

SEZIONE ENTI LOCALI

Composta dai Signori Magistrati:

Presidente: Prof. Salvatore BUSCEMA;

Componenti: Dott. Vincenzo BUONASSISI, Dott. Nazareno FORTUNI, Dott. Sergio RISTUCCIA, Prof. Francesco PEPE, Dott. Mario ALEMANNO, Dott. Mario D'ANTINO, Dott. Massimo BUCCILLI, Dott. Antonino SANCETTA, Dott. Bartolomeo MANNA, Prof. Lodovico PRINCIPATO, Dott. Antonio MAZZIOTTI, Dott. Mario GIAQUINTO, Prof. Cataldo VANGI, Dott. Corrado VALVO, Prof. Rita ARRIGONI PALLOTTA, Dott. Umberto CAZZUOLA, Prof. Luigi LUZI, Dott. Luigi CONDEMI, Dott. Guido MACCAGNO, dott. Orietta LUCCHETTI BALSAMO, dott. Lydia SPIEZIA.

- nelle adunanze del 20 dicembre 1986 e del 23 gennaio 1987;

- esaminati gli atti e udito il relatore Consigliere dott. Lodovico Principato;

CONSIDERATO

1. La questione sottoposta all'attenzione della Sezione è stata rilevata dall'esame dei conti consuntivi degli Enti locali finora svolto e riguarda la interpretazione da dare alla norma contenuta nel primo comma dell'art. 14 del D.P.R. 19.6.1979, n. 421, secondo cui

"le variazioni alle dotazioni di competenza e di cassa possono essere deliberate non oltre il termine del 30 novembre".

Il problema riguarda principalmente la gestione delle spese, essendo automatico per le entrate l'adeguamento delle previsioni esposte nei singoli capitoli.

La Sezione è chiamata a esprimere il proprio avviso sul contenuto operativo di tale disposizione in relazione ai diversi tipi di procedure che, secondo le regole previste dall'ordinamento contabile locale, consentono di apportare modificazioni alla originaria dotazione dei capitoli del bilancio annuale sia in termini di competenza che di cassa.

Occorre cioè accertare se il limite temporale del 30 novembre debba riferirsi a tutte le procedure comportanti variazioni agli stanziamenti di spesa contenute nel bilancio, oppure soltanto a talune di esse.

Dopo l'entrata in vigore del richiamato D.P.R. n. 421 del 1979, il Ministero dell'Interno, prima con la circolare F.L. n. 7/79 del 27.10.1979, par. 8, e successivamente con quella F.L. n. 10/80 del 24.10.1980, par. 6, ha ritenuto che il termine del 30 novembre contenuto nella norma rivesta portata generale per cui deve trovare applicazione per ogni tipo di variazione ai singoli stanziamenti di bilancio, fatta salva la sola ipotesi di prelevamento dal fondo di riserva per le spese impreviste, sia in termini di competenza che di

cassa, attesa la natura speciale e improrogabile di tali interventi.

Siffatta interpretazione è stata in un primo tempo concordemente seguita dalle Amministrazioni locali interessate e accettata dai rispettivi Organi di controllo.

I primi dubbi interpretativi sono stati prospettati a seguito di una pronuncia del T.A.R. Sez. di Brescia nella quale - accogliendosi la tesi di un Comune, cui era stata annullata una tardiva deliberazione di storni di fondi fra capitoli del bilancio - si afferma che il termine del 30 novembre andrebbe applicato soltanto alle procedure di "variazioni di bilancio" e non anche a quelle di "storno di fondi" fra capitoli; ciò perché le due distinte procedure contabili hanno contenuto, natura e finalità diverse e perché differenziata ne è la disciplina giuridica, anche sotto il profilo della individuazione dell'Organo competente a deliberare nell'uno e nell'altro caso.

2. In presenza dell'emerso contrasto interpretativo, e data la generale rilevanza che la questione assume per la corretta gestione finanziaria degli Enti locali, la Sezione ha deciso di acquisire sulla stessa il parere del Ministero dell'Interno, dell'A.N.C.I., dell'U.P.I., dell'A.R.D.E.L. e quello della Lega Nazionale

delle Autonomie locali.

Dal contenuto delle risposte pervenute si rilevano i seguenti orientamenti.

Il Ministero dell'Interno, dopo aver ricordato che l'ordinamento contabile tradizionale degli Enti locali assegna al bilancio di previsione approvato una funzione di stabile centralità, fa presente che nell'ambito di tale ordinamento col termine di "variazioni al bilancio" veniva inteso, da dottrina e prassi, ogni mutamento alle originarie previsioni sia esso avvenuto col prelevamento dai fondi di riserva, sia mediante lo storno dei fondi da un capitolo all'altro, sia con l'assestamento del bilancio.

Esprime perciò l'avviso che "l'art. 14 del D.P.R. n. 421, in via di principio, pone un limite temporale a tutte le variazioni, per fare in modo che gli Enti, cessato il tumultuoso rincorrersi degli adattamenti, abbiano il tempo di utilizzare gli stanziamenti".

Ricorda però che tale interpretazione non è più condivisa dal Ministero del Tesoro che ora è dell'opinione che gli storni, in quanto paragonabili ai prelevamenti dal fondo per le spese impreviste, possono essere effettuati fino a tutto il mese di dicembre.

Fa presente infine che, soppresso nel sistema contabile locale l'istituto dell'esercizio suppletivo, una deliberazione tardiva di storno determina difficili "equilibrismi di variazioni di bilancio e di impegni con-

testuali".

