ed esposizione nella rappresentazione dei fatti amministrativi nei documenti del sistema di bilancio* (d.lgs. n. 118/2011 – Principi contabili). In particolare dovranno essere valutate anche le spese che, nell'ultimo bilancio definitivamente approvato, abbiano trovato la relativa copertura finanziaria in entrate correnti non aventi la natura della ricorrenza e strutturalità e che, nell'esercizio in corso, qualora riproposte, devono trovare adeguata copertura. Analoga disamina va effettuata in ordine all'eventuale concorso di tali entrate all'equilibrio complessivo dell'ultima situazione corrente deliberata per l'anno 2012 e che costituisce formalmente la base per la determinazione della gestione in esercizio provvisorio 2013. Ai fini della salvaguardia degli equilibri tendenziali di competenza e di cassa deve essere valutata anche la possibilità, reiterata dal legislatore,

per il biennio 2013 e 2014 (Art. 10, comma 4-ter, d.l. n. 35/2013), di impiegare le entrate da “*permessi di costruire*” per il finanziamento di spese correnti.

Il controllo sulla gestione della spesa - anche in linea con i principi e la disciplina di cui all’art. 6 del d.l. n.174/2012 – mira ad analizzare gli strumenti attivati ai fini della revisione della spesa *ex art. 6* dello stesso decreto (Delibera Sezione delle autonomie n. 15/2012) anche in riferimento all’applicazione del d.l. n. 95/2012 e successive modificazioni e integrazioni, recante disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica.

In assenza sia di generali indirizzi programmatici (Relazione Previsionale e Programmatica, programmazione della spesa del personale, programmazione e contenimento delle spese di funzionamento e altri connessi e collegati) sia di una programmazione operativa, di cui al Piano esecutivo di gestione dell’esercizio 2013, occorre, in particolare, analizzare le azioni compiute per determinare nella sostanza gli orientamenti della gestione di spesa in esercizio provvisorio, sempre nell’ottica dell’equilibrio tendenziale da salvaguardare e garantire.

L’elaborazione e l’approvazione del bilancio 2013 devono tenere conto della gestione operata in esercizio provvisorio, in modo sempre più cogente in relazione al prolungamento dei tempi di approvazione dello strumento autorizzatorio. Infatti, quanto è maggiore il periodo di esercizio provvisorio tanto maggiore sarà la parte del bilancio di previsione che risulterà già impegnata in termini di spesa con tutte le ricadute possibili sugli equilibri tendenziali della gestione finanziaria dell’ente.

### **C) Controllo a salvaguardia degli equilibri della gestione 2013**

Per evitare rischi alla tenuta dei conti, l’art. 193, comma 2 del TUEL, prescrive agli enti locali di deliberare in Consiglio la “salvaguardia degli equilibri di bilancio” entro il 30 settembre.

In conformità al principio di prudenza è comunque necessario provvedere al controllo a salvaguardia degli equilibri di bilancio, nel corso dell’anno 2013, ancorché reso facoltativo per gli enti che non abbiano ancora approvato il bilancio (*ex art. 10, comma 4-quater*, d.l.n. 35/2013 e *art. 12-bis*, d.l. n. 93/2013). Infatti, al di là della formale deliberazione della salvaguardia degli equilibri, occorre che gli enti, al fine di garantire il rispetto della sana gestione finanziaria, realizzino forme di sostanziale e continuo controllo/monitoraggio della permanenza degli equilibri.

Tale fondamentale adempimento non può essere disatteso, nonostante la proroga dei termini per l’approvazione del bilancio di previsione, autorizzata per legge, in quanto la gestione viene esercitata anche in assenza del bilancio e permane l’esigenza sostanziale di monitorare in corso d’anno gli andamenti di entrata e di spesa. Il monitoraggio riguarda la gestione dei residui, della competenza e della cassa, nonché la presenza di debiti fuori bilancio e altre passività potenziali nella misura in cui non siano stati individuati adeguati mezzi finanziari per ripristinare l’equilibrio complessivo.

