

## **Nota di approfondimento**

### **DM 25 luglio 2023 di aggiornamento dei principi contabili, con particolare riferimento al processo di formulazione e deliberazione del bilancio di previsione degli enti locali (GU del 4 Agosto 2023)**

#### **Premessa**

Il decreto interministeriale 2023 di aggiornamento dei principi contabili allegati al decreto legislativo n. 118/2011, pubblicato nella Gazzetta ufficiale del 4 agosto scorso, introduce una sezione dedicata al processo di approvazione del bilancio degli enti locali (paragrafi 9.3.1-9.3.6 inseriti nel Principio contabile applicato concernente la programmazione - Allegato 4/1, dall'art.1, lett. k), del decreto).

L'integrazione, che appare esulare dal normale ambito dei decreti correttivi al d.lgs. 118/2011 riguardanti solitamente integrazioni ai principi contabili e modifiche al piano dei conti su proposta Arconet, è attuazione dell'articolo 16, comma 9-ter, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115 (modificazione inserita dalla legge 21 settembre 2022, n. 142). La norma richiede infatti che, *“per favorire l'approvazione del bilancio di previsione degli enti locali entro i termini previsti dalla legge”*, nell'allegato 4/1 del citato d.lgs. n. 118, riguardante la programmazione, siano *“specificati i ruoli, i compiti e le tempistiche del processo di approvazione del bilancio ..., anche nel corso dell'esercizio provvisorio”*, affidando la relativa proposta alla Commissione Arconet.

Tuttavia, si deve osservare che le modifiche apportate al complesso processo di approvazione dei bilanci agli enti locali risultano particolarmente invasive di quella potestà regolamentare e organizzativa dei Comuni e delle Città metropolitane, riconosciuta a livello costituzionale e disciplinata nelle norme del TUEL. Risultano pertanto poco aderenti all'assetto ordinamentale vigente di Comuni e Città Metropolitane alcuni contenuti del provvedimento in esame, che, di fatto, incardinano ciascuna delle singole fasi endoprocedimentali del processo di approvazione del bilancio in una regolamentazione di dettaglio, che può risultare gravemente limitativa dell'autonomia regolamentare in materia degli enti. Come vedremo, inoltre, il decreto sembra voler addirittura limitare i poteri di proroga del Ministro dell'interno, normati dall'articolo 151, del TUEL, nonché dello stesso Parlamento, nel caso di proroghe disposte per legge.

Purtroppo, il lavoro di concertazione propedeutico alla formulazione della proposta Arconet, ora oggetto del decreto in commento, si è tradotto in una norma dirigista che, anziché facilitare le attività dei responsabili finanziari degli enti locali semplificandone gli adempimenti, li inquadra in un processo organizzativo che sembra ignorare le delicate problematiche connesse alla certezza delle risorse disponibili e al carattere politico non solo delle decisioni che sottostanno alla formazione del bilancio, ma dello stesso processo che porta alla sua formulazione finale. In un contesto nel quale, da oltre un decennio, rilevanti appostamenti di risorse per gli enti locali sono demandati a provvedimenti di fine anno (precedente), se non dell'anno stesso di riferimento del bilancio, la strada che la Ragioneria generale dello Stato intraprende per *“favorire”* il rispetto dei termini formali di approvazione delle previsioni è di tipo meramente organizzativo, con l'“arruolamento” dei responsabili finanziari locali a presidio di nuovi termini burocratici, e l'inserimento di adempimenti intermedi il cui mancato rispetto, magari senza conseguenze sul risultato finale, potrà essere eccepito in caso di trasgressione in qualsiasi sede di controllo,

ampliandosi così i già debordanti motivi formali di inasprimento di dialettica – se non di contenzioso – tra livelli amministrativi e livelli politici e tra enti, revisori e sezioni regionali della Corte dei conti.

Un risultato negativo, ben oltre quanto prescritto dalla norma prima primaria, che contraddice le esigenze di collaborazione con un corpo amministrativo locale profondamento provato dai tagli dello scorso decennio e dalle conseguenti riduzioni di personale, come è noto ai responsabili della Ragioneria generale che a questo esito hanno tecnicamente contribuito.

Questa nota si concentra sulle problematiche relative al processo di approvazione del bilancio di previsione, che suscitano le maggiori perplessità per gli impatti delle modifiche indotte dal decreto, rimandando ad altro approfondimento gli interventi su altri aspetti, che sono per lo più precisazioni migliorative o di coordinamento con norme via via intervenute, ma che pure possono essere oggetto di chiarimento.