Di contenuto diverso è la risposta del Presidente dell'A.N.C.I., in cui si esprime l'avviso che "il limite temporale del 30 novembre... sia da riferire alle variazioni della consistenza del bilancio di competenza e di cassa e non già alle operazioni di modifica bilanciata dei singoli stanziamenti all'interno della rispettiva consistenza globale di bilancio (competenza e cassa)".

L'avviso viene avvalorato da considerazioni giuridiche e da ragioni di opportunità.

Sotto il primo profilo l'A.N.C.I. fa presente che l'ordinamento finanziario degli Enti locali ha sempre conosciuto la differenziazione fra variazioni all'interno del bilancio attuate mediante l'operazione indicata dal legislatore con il termine tecnico di "storni", e quelle incidenti sulla dotazione complessiva del bilancio, considerate nella loro causa specifica e diversamente disciplinate sotto il profilo della competenza a deliberare.

Infatti mentre per gli storni v'è nell'ordinamento una attenzione più ridotta, tanto che la competenza è stata attribuita alla Giunta, per le variazioni del bilancio del secondo tipo la competenza è sempre riservata al Consiglio.

La descritta distinzione fra le due tipologie di variazione, prosegue l'A.N.C.I., costituirebbe un punto

consolidato dell'ordinamento contabile locale, talché "sarebbe difficile comprendere l'uniformità di trattamento che discenderebbe da una interpretazione totalizzante del termine "variazione" usato all'interno dell'art. 14 del D.P.R. n. 421 del 1979. Uniformità che, tra l'altro, non troverebbe confronti nelle consimili problematiche attinenti allo Stato e alle Regioni, ove la distinzione di valutazione resta e, nella specie, i termini del 31 ottobre per lo Stato e del 30 novembre per le Regioni sono manifestamente riferiti alle variazioni del bilancio". Ciò specialmente tenendo conto che con il citato D.P.R. n. 421 si è inteso coordinare le regole contabili degli Enti locali, con quelle vigenti per lo Stato e per le Regioni.

Conclude sul punto l'A.N.C.I. facendo presente che una diversa più restrittiva interpretazione lascerebbe credere che "l'esecutivo abbia volutamente - ma illegittimamente - disposto in modo diverso per gli Enti locali senza alcuna esplicita ragione".

L'Associazione dei Comuni esprime poi considerazioni di merito sulla deroga al limite temporale ammessa per il prelievo dal fondo di riserva per le spese impreviste per approntare nuovi capitoli per nuove esigenze di spesa aventi caratteristiche indicate dal legislatore, e negata, invece, per integrare con gli storni capitoli già esistenti.

Per ultimo l'A.N.C.I. rappresenta ragioni pratiche

che consigliano di "operare per avvicinare l'interpretazione delle norme alla realtà operativa che intendono disciplinare"; realtà che, soprattutto nei Comuni medio-grossi, già conosce rimedi "di fatto" alla impedita procedura contabile.

Il Presidente dell'Unione delle Province d'Italia "propende per la tesi secondo cui il termine del 30 novembre debba applicarsi anche agli storni di fondi", ravvisando nella predetta data - prossima, ma non coincidente con la chiusura dell'esercizio - un termine, tale da "contribuire a favorire quel giusto apprezzamento circa la sussistenza dei requisiti tutti per la costituzione dei residui passivi a fronte di impegni di spesa registrati in prossimità della chiusura dell'esercizio finanziario".

Prima di esprimere il riportato avviso l'U.P.I. si sofferma su un problema pregiudiziale a quello ora in esame, domandandosi se sia ancora consentito nell'ordinamento contabile locale effettuare storni di fondi, a prescindere dal discusso limite temporale del 30 novembre. Ciò in armonia con la disciplina ostativa da tempo vigente per lo Stato (vedi divieto previsto dall'art. 38 della legge di contabilità generale dello Stato approvata con R.D. 18.11.1923, n. 2440 ribadito dall'art. 6 della legge 5.8.1978, n. 468); divieto successivamente esteso anche alle Regioni dall'art. 16 della

legge 19.5.1976, n. 335.

La predetta Unione avvalorata il dubbio ponendo in risalto da un lato il silenzio del D.P.R. n. 421 del 1979 sulla ammissibilità degli storni e dall'altro la eccezionalità delle norme autorizzative di storni contenute nelle leggi regolanti la finanza locale per gli anni 1979 (art. 3, primo comma, legge 8.1.1979, n. 3), 1980 (art. 22, primo comma, legge 7.7.1980, n. 299), 1981 (art. 13, quinto comma, legge 23.4.1981, n. 153) e 1982 (art. 4 bis, legge 26.2.1982, n. 51).

Nelle leggi finanziarie successive siffatte autorizzazioni legislative sono mancate, per cui, prosegue l'U.P.I., il silenzio del legislatore potrebbe significare una implicita negazione della possibilità generale di effettuare storni.

Il Presidente dell'A.R.D.E.L. ha espresso l'avviso che il limite temporale del 30 novembre debba valere anche per gli storni di fondi fra capitoli del bilancio.

A sostegno della propria tesi l'Associazione dei ragionieri degli Enti locali attribuisce determinante valore al testo letterale della norma in cui si fa riferimento alle "variazioni alle dotazioni" degli stanziamenti, ravvisando in tale locuzione una fattispecie distinta e più estensiva di quella relativa alle "variazioni di bilancio".