Va sottolineato al riguardo che l’art. 147, secondo comma, lettera c) TUEL, come novellato dall’art. 3 d.l. n. 174/2012, impone la necessità di “*garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno, mediante l’attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario,*

*nonché l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi". L'analisi gestionale permetterà, anche, di valutare se l'attività di controllo dei responsabili dei servizi si sia effettivamente svolta e in quali termini e come la stessa si sia integrata con l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario.*

Al riguardo emerge anche l'esigenza di un effettivo e continuo *audit* amministrativo, che gli organi di amministrazione e di revisione devono realizzare in corso di gestione.

#### **D) Equilibri di cassa**

Il questionario sul rendiconto 2012 (deliberazione n. 18/SEZAUT/2013/INPR) comprende la valutazione dei flussi di cassa in considerazione della valenza e della rilevanza che gli stessi hanno, soprattutto in un periodo di particolare criticità per la gestione delle entrate da parte degli enti locali e di riduzione dei fondi di provenienza dal bilancio statale e anche dai bilanci regionali.

A questo fine è fondamentale verificare se la contabilità interna dell'ente disciplini e consenta l'applicazione di procedure atte ad evidenziare i vincoli delle entrate a specifica destinazione previste dall'art. 195 TUEL. In tal caso nella determinazione del fondo di cassa finale, in osservanza al principio di chiarezza e verificabilità dell'informazione, occorre distinguere la parte del fondo di cassa costituita da fondi liberi da quella che risulta alimentata da fondi vincolati. Ciò appare ancor più necessario se si considera che l'utilizzo di tali fondi vincolati - che può avvenire in presenza dell'anticipazione di cassa del tesoriere - non sempre dà luogo alla ricostituzione delle relative somme a fine esercizio.

E' noto come il ricorso all'anticipazione di cassa del tesoriere possa rappresentare un indicatore di criticità degli equilibri del bilancio e della gestione, soprattutto se l'anticipazione non è restituita entro la chiusura dell'esercizio. Ciò è sintomatico dell'incapacità dell'ente di ricostituire un normale equilibrio nei flussi di cassa nel corso della gestione annuale, in riferimento sia al conto dei residui, sia alla gestione di competenza, da valutare in correlazione agli effetti sulla gestione di cassa.

Il ricorso all'utilizzo per cassa di fondi aventi specifica destinazione per impieghi di parte corrente, soprattutto se non ricostituiti a fine esercizio, evidenzia la intrinseca "debolezza" delle entrate correnti non vincolate a garantire l'equilibrio della gestione di cassa. Tale "debolezza" può arrivare a situazioni nelle quali il ricorso all'utilizzo di fondi vincolati a fini di cassa, unitamente all'attivazione dell'anticipazione di tesoreria, costituisce la fonte principale di copertura, in termini di cassa, delle spese relative alle funzioni fondamentali e ai servizi essenziali dell'ente.

La mancanza di una corretta contabilizzazione dei fondi vincolati e, quindi, l'impossibilità di garantire la verificabilità "*dell'esatto impiego delle risorse stanziare per specifiche finalità di legge*" conduce anche a non poter verificare se l'importo dell'anticipazione di tesoreria concessa, considerata anche la quota corrispondente all'utilizzo delle somme a specifica destinazione per il pagamento di spese correnti (*ex art. 195 TUEL*), risulti inferiore al limite di cui all'art. 222 del TUEL.

Il controllo a salvaguardia degli equilibri di cassa si fonda, necessariamente, sul bilancio di previsione autorizzatorio con riguardo alla attendibilità e verificabilità delle entrate iscritte e degli andamenti di spesa correlati. A questo riguardo la presenza di un adeguato fondo svalutazione crediti può porre l'ente al riparo dalla tensione finanziaria che si può determinare in relazione agli andamenti di

spesa, valutati in termini di cassa, a cui non corrispondono correlati e normali flussi monetari in entrata. Ciò deve essere valutato sia per il conto residui sia per la gestione di competenza, come più volte richiamato in precedenza.

#### **E) Patto di stabilità interno**

Strettamente connesso con l'andamento della gestione in esercizio provvisorio e con la gestione autorizzata dal bilancio di previsione 2013, allorché approvato, è il raggiungimento degli obiettivi posti, per l'anno in corso, dalle regole del patto di stabilità interno.