### **1. La decorrenza delle nuove regole di formazione del bilancio di previsione**

Uno dei punti che sta destando maggiore preoccupazione tra gli operatori e gli amministratori locali riguarda la decorrenza del nuovo processo di approvazione del bilancio di previsione. Né il dl 115/2022, né il decreto in commento contengono un'espressa indicazione circa l'anno di riferimento ai fini della prima applicazione del nuovo schema procedurale.

Appare tuttavia fuori discussione la possibilità "tecnica" di imporre nuove regole a distanza di poche settimane dalla loro prima applicazione e quindi di avviare il processo con riferimento al triennio di bilancio 2024-25. Tra il 4 agosto e il 15 settembre, cioè in meno di sei settimane Ferragosto compreso, i responsabili dei servizi finanziari dovrebbero approntare il "bilancio tecnico" con contenuti di peso (ved. par. successivo), mentre magari sono ancora alle prese con la chiusura del bilancio di previsione 2023, come è noto prorogato al 15 settembre 2023.

Senza voler appellarsi allo Statuto dei diritti del contribuente, l'istituzione di obblighi così pregnanti, con una tempistica così ristretta e su argomenti così importanti per la vita delle collettività locali non è concessa, nemmeno ad un "decreto Arconet". La tempistica che risulterebbe imposta per il bilancio di previsione 2024 non consente, con ogni evidenza, nemmeno l'assimilazione dei principi contabili ai fini della loro effettiva e concreta applicazione.

Va peraltro osservato che l'Esempio 2 riportato nel decreto quale appendice tecnica del principio contabile della programmazione, nel rappresentare il percorso di applicazione delle nuove norme si riferisce all'esercizio 2025, con un iter che parte dal mese di settembre 2024 e si articola, negli enti di maggiori dimensioni, nel termine del 15 settembre per l'adozione dell'atto di indirizzo e della trasmissione del bilancio tecnico e nelle successive scadenze che portano all'approvazione definitiva del bilancio di previsione finanziario entro il 31 dicembre 2024.

Si ritiene pertanto che l'avvio della nuova formulazione procedurale debba intendersi con riferimento al bilancio di previsione per l'esercizio finanziario del 2025 come da indicazioni dell'esempio sopra menzionato, auspicando sul punto anche un formale chiarimento ministeriale.

### **2. La procedimentalizzazione del bilancio di previsione**

I punti essenziali dell'intervento sul processo di bilancio sono in estrema sintesi:

- a) l'introduzione nell'ordinamento formale della nozione di "*bilancio tecnico*", il documento preliminare ma già perfettamente articolato con il quale il responsabile

- finanziario presenta una bozza di bilancio a “a legislazione vigente e ad amministrazione invariata” ai responsabili dei servizi e alla Giunta unitamente ad un “atto di indirizzo” coerente con il DUP, “(anche se non ancora approvato dal Consiglio)”, come recita il nuovo par. 9.3.1, primo alinea del primo cpv.;
- b) la minuta rappresentazione del cronoprogramma dal 15 settembre alla fine dell’anno precedente l’esercizio di riferimento, che impegna uffici, organi del decentramento e altri organi politici a tempi straordinariamente serrati per pervenire all’approvazione del bilancio entro il termine del 31 dicembre;
  - c) una regola, che riteniamo estranea alla materia contabile anche estesa ai sensi del dl 115/2022, volta a limitare l’eventuale rinvio del termine, per legge o ai sensi dell’art. 151 TUEL, ai casi di effettiva difficoltà di ciascun singolo ente, chiamato per questo a deliberare l’eventuale “adesione” al rinvio dei termini.

*Per quanto riguarda i primi due punti, va in primo luogo osservato che il cd “bilancio tecnico” è una novità assoluta. Se il dettagliato iter di approvazione del bilancio di previsione, disciplinato dal principio contabile, rappresenta la formalizzazione di un insieme di attività che attualmente si svolgono per giungere alla formulazione della proposta di bilancio adottata dalla Giunta e sottoposta all’esame del Consiglio, altrettanto non si può dire del bilancio tecnico. Non si tratta, infatti, di una mera ipotesi di bilancio che nasce dalle proposte degli uffici e degli amministratori per poi essere “quadrato” ai fini dell’approvazione, ma di un bilancio che deve essere “quadrato”, sia in termini di competenza e di cassa fin dalla presentazione, da parte del Responsabile del servizio finanziario, ai responsabili dei servizi e alla Giunta comunale. Il principio peraltro prevede che, nel caso in cui lo stesso bilancio tecnico non sia in equilibrio, in assenza di indirizzi dell’organo esecutivo, il responsabile del servizio finanziario predisponga in ogni caso il bilancio tecnico in equilibrio.*