Richiamandosi alle procedure contabili consentite dall'ordinamento locale, l'A.R.D.E.L. fa presente che il fenomeno modificativo delle dotazioni degli stanziamenti iscritti e approvati con il bilancio originario si viene a verificare sia con il prelievo dai fondi di riserva per spese impreviste e da quello ordinario, sia con la procedura dello "storno dei fondi"; mediante, cioè, il trasferimento delle "dotazioni di competenza" da uno o più capitoli ad altri.

In ognuno di questi casi anche se non vengono a determinarsi modifiche nella struttura essenziale del bilancio - perché rimane immutato l'ammontare complessivo delle spese e il loro rapporto con le entrate - è indubbio che vengono invece apportate "variazioni alle dotazioni" dei capitoli interessati dal movimento di fondi.

Lo stesso effetto si verifica allorché viene deliberata una "variazione di bilancio" per finanziare una nuova o maggiore spesa utilizzando nuove o maggiori entrate.

Anche in quest'ultima ipotesi, oltre a determinarsi una vera e propria variazione nella composizione essenziale del bilancio e nel suo ammontare complessivamente ammesso, è innegabile che si determina anche e comunque una modifica alle "dotazioni di competenza e di cassa", evento cui fa esplicito riferimento l'art. 14 ora in esame.

Conclude perciò l'A.R.D.E.L. affermando che le differenziazioni tra le varie procedure modificative del bilancio se hanno risalto ad altri fini (competenza a deliberare e controllo), sono irrilevanti nei confronti del rispetto del limite temporale del 30 novembre.

3. Chiariti i termini della questione, occorre ora ricordare i principi e le norme dell'ordinamento contabile locale in vigore prima della pubblicazione del D.P.R. n. 421 del 1979 che riguardavano le procedure modificative del bilancio, consentite dopo la sua approvazione.

In proposito occorre premettere una considerazione generale sulla non completa omogeneità nell'ambito di tale ordinamento delle competenze funzionali per la deliberazione, modificazione e gestione del bilancio, ripartite fra Consiglio e Giunta con criteri non coerenti con quelli seguiti per lo Stato prima e per le Regioni poi.

Negli Enti locali il bilancio viene deliberato dal massimo Organo rappresentativo dell'Ente e, dopo la sua approvazione da parte degli Organi di controllo, esso è modificato e gestito promiscuamente dal Consiglio e dalla Giunta, secondo i criteri di materia e di valore in base ai quali viene ripartita fra i due Organi la

competenza ad adottare i vari atti amministrativi.

Infatti gli artt. 129 e 241 della legge comunale e provinciale approvata con R.D. 4.2.1915, n. 148 assegnavano ai Consigli comunali e provinciali la competenza a "deliberare il bilancio attivo e passivo"; l'art. 131, n. 10 prevedeva che il Consiglio comunale deliberasse intorno "alle nuove e maggiori spese e allo storno di fondi da una categoria ad un'altra del bilancio"; lo stesso art. 241 n. 9 attribuiva al Consiglio provinciale anche la competenza a deliberare sullo "storno da una categoria all'altra delle spese stanziare" e "sulla applicazione dei fondi disponibili".

L'art. 202 del predetto T.U. del 1915 autorizzava la istituzione in bilancio di un fondo di riserva, dal quale la Giunta poteva effettuare prelevamenti "per provvedere alle deficienze che si manifestassero nelle assegnazioni" con deliberazione "da presentarsi al Consiglio per l'approvazione".

Infine l'art. 201 stabiliva che "dopo l'approvazione del bilancio di previsione, qualunque nuova spesa non può essere autorizzata che per speciale deliberazione del Consiglio comunale", sulla base di proposte contenenti l'indicazione dei mezzi per provvedere ad esse.

In materia di deliberazione del bilancio e sue modificazioni si delineano così regole, in parte ancora in vigore, miranti a tutelare la stabilità del bilancio

approvato e strutturato al livello dell'articolo, ora capitolo, (art. 189 del regolamento approvato con R.D. 12.2.1911, n. 297) e a garantire in prevalenza la competenza consiliare, salvo il potere delle Giunte di effettuare storni "da un articolo all'altro della stessa categoria" e quello di deliberare "intorno alla erogazione delle somme stanziato in bilancio per le spese impreviste" (art. 139, n. 3 e art. 250, n. 7).

Le regole sulle procedure modificative del bilancio approvato vennero quindi dettate sia per dare una relativa flessibilità alla gestione dello stesso, sia per indicare per ognuna di esse l'Organo competente a deliberare.

Queste procedure, come si è visto, riguardavano: lo "storno di fondi", il "prelievo dai fondi di riserva" e la "applicazione" al bilancio dei fondi disponibili per effetto di nuove entrate verificatesi dopo l'approvazione dello stesso.

Successivamente, in questa materia non sono intervenute modifiche di rilievo, salvo l'ampliamento della competenza della Giunta disposta dall'art. 25 del R.D. 30.12.1923, n. 2839, secondo cui "appartiene, inoltre, alla Giunta municipale di deliberare intorno:... allo storno di fondi da una categoria all'altra del bilancio quando lo stanziamento che deve essere integrato si riferisca a una spesa obbligatoria, nonché alla erogazione delle somme stanziato in bilancio per le spese im-

previste, e delle somme a calcolo per le spese variabili o per i servizi in economia".

Le stesse modifiche furono disposte dall'art. 87 nei confronti della Giunta provinciale.

Il vigente T.U. della legge comunale e provinciale approvato con R.D. 3.3.1934, n. 383 non ha modificato sostanzialmente la tipologia delle procedure contabili sopra indicate.