E' essenziale al riguardo verificare come l'ente abbia affrontato il problema della coerenza della gestione in esercizio provvisorio del bilancio 2013 con gli obiettivi posti dal patto di stabilità, in carenza, prima, di strumenti programmatori e con una situazione, poi, già acquisita dal punto di vista gestionale al momento dell'approvazione del bilancio di previsione.

Tale verifica deve essere svolta in modo integrato rispetto a tutte le azioni di vigilanza e controllo richieste in ordine agli equilibri di bilancio.

L'eventuale criticità dell'equilibrio della situazione corrente 2013, in presenza di minori risorse e di andamenti di spesa corrente non governati, ha ricadute negative sui saldi rilevanti ai fini del rispetto del patto di stabilità interno e sulla capacità dell'ente di fare fronte ai pagamenti degli stati di avanzamento dei lavori riferiti alla spesa in conto capitale.

Lo stato, già critico, della spesa di investimento degli enti locali potrebbe subire un ulteriore aggravamento in mancanza di una effettiva e concludente azione di razionalizzazione della spesa corrente.

La situazione debitoria dell'ente, soprattutto sul versante della spesa di investimento – che pur dovrebbe registrare un miglioramento a seguito dell'applicazione del d.l. n. 35/2013 - necessita per l'anno in corso di un attento monitoraggio per evitare che il rinvio al futuro di debiti maturati e scaduti, ai soli fini di garantire l'osservanza del patto di stabilità interno, renda il raggiungimento dell'obiettivo programmatico dell'ente per il 2013 solo formale.

#### **F) Altri vincoli di finanza pubblica**

In questa sede è necessario porre all'attenzione delle amministrazioni locali, l'esigenza di una attenta osservanza, nell'impostazione del bilancio preventivo 2013, delle norme vincolistiche tese alla riduzione della spesa corrente.

Particolare rilievo assumono, in primo luogo, le disposizioni che impongono riduzioni di alcune categorie di spesa corrente già previste dal d.l. n. 78/2010 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 122/2010 (relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e rappresentanza, sponsorizzazioni, missioni e formazione) e ulteriormente comprese dalla legislazione successiva quali le spese relative a studi e a consulenze e quelle per le autovetture e i buoni taxi (d.l. n. 95/201; d.l. n. 101/2013).

Giova poi rammentare gli ulteriori interventi di restrizione della spesa corrente delle amministrazioni pubbliche anche locali, previsti dalla legge n. 228/2012, aventi ad oggetto l'acquisto di immobili ed i contratti di locazione passiva (art. 1 comma 138), l'acquisto di mobili e arredi (articolo 1,

comma 141), l'acquisto ed il *leasing* di autovetture (articolo 1, comma 143); gli incarichi di consulenza in materia informatica (articolo 1, comma 147).

In relazione alle ricadute sulla spesa corrente della componente della spesa del personale, anche al fine del mantenimento degli equilibri finanziari di parte corrente, questa Sezione richiama inoltre gli enti ad una attenta osservanza dei vincoli di spesa ed assunzionali imposti dalla normativa vigente per gli enti soggetti al patto di stabilità e per gli enti minori, relativi ai rapporti di lavoro a tempo indeterminato e ai rapporti di lavoro flessibile, chiaramente evidenziati nelle deliberazioni di questa Sezione n. 14/2011/SEZAUT/QMIG e n. 12/2012/SEZAUT/INPR ai cui contenuti si rinvia (art. 1 commi 557, 557-*bis* e 557-*ter* nonché comma 562 della l. n. 296/2006; articolo 76, comma 7, l d.l. n. 112/2008, convertito dalla l. n. 133/2008; articolo 9, comma 28, d.l. n. 78/2010).

Una attenta verifica dovrà poi essere effettuata sul rispetto di detti vincoli in presenza di peculiari moduli organizzatori delle amministrazioni locali - quali unioni di comuni, società partecipate, istituzioni - posto che in dette circostanze si verifica una necessaria ricaduta della spesa di personale di detti organismi sulla corrispondente spesa dell'ente locale rischiando di accrescerne l'incidenza sulla spesa corrente.