Anche la previsione di un atto di indirizzo da parte della Giunta, entro la medesima data del 15 settembre, è una novità la cui implementazione non è affatto semplice o immediata. La predisposizione di un atto di indirizzo, adottato in coerenza con il DUP (anche non approvato) deve fare i conti con la prassi, piuttosto diffusa, di non presentare il DUP a luglio o di non presentarlo affatto, limitandosi ad approvare il DUP congiuntamente al bilancio di previsione finanziario.

Tale formalizzazione introduce quindi ulteriori elementi di rigidità in un contesto già segnato dalla necessità di dare certezza formale alla determinazione degli stanziamenti, in particolare sul versante dell’entrata le cui componenti “marginali” sono costantemente definite soltanto con la legge di bilancio o anche con provvedimenti successivi. Vale la pena sottolineare il fatto che la rigidità strutturale dei bilanci degli enti locali rende essenziale la conoscenza di tali componenti, sia per assicurare finanziamenti ordinari di spese non comprimibili, sia per esercitare le possibili scelte discrezionali di ciascun ente.

Il carattere “tecnico” delle bozze ora oggetto di formalizzazione non deve trarre in inganno sulla loro necessaria “perfezione”. La norma richiede infatti la presentazione di un documento di bilancio a tutti gli effetti, comprensivo della programmazione triennale di lavori, beni e servizi, peraltro desunti dalla programmazione finanziaria 2023-2025.

L’iter stesso prevede inoltre un inedito processo di silenzio assenso sulla proposta di bilancio tecnico in caso di inerzia da parte dei responsabili dei servizi entro la data del 4 ottobre. Questo meccanismo investe il Responsabile del servizio finanziario di prerogative e responsabilità in assenza di tutele contrattuali e normative.

In questo quadro generale si pongono inoltre ulteriori difficoltà nei casi di enti con maggiore complessità organizzativa. Tra queste, il caso degli enti con articolazione in circoscrizioni/municipi che subiscono un’ulteriore compressione del processo decisionale e di consultazione dovendo comunque rispettare le fasi e i termini intermedi indicati in via generale (punto 9.3.2.).

D'altra parte, talune semplificazioni sono indicate per gli enti di piccola dimensione. In primo luogo, gli enti di minore dimensione sono definiti non su base demografica, ma sulla base di un duplice criterio di carattere organizzativo: *“gli enti locali che all'avvio del processo di predisposizione del bilancio hanno meno di cinquanta dipendenti o la cui articolazione organizzativa non prevede distinte figure di responsabilità”* per i principali uffici (personale, tecnico, entrate). Si tratta di requisiti disgiunti, attraverso la congiunzione “o”, per cui è fuor di dubbio che nelle intenzioni della Ragioneria le semplificazioni si applicano senz'altro agli enti fino a 49 dipendenti e a quelli con numerosità superiore che tuttavia non hanno responsabilità distinte e definite sulle principali funzioni. In questi casi lo *“schema di bilancio”* andrebbe *“predisposto dall'organo esecutivo con la collaborazione del segretario comunale e del responsabile del servizio finanziario”*, e quest'ultimo o *“chi ne fa le veci”* (sic) è comunque tenuto a presentare lo schema entro il 30 settembre. Seguono poi le scadenze intermedie che giungono alla presentazione della proposta di bilancio all'organo consiliare entro il 15 novembre.

Questo insieme di prescrizioni, per quanto considerabili di natura ordinatoria, costituiscono una evidente lesione dell'autonomia regolamentare riconosciuta agli enti locali in materia di contabilità ed organizzazione delle proprie attività. L'indicazione analitica e puntuale della tempistica entro la quale è definito ogni singolo passaggio confligge con la miriade di situazioni locali diversificate che – anche a parità di tempestivo risultato possono alterare il circuito interno che porta alla deliberazione del bilancio di previsione. Gli enti locali, in base all'articolo 152 del TUEL, si sono da tempo dotati di regolamenti di contabilità e di funzionamento degli organi consiliari che fissano, nel rispetto dei reciproci ruoli, tempi e modi di presentazione dei documenti contabili e i rapporti tra funzionari/dirigenti, Giunta e Consiglio comunale. Lo spazio che il nuovo principio riserva all'autonomia regolamentare, al contrario, è limitato alla definizione di modalità e tempi con i quali il Segretario comunale trasmette al Consiglio comunale la relazione dell'Organo di revisione, che riporta il parere sullo schema del bilancio di previsione.