L'art. 317 conferma ed integra le regole di gestione dei due fondi di riserva: quello ordinario e quello per le spese impreviste.

L'art. 318 detta la disciplina sostanziale sugli storni da effettuare "da un articolo all'altro della stessa categoria o da una categoria ad un'altra del bilancio" indicandone i presupposti giustificativi e stabilendo casi di divieto; questa disciplina è da integrare con le norme contenute nel richiamato regolamento del 1911, il cui art. 211, secondo comma, aveva precisato che "sono altresì vietati gli storni tra i fondi della competenza dopo la chiusura dell'esercizio".

L'art. 307 aggiunge altre due ipotesi modificative del bilancio giustificate da evenienze causate dal collegamento fra lo stesso e i bilanci relativi agli esercizi precedenti.

Il quarto comma della norma infatti impone ai Consigli comunali e provinciali di "assestare" il bilancio

in corso con i mezzi in esso reperiti, "quando i risultati dell'ultimo esercizio chiuso in confronto all'avanzo o al disavanzo iscritto nel bilancio, siano tali da alterarne il pareggio" e l'ultimo comma fa obbligo di apportare al bilancio le "variazioni" dipendenti dal maggiore avanzo o dal minore disavanzo risultante dal conto consuntivo dell'ultimo esercizio chiuso in confronto dell'avanzo o disavanzo applicato al bilancio

Gli artt. 316 e 319 ribadiscono infine il principio di carattere generale secondo cui "dopo approvato il bilancio di previsione nessuna nuova o maggiore spesa può essere autorizzata, se non siano indicati i mezzi per provvedervi"; mezzi da reperire nell'ambito del bilancio, oppure fra le "entrate non comprese in bilancio", perché venute a verificarsi durante l'esercizio (art. 322). Peraltro l'art. 212 del regolamento del 1911 già prescriveva l'onere di far adottare dai Consigli "speciali deliberazioni" autorizzative delle maggiori spese della competenza e del conto dei residui, da iscrivere in bilancio.

Sulla base delle richiamate norme le procedure contabili modificative del bilancio approvato consistono perciò:

- a) nel prelievo di somme dai fondi di riserva; questa procedura ha lo scopo di integrare deficienze che si manifestano nelle assegnazioni fatte ai capitoli di bilancio, fermo rimanendo l'oggetto della spesa per-

- tinente a ognuno di essi; essa serve anche per dare copertura finanziaria a spese impreviste le cui caratteristiche risultano indicate dalla norma sostanziale;
- b) nello storno di fondi fra capitoli; tale procedura, tradizionale del sistema autarchico delle gestioni degli Enti locali territoriali, e consentita solo in taluni casi, mantiene ferma la struttura qualitativa della spesa; consente soltanto il trasferimento di fondi sovrabbondanti in un capitolo ad altri capitoli carenti, nei casi in cui occorra imputare ad essi spese urgenti e necessarie non potute finanziare con le risorse accantonate nell'apposito fondo di riserva ordinario;
 - c) nell'"assestamento" e nelle "variazioni" di cui parla l'art. 307 del T.U. del 1934, che consistono in operazioni modificative all'interno del bilancio per adeguare le sue previsioni alla effettiva consistenza della accertata misura dell'avanzo o del disavanzo proveniente dall'esercizio o dagli esercizi precedenti iscritto in esso sulla base delle condizioni indicate nella apposita tabella prevista dal primo comma della norma;
 - d) in presenza di nuove entrate acquisite durante l'esercizio o di nuove spese, cui non è dato provvedere in uno dei modi sopra indicati, vengono apportate le occorrenti modifiche al bilancio, nel rispetto del

principio della copertura finanziaria, ribadito da gli artt. 316 e 319, e di quello relativo alla competenza consiliare a deliberare.

Le norme richiamate non prevedevano limiti temporali per la deliberazione delle evidenziate procedure, salvo il richiamo alla "chiusura dell'esercizio" di cui parla, per gli storni, l'ultimo comma dell'art. 211 del regolamento del 1911. Ma questa precisazione, già insita nel concetto di anno finanziario (art. 183 e segg. del citato regolamento), intendeva piuttosto ribadire il divieto di deliberare modificazioni al bilancio durante l'esercizio suppletivo e successivamente.

In presenza di un siffatto quadro normativo - caratterizzato, come meglio ora si vedrà, da non omogeneità rispetto all'ordinamento contabile statale e regionale - dottrina e prassi hanno usato il termine "variazione di bilancio" per far riferimento a ogni tipo di mutamento consentito alle originarie previsioni di bilancio, piuttosto che per definire un istituto giuridico-contabile tipico.

Occorre ora esaminare se la materia abbia subito qualificanti innovazioni dalla disciplina contenuta nel D.P.R. n. 421 del 1979, tenendo presente che il legislatore delegato ha dovuto da un lato coordinare le disposizioni regolanti la contabilità delle Province e dei Comuni con quelle riguardanti lo Stato e le Regioni e dall'altro tenere presenti i principi cui erano ispi-

rate le norme che, negli Enti locali, fissavano la competenza a deliberare e modificare il bilancio.

Dal D.P.R. n. 421 ora citato si desume che l'unità elementare del bilancio, sia per la competenza che per la cassa, è costituita dal capitolo (art. 9), che deve indicare chiaramente l'oggetto e la finalità della spesa (art. 10).