Sempre in materia di personale, appare necessario richiamare l'attenzione degli enti locali sull'esigenza di effettuare una verifica annuale della dotazione organica in relazione alle proprie esigenze funzionali ed alla situazione finanziaria anche al fine di porre in essere una coerente programmazione degli eventuali fabbisogni del personale. Ciò, tenendo in debita evidenza l'obbligo di esperire le procedure di mobilità (volontaria, per ricollocazione, obbligatoria) prima di attivare le procedure di reclutamento (articoli 6, comma 1, ultimo periodo, 30, 33, 34 e 34-*bis* del d.lgs. n. 165/2001; articolo 2, commi 11, 12 e 13 del d.l. n. 95/2012).

Con riferimento infine, agli oneri derivanti dal trattamento accessorio dei dipendenti degli enti locali giova evidenziare che nell'attesa della pubblicazione del decreto presidenziale in materia di proroga del blocco della contrattazione e degli automatismi stipendiali per i pubblici dipendenti, restano in vigore, per il 2013, le disposizioni di contenimento dettate dall'art. 9, comma 2-*bis*, d.l. 78/2010, che ha disposto l'automatica riduzione dei fondi destinati al trattamento accessorio in proporzione alla diminuzione del personale in servizio.

In ogni caso, le risorse destinate alla contrattazione integrativa, comprensive degli oneri connessi alle progressioni orizzontali, non possono pertanto superare l'importo del 2010.

Al riguardo, nel rispetto del tetto di spesa, occorre far riferimento alle risorse previste dalle disposizioni contrattuali vigenti del comparto di riferimento senza vincoli specifici per le singole voci. Si conferma, tuttavia, che gli eventuali incrementi della quota variabile del fondo, avendo carattere occasionale ed essendo soggetti a variazioni anno per anno, non possono consolidarsi ma devono trovare applicazione solo nell'anno in cui sono stati discrezionalmente previsti e alle condizioni indicate nel CCNL di riferimento.

Quanto all'utilizzo delle risorse del fondo si richiama il comma 3-*bis*, dell'art. 40 del d.lgs. n. 165/2001, ai sensi del quale la contrattazione integrativa deve assicurare adeguati livelli di efficienza e produttività dei servizi pubblici incentivando l'impegno e la qualità della *performance*.

## **G) Continuità della gestione**

La programmazione e gestione 2013 in tutti i suoi aspetti di criticità e anomalia già evidenziati è peraltro inserita in un ciclo gestionale che proviene dal passato e che guarda al futuro.

Particolare attenzione è necessario porre alle situazioni nelle quali siano stati rilevati, nel rendiconto 2012 e negli esercizi precedenti (considerando almeno un triennio): disavanzi della gestione e/o di amministrazione; anticipazioni di cassa ripetute ed eventualmente non restituite al termine dell'esercizio; utilizzo di fondi vincolati per esigenze correnti non ricostituiti a fine esercizio; entrate non ricorrenti destinate a dare copertura a spese correnti consolidate e rigide; situazione debitoria arretrata per debiti riferibili sia alle spese correnti, sia alle spese di investimento; altri elementi che segnalino la presenza di una criticità più o meno grave degli equilibri finanziari complessivamente valutati. Tale punto di partenza orienta la vigilanza sulla gestione del 2013 che presenta tutte le incertezze e anomalie evidenziate e deve guardare anche in termini tendenziali al 2014 e anni futuri. Sul quadro delineato incideranno nei prossimi anni l'entrata in vigore dal 1° gennaio 2015 del nuovo sistema contabile e relativi principi, tra cui quello della competenza finanziaria cosiddetta "potenziata" che dovrebbe evidenziare, tra l'altro, la veritiera situazione dei residui attivi e passivi degli enti locali e i correlati risultati d'esercizio e di amministrazione, nonché l'entrata in vigore dal 1° gennaio 2016 della citata legge 243/2012.