### 3. Le nuove norme e i casi di proroga dei termini del bilancio di previsione

Il decreto si spinge poi a limitare l'efficacia delle proroghe dei termini disposte secondo le previsioni di legge a seconda della particolare e specifica condizione di ciascun ente, con un evidente eccesso di potere rispetto alle potestà del Ministro dell'Interno e del Parlamento. Il punto 9.3.6 pretende di limitare tali potestà prescrivendo un adempimento ultroneo che obbligherebbe i Consigli comunali a dover deliberare e motivare quanto già previsto in un decreto ministeriale.

Si tratta, come si ricorderà della facoltà riservata al Ministro dell'interno ex art. 151 TUEL, nonché della possibilità che sia la legge stessa a disporre proroghe con o senza condizionalità specifiche. Tali procedimenti di proroga hanno in passato registrato solo qualche caso di limitazione a particolari categorie di enti locali. Nella gran parte dei casi le difficoltà e gli impedimenti alla deliberazione del bilancio entro i termini prestabiliti sono stati considerati di carattere generale e rivolti indistintamente a tutti gli enti locali.

Ciò rappresenta una grave lesione all'autonomia degli enti nell'applicazione di norme nazionali e fa quasi supporre che una disposizione derivante dalla normativa primaria non possa essere applicata, per qualsiasi ragione, da parte degli enti destinatari della disposizione stessa. Si tratta di un'incursione inaccettabile nell'ordinamento attraverso uno strumento amministrativo per sua natura improprio, che non dubitiamo troverà automatica disapplicazione in caso di proroghe non soggette a specifiche condizionalità.

## Conclusioni

La persistenza di un significativo numero di enti locali che non arrivano a presentare il bilancio nei termini stabiliti e il correlato intervento di proroga del legislatore o del Ministro dell'interno sono fenomeni continuativi rilevabili in modo sistematico nel corso dei decenni. Nessun ente locale ha interesse a prolungare i tempi di formazione del bilancio se non per verificare le condizioni normative e finanziarie nelle quali esso deve collocarsi, condizioni che – come è ben noto – restano incerte quasi sempre fino alla fine dell'anno precedente, se non, come è molto spesso avvenuto, fino a provvedimenti dei primi mesi dell'anno successivo.

La proroga dei termini di deliberazione dei bilanci è quindi correlata per un'ampia minoranza di Comuni alla mancata soluzione di problematiche strutturali fortemente acuite dai drammatici tagli seguiti alla crisi del debito sovrano, nello scorso decennio, da una perequazione, avviata dal 2015, distorta in quanto non finanziata dallo Stato, e dalle enormi complicazioni tecniche derivanti dalla riforma contabile, anch'essa attuata senza alcuna considerazione per le diverse condizioni di partenza finanziarie ed organizzative degli enti locali.

La strada per risolvere il problema è la soluzione delle problematiche che lo determinano: una sessione parlamentare di bilancio dedicata agli enti territoriali che definisca entro settembre il quadro di riferimento per l'anno successivo; l'assegnazione di risorse adeguate agli enti locali sottodotati che dalla perequazione attuale, se va bene, ottengono solo qualche spicciolo; la radicale semplificazione delle regole contabili e dei controlli, che oggi assorbono gran parte delle attività degli uffici; la promozione del "ripopolamento" degli uffici comunali, dopo un quindicennio di insostenibili riduzioni (-25%).

È una strada complicata, ma appare vana – oltre che di dubbio rispetto dell'ordinamento fondamentale delle Autonomie – la scorciatoia imboccata con il decreto del 25 luglio, che si accontenta di stabilire nuovi vincoli e possibili penalizzazioni per i responsabili comunali, in particolare dei servizi finanziari.

Anci porrà con forza in tutte le sedi politiche ed istituzionali l'esigenza di una sollecita revisione del decreto 25 luglio prima che se ne producano i molti e prevedibili effetti indesiderati, a fronte di benefici quanto mai incerti.