Costituisce ciò una concreta applicazione del principio della "specificazione" del bilancio, che tende non solo a limitare la discrezionalità dell'Esecutivo nella deliberazione delle spese autorizzate col bilancio, ma anche a salvaguardare la competenza propria del Consiglio di stanziare per ogni capitolo la quantità di spesa ammissibile per quelle finalità e compatibile con le condizioni economiche generali dell'Ente.

La scelta legislativa che individua nel capitolo l'unità elementare del bilancio ha perciò riflessi anche nei rapporti interorganici fra Consiglio e Giunta in materia di variazioni di bilancio, specialmente per la quantificazione dei capitoli di spese aventi contenuto ampiamente discrezionale.

Dal D.P.R. n. 421 si desume anche che il legislatore con l'introduzione nell'ordinamento contabile locale del termine del 30 novembre per le "variazioni alle dotazioni di competenza e di cassa", ha manifestato la volontà di allineare questa funzione a quella analoga per lo Stato e per le Regioni, nonché di regolare la

materia in modo da evitare al massimo il verificarsi di residui passivi.

Infatti il motivo fondamentale del termine posto dal legislatore per le variazioni di bilancio di tutti gli Enti territoriali - Stato, Regioni, Province e Comuni - e degli Enti pubblici istituzionali destinatari delle norme contenute nel D.P.R. 18.12.1979, n. 696 (art. 11), non è tanto quello della ricerca di copertura di nuove esigenze di spesa - cui, come si vedrà più avanti, dovrà provvedere l'Organo consiliare, soprattutto in presenza di uno squilibrio nella gestione di competenza - quanto quello di consentire l'esaurirsi delle procedure necessarie per tutte le fasi della gestione, con conseguente eliminazione di una delle tradizionali cause del fenomeno patologico dei residui.

Il D.P.R n. 421, infine, al secondo comma dell'art. 14, facendo obbligo ai Consigli comunali e provinciali di deliberare, dopo l'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, l'aggiornamento delle previsioni dei residui attivi e passivi e degli incassi e dei pagamenti del conto della competenza e di quello dei residui, affida agli Organi elettivi il compito di "assestare" il bilancio in base a dati più realisticamente valutati, apportando agli stanziamenti già approvati le modificazioni necessarie.

Emerge dalle norme finora esaminate che il legislatore ha continuato a salvaguardare la competenza

consigliare in materia di approvazione e modificazioni sostanziali agli stanziamenti dei capitoli del bilancio e che il termine "variazione di bilancio" non è stato usato per far riferimento ad un istituto giuridico-contabile tipico e ben definito.

Anzi, se si esclude l'uso fattone nell'art. 307 del T.U. della legge comunale e provinciale vigente, il termine era sconosciuto alla disciplina positiva degli Enti locali.

E' stato usato invece con un significato avente un contenuto generale proprio nel primo comma dell'art. 14 ora in esame e il termine viene ripetuto con significazione altrettanto generale, nel sesto comma dell'art. 4 bis del D.L. 22.12.1981, n. 786 convertito nella legge 26.2.1982, n. 51 è recentemente nel citato art. 1 bis, primo comma, del D.L. n. 318 del 1986 convertito nella legge n. 488 dello stesso anno.

Manca ancora però nelle norme una definizione concettuale dell'istituto contabile, per cui dopo un primo momento di apparente certezza si è sviluppato un nutrito dibattito di opinioni sulla sua interpretazione e collocazione giuridica.

4. Diversa era ed è la situazione nell'ordinamento contabile dello Stato e delle Regioni, con il quale le norme del D.P.R. n. 421 del 1979 debbono essere coordi-

nate.

In questi due ordinamenti, come è noto, la competenza ad approvare e rendere esecutivo il bilancio, nonché il suo assestamento, spetta al Parlamento e ai Consigli regionali, che la esercitano con lo strumento giuridico della legge; mentre quella a gestire il bilancio spetta esclusivamente agli Organi esecutivi, con atto amministrativo; le variazioni di bilancio - intese come modifiche sostanziali alla struttura e ai limiti delle spese - vanno disposte con legge.

Quindi al potere esecutivo è fatto divieto di arrecare storni di fondi fra capitoli del bilancio; mentre spetta soltanto ad esso il compito di prelevare somme dai fondi di riserva e dagli altri fondi speciali o quello di apportare al bilancio le variazioni interne espressamente e tassativamente autorizzate da singole leggi.

Va ricordato anche che, fino alla riforma del 1978, ogni forma di variazione al bilancio non era condizionata da limiti temporali, salvo quello della chiusura dell'esercizio.

Con l'art. 17 della legge 5.8.1978, n. 468 è stato fatto divieto al Governo - una volta presentato entro giugno l'apposito disegno di legge per l'assestamento degli stanziamenti di bilancio - di presentare ulteriori variazioni alle dotazioni di competenza e di cassa oltre il termine del 31 ottobre.

Possono essere invece disposte fino al termine dell'esercizio le tassative variazioni spettanti al solo potere esecutivo, nonché i prelievi dai fondi di riserva di competenza e di cassa (artt. 7, 8, 9, 10 e 17 della legge n. 468 del 1978).

Allo stesso disegno è ispirato l'ordinamento contabile regionale.

Anche qui, secondo i principi fondamentali dettati dalla legge 19.5.1976, n. 335, troviamo affermata la regola della separazione fra competenza a deliberare il bilancio e il suo assestamento, da approvare con legge, e competenza a gestire lo stesso con atti amministrativi (funzione amministrativa però parzialmente riservata anche ai Consigli regionali secondo previsioni statutarie).

Infatti l'art. 16 della predetta legge n. 335 fa divieto di trasportare somme con atto amministrativo da un capitolo all'altro del bilancio, sia per la competenza che per la cassa.