Pertanto appare essenziale valutare come l'ente in carenza di strumenti di programmazione e di bilancio nella fase di esercizio provvisorio abbia programmato la propria gestione 2013 al fine di superare le eventuali criticità gestionali già accertate con l'approvazione del rendiconto della gestione 2012.

## **H) Debiti fuori bilancio e passività potenziali**

Va sottolineata l'esigenza di operare una ricognizione rigorosa e puntuale delle situazioni debitorie fuori bilancio già accertate e in attesa di riconoscimento e finanziamento ai sensi dell'art. 194 del TUEL; nonché delle eventuali situazioni debitorie già riconosciute ma in attesa di finanziamento e delle passività potenziali in corso di formazione. La mancanza di un bilancio approvato e autorizzatorio, al riguardo, può determinare il mancato rispetto del principio di tempestività nel riconoscimento del debito e nella definizione della relativa copertura finanziaria.

Ciò deve essere attentamente valutato sotto molteplici aspetti, non ultimo quello che il ritardo nell'approvazione del bilancio e la mancanza di operatività in esercizio provvisorio possano determinare ritardi nella liquidazione delle somme dovute, con maturazione di oneri impropri a carico della finanza pubblica.

Nel contempo la situazione debitoria fuori bilancio e l'incidenza delle passività potenziali possono richiedere scelte di programmazione e, conseguentemente, di gestione volte a reperire le risorse necessarie per fare fronte ai debiti insorti. A tal fine può essere utile prevedere un apposito fondo rischi per passività potenziali vincolando l'avanzo libero, se disponibile, o reperendo risorse a carico del bilancio annuale.



La presenza di tale tipologia di debiti può assumere una particolare rilevanza nel contesto degli equilibri della gestione 2013 e degli anni futuri e ciò deve essere valutato in sede di controllo a salvaguardia degli stessi, tutte le volte in cui emergono sopravvenienze passive per le quali non si sia fatto validamente fronte con le modalità previste dall'art. 193 del TUEL.

Appare utile sull'argomento rammentare due concetti del Principio contabile n. 2 sulla gestione, approvato dall'Osservatorio sulla finanza e contabilità degli enti locali: *“I principi generali dell’ordinamento richiedono agli amministratori e ai funzionari degli enti locali sia di evidenziare con tempestività le passività insorte che determinano debiti fuori bilancio, sia di adottare tempestivamente e contestualmente gli atti necessari a riportare in equilibrio la gestione modificando, se necessario, le priorità in ordine alle spese già deliberate per assicurare la copertura di debiti fuori bilancio insorti. Al fine di garantire la necessaria tempestività nell’adozione dei provvedimenti necessari di riequilibrio e copertura dei debiti fuori bilancio l’ufficio competente deve operare un controllo concomitante e costante della situazione gestionale, non limitandosi a operare alle scadenze previste dall’ art. 193 del TUEL, che costituisce momento di controllo obbligatorio da garantire in ogni caso indipendentemente dal verificarsi di situazioni di disequilibrio o di formazione di debiti fuori bilancio.*

*Il principio dell’economicità della gestione richiede che le verifiche previste dall’art. 193 dell’ordinamento siano immediatamente effettuate, evitando la maturazione di interessi e penalità a carico dell’ente.”*

Ai fini della valutazione in ordine ai debiti fuori bilancio e alle passività potenziali è altresì fondamentale realizzare un accurato esame dei rapporti finanziari con le società partecipate, consorzi, istituzioni e, in generale, organismi gestionali esterni in qualsiasi modo collegati con la finanza dell'ente locale, per determinare se esistono situazioni di disavanzo da ripianare o ricapitalizzazioni da operare - art. 194, comma 1, lettere *b) e c)* del TUEL - o se vi siano andamenti della gestione di tali soggetti esterni che possano condurre alla necessità di un intervento finanziario da parte dell'ente locale. Si rammenta al riguardo che a decorrere dall'esercizio finanziario 2012 gli enti locali sono tenuti ad allegare al rendiconto della gestione una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l'Ente e le società partecipate. La predetta nota, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione. L'ente, in caso di discordanze, adotta senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 6, comma 4, d.l. n. 95/2012).