Si afferma così una riserva di legge per le variazioni di bilancio; per cui sono tassativamente indicati i casi di eccezione a tale regola consentite all'esecutivo regionale.

Salva diversa previsione delle leggi regionali di contabilità, compete alla Giunta di prelevare somme dai fondi di riserva, nonché dai fondi globali dopo l'entrata in vigore delle leggi che autorizzano spese fi-

nanziate con le risorse in essi iscritte.

Anche per le Regioni vige il limite temporale, individuato nel 30 novembre per proporre leggi di variazione di bilancio, a parte i casi di deroga tassativamente previsti dalla legge.

L'art. 14, primo comma, del D.P.R. n. 421 del 1979 si inserisce in questo coordinato contesto organizzativo di procedure contabili e il suo significato e la sua portata non può che rispondere alla stessa "ratio" posta a base della disciplina dettata per lo Stato e per le Regioni.

Infatti l'art. 17 bis del D.L. 10.11.1978, n. 702 convertito con modifiche nella legge 8.1.1979, n. 3, fece obbligo al legislatore delegato di emanare norme per "coordinare le disposizioni regolanti la contabilità delle Province e dei Comuni e i relativi bilanci, con le disposizioni di cui alla legge 5.8.1978, n. 468 e di cui alla legge 19.5.1976, n. 335".

La "ratio" del limite temporale stabilito per lo Stato e le Regioni per proporre le variazioni alle dotazioni di bilancio, può ravvisarsi nella esigenza di consentire al legislatore di vagliare e decidere con tempestività sulle singole proposte di variazione, assicurando nello stesso tempo al potere Esecutivo la possibilità di dare esecuzione amministrativa alle nuove autorizzazioni di spesa.

La fissazione del termine risponde perciò a esi-

genze di razionalità e funzionalità e si inserisce nella necessaria dialettica che intercorre tra potere Esecutivo e potere Legislativo nella approvazione, modificazione e gestione del bilancio.

Tale termine, di conseguenza, riguarda soltanto le procedure modificative del bilancio di stretta competenza del legislatore..

Anche questa scelta risponde a esigenze di razionalità e funzionalità nella gestione del bilancio.

Infatti, con la procedura amministrativa di prelievo di somme dai fondi di riserva o da quelli speciali il legislatore ha inteso assicurare elasticità alla gestione del bilancio, senza però conferire al potere Esecutivo competenze modificative alla struttura del bilancio e alla qualità della spesa.

Tali aspetti sono riservati alla competenza del potere Legislativo che li esercita con le leggi di variazione di bilancio, nel rispetto dello stabilito limite temporale.

Per lo Stato e le Regioni la competenza a disporre modifiche al bilancio approvato risulta così ripartita fra potere Legislativo e potere Esecutivo in relazione al contenuto e agli effetti delle procedure. Vanno approvare con le leggi le variazioni che dispongono modifiche sostanziali, di carattere ampio e generale, rese necessarie da una mutata valutazione della situazione congiunturale o dell'andamento della gestione.

La stessa procedura va seguita però anche per modifiche discrezionali della quantità della spesa all'interno dei capitoli già esistenti nel bilancio.

Spetta invece all'Esecutivo il potere di disporre modifiche con le procedure di prelievo dei fondi di riserva e quindi per casi tassativamente indicati e non discrezionali.

5. Ritornando ora al problema della corretta interpretazione da dare al primo comma dell'art. 14 più volte richiamato, sembra alla Sezione di non poter condividere la tesi secondo cui il limite temporale del 30 novembre debba essere riferito a tutte le consentite operazioni modificative degli stanziamenti anche se da ognuna di esse deriva un risultato modificativo "alle dotazioni" di ciascun capitolo interessato, che rimane l'unità giuridica fondamentale del bilancio (art. 9 del D.P.R. n. 421 del 1979).

La deduzione appare fin troppo ovvia, essendo necessariamente connaturale al concetto di variazione quello di determinare una modifica in aumento o in diminuzione della dotazione del capitolo. Ciò avviene anche nei confronti del capitolo iscritto nel bilancio per memoria che, essendo privo di dotazione, questa riceve proprio con la procedura di variazione.

D'altra parte non può non notarsi che il legisla-

tore nel descrivere il fenomeno di cui trattasi ha usato indifferentemente sia la locuzione "variazione al bilancio" (vedi titolo e testo dell'art. 15 della richiamata L. n. 335 del 1976), sia quella di "variazioni di bilancio" (vedi art. 4, comma sesto, del D.L. 28.2.1983, n. 55, come convertito nella legge 26.4.1983, n. 131), sia quella di "variazioni alle o delle dotazioni" come risulta scritto nella norma in esame e nell'art. 17, secondo comma, della legge n. 468 del 1978 e non nel titolo in cui invece si legge "variazioni di bilancio".

Il testo letterale della norma non è perciò da solo determinante per una corretta lettura della stessa.

Ugualmente dicasi dell'altra opinione, nel risultato identica alla precedente, che propone di leggere la norma dando alla parola "variazione" il significato omnicomprensivo ad essa già attribuito dalla dottrina e dalla prassi sulla base delle norme contabili tradizionali.

Si è visto, infatti, rileggendo le norme contabili che nessuna di esse definisce il significato tecnico-contabile delle "variazioni", ma che al contrario le norme usano descrivere separatamente le singole procedure modificative del bilancio dando ad ognuna di esse il proprio nome e una specifica funzione.

Il termine "variazione" poteva perciò ben assumere un significato classificatorio, ma non individuava in

quell'ordinamento uno specifico istituto giuridico-contabile autonomo e a sé stante.

Per la stessa ragione non può prendersi a fondamento interpretativo della norma il criterio ragionieristico elaborato in relazione agli effetti economici che la modifica determina nell'ambito della struttura del bilancio.

Sembra invece di dover dare maggior rilievo ad una lettura sistematica della norma, inquadrando la stessa nel complesso della disciplina dettata dal legislatore per regolare lo stesso fenomeno in altri sistemi contabili pubblici; per dedurre da tale analisi comparata la vera "ratio-legis", coerente con la "intenzione del legislatore".

Per conseguire questo risultato occorre individuare l'obiettivo avuto presente dal legislatore delegato nel dettare la norma in esame. Tale fine, come si è detto, non è consistito nel definire il concetto di "variazione" al bilancio approvato, ma piuttosto quello di fissare un termine finale entro il quale fosse consentito di apportare modifiche all'unità elementare del bilancio, ossia al capitolo.

La fissazione del termine è, perciò, la novità introdotta nell'ordinamento contabile locale e ciò è avvenuto per "coordinare" anche sotto tale profilo le norme contabili degli enti locali con l'analoga scelta limitativa fatta per lo Stato e per le Regioni.

In coerenza con tale intento, e tenute presenti le esposte esigenze di razionalità e di funzionalità giustificative del limite temporale, non ha senso tecnico-giuridico ritenere che il legislatore delegato abbia inteso limitare anche la gestione delle somme stanziare nei fondi di riserva di competenza e di cassa, essendo stata motivata la loro introduzione nel bilancio da altrettante valide e giustificate ragioni di funzionalità e di "favor" per una migliore gestione del bilancio.

E' noto infatti che il fondo di riserva ordinario, sia di competenza che di cassa, ha la funzione di farsi sì che durante l'esercizio possa farsi fronte a deficienze di stanziamenti per spese già iscritte in bilancio; mentre il fondo di riserva per le spese impreviste riguarda spese che non era affatto possibile prevedere al momento della compilazione del bilancio e che tuttavia si sono venute a verificare con carattere di assoluta necessità e improrogabilità.

D'altra parte, si è visto che anche per lo Stato e per le Regioni il limite temporale imposto per le "variazioni" non riguarda le procedure di prelievo dai corrispondenti fondi di riserva.

La scelta del legislatore non solo è corretta, ma è anche opportuna, consentendosi in tal modo di utilizzare fino al termine dell'esercizio le risorse accantonate nei fondi di riserva, perché fino a tale data possono verificarsi le vicende di fabbisogno finanziario

cui i fondi di riserva devono sopperire.

Ritiene perciò la Sezione che al termine del 30 novembre previsto dal primo comma dell'art. 14 del D.P.R. n. 421 del 1979 non siano da assoggettare le procedure occorrenti per il prelievo di somme dai fondi di riserva previsti e regolati dall'art. 13 dello stesso decreto presidenziale.

A diversa conclusione conduce l'esame della disciplina relativa agli altri storni di fondi fra capitoli del bilancio.

Questa procedura comporta una modifica quantitativa alla dotazione dei capitoli già esistenti nel bilancio approvato e costituisce sostanzialmente una variazione alla dotazione di ciascuna unità elementare del bilancio al di fuori della parallela situazione esistente nello Stato e nelle Regioni per i prelevamenti dai fondi di riserva.

Infatti con lo "storno" di fondi l'Organo competente a deliberare trasferisce le somme sovrabbondanti per le accertate necessità di un capitolo alla dotazione di un altro capitolo la cui assegnazione è risultata non sufficiente per la completa copertura delle spese urgenti e necessarie ivi ancora imputabili in relazione al suo oggetto.

Nonostante ciò la procedura dello storno comporta - a differenza di quella di prelievo dal fondo di riserva ordinario - un maggiore margine di discrezionali-

tà nella scelta, dovendosi prima valutare che la somma da utilizzare sia "realmente disponibile" e poi che la spesa cui si intende provvedere sia, fra le tante, quella più urgente e necessaria.

Lo storno, diverso dai prelevamenti dai fondi di riserva, si concreta nella immediata utilizzazione di risorse che altrimenti andrebbero a formare le economie di bilancio e quindi si sostanzia in una procedura di scelta che comporta effetti modificativi degli stanziamenti del bilancio.

Trattasi cioè di modifiche aventi la stessa natura di quelle che per lo Stato e per le Regioni costituiscono "variazioni" in senso tecnico.

Lo storno così delineato costituisce perciò, nei casi in cui esso è ammesso, una forma di variazione di bilancio che, nonostante i vincoli, incide sempre sulla prerogativa dell'Organo competente ad effettuare una valutazione comparativa fra stanziamenti ritenuti esuberanti e stanziamenti ritenuti insufficienti per ciascuna unità giuridica del bilancio nel corso della gestione.

Non si ha ragione perciò di dubitare sulla applicabilità anche a tale procedura modificativa del bilancio del limite temporale del 30 novembre, ritenendosi così abrogata la richiamata norma contenuta nell'art. 211 del Regolamento del 1911, essendo stata la materia diversamente regolata dal legislatore con il primo com-

ma dell'art. 14 ora in esame e con l'art. 9 dello stesso D.P.R. n. 421 del 1979.

In tal modo si è data anche implicita risposta al dubbio prospettato sulla ammissibilità attuale degli storni di fondi nell'ordinamento locale.

Tale dubbio - pur se suggestivo e ispirato ad un sano intento di coordinamento di procedure ai vari livelli istituzionali - non è sorretto però, allo stato attuale delle norme, da valide ragioni di diritto

Innanzitutto è molto discutibile l'assunto che con il D.P.R. n. 421 del 1979 siano state in genere abrogate norme anteriori regolanti taluni istituti giuridici, come l'art. 318 del T.U. n. 383 del 1934 in materia di storni di fondi, perché il decreto delegato non solo non ha abrogato per dichiarazione espressa nessuna precedente norma, ma anche perché lo stesso non ha regolato interamente la materia della gestione del bilancio già disciplinata da leggi anteriori.

Inoltre nelle diverse, successive ricordate occasioni, il legislatore ha fatto esplicito riferimento alla procedura dello storno di fondi e ciò non per consentirne in generale l'ammissibilità, ma piuttosto per disciplinarne l'uso in relazione ai limiti di spesa espressamente fissati all'interno del bilancio dalla legge finanziaria annuale.

Non sussistono invece dubbi sulla applicabilità del limite temporale del 30 novembre per l'approvazione

da parte dei Consigli comunali e provinciali delle modifiche al bilancio approvato quando le modifiche si rendano necessarie per la copertura delle nuove o maggiori spese che non sia stato possibile finanziare in uno dei modi prima indicati o per dare concreta destinazione a nuove o maggiori entrate.

Queste modifiche rientrano inequivocabilmente nelle "variazioni di bilancio" assoggettate dal legislatore al rispetto del citato limite temporale.

La disciplina ha subito ora un ulteriore perfezionamento essendo stato introdotto dal citato art. 1 bis della legge n. 488 del 1986 nell'ordinamento contabile locale l'obbligo giuridico di verificare entro la data del 15 ottobre lo stato della situazione finanziaria dell'intero bilancio, anche in rapporto agli esercizi pregressi, al fine di predisporre e adottare, ove ne ricorrano i presupposti, le dovute necessarie decisioni modificative dello stesso, per ripristinare il pareggio e gli equilibri stabiliti, utilizzando prioritariamente le disponibilità dell'esercizio in corso e poi le altre risorse consentite dalla norma.

In tal modo le procedure di variazione di bilancio, di cui peraltro parla anche il primo comma del citato art. 1 bis, assumono, in presenza di una gestione non in equilibrio, una diversa finalità a contenuto più vincolato, dovendo le risorse disponibili essere, entro il 15 ottobre, prioritariamente destinate al riequili-

brio del bilancio e poi alle altre eventuali libere destinazioni.

Ciò non viene però ad attenuare la validità del successivo limite temporale del 30 novembre rivestendo esso una finalità ed una portata più generale.

La nuova disciplina, entrata in vigore nel 1986, da un lato, conferma il sistema contabile generale sulle eventuali modifiche alla dotazione di ciascun capitolo, con tutte le implicazioni nei rapporti interorganici ed intersoggettivi, e, dall'altro, restringe il campo di applicazione della norma contenuta nell'art. 14 del D.P.R. n. 421 del 1979 nell'ipotesi in cui sia stata accertata entro il 15 ottobre la presenza di uno squilibrio nella gestione di competenza. In tale ipotesi, infatti, fra le misure necessarie a ripristinare il pareggio nella gestione al fine di evitare o di contenere il prevedibile disavanzo di amministrazione sono certamente comprese quelle di una valutazione aggiornata degli stanziamenti di spesa ritenuti esuberanti per lo scorcio di esercizio. E tale valutazione deve essere effettuata dal Consiglio comunale o provinciale.

Una volta effettuata con serietà tale valutazione al 15 ottobre si restringe la possibilità concreta del manifestarsi di rilevanti economie entro la fine dell'esercizio.

Ove tale ipotesi si dovesse effettivamente verificare per qualche capitolo di spesa, la limitazione tem-

porale alle variazioni (compresi gli storni al di fuori della utilizzazione dei fondi di riserva) si concreta in una remora per eventuali espedienti posti in essere dalla Giunta al di là della volontà del Consiglio.

D'altra parte, l'interpretazione predetta della norma contenuta nell'art. 14, pur sembrando restrittiva, non può costituire alibi per l'eventuale successiva emergenza di "debiti fuori bilancio" in sede di elaborazione del consuntivo.

E ciò in quanto è da presumere che la corretta applicazione della norma contenuta nel secondo comma dell'art. 1 bis della legge n. 488 del 1986 non lascerebbe spazio per operazioni del genere e che, l'eventuale manifestazione di esigenza straordinaria e non prevedibile al 15 ottobre potrebbe trovare non soltanto obiettiva giustificazione, ma potrebbe indurre gli enti sovraordinati ad effettuare interventi eccezionali e contingenti.

L'eventuale tardiva conoscenza di debiti da sistemare non potrebbe giustificare una diversa interpretazione del sistema normativo, sia perché sarebbe oggettivamente manifestazione di una non oculata gestione, sia perché la sistemazione avverrebbe al di fuori della valutazione del Consiglio come espressamente ribadito dalla norma citata.

Deve essere infine sottolineato che una più larga interpretazione della norma sugli storni di competenza

della Giunta si presterebbe ad abusi che soltanto un adeguato intervento del legislatore potrebbe evitare, in una prospettiva di adeguamento del sistema normativo sulla contabilità degli Enti locali.

P.Q.M.

La Corte dei conti - Sezione Enti locali -:

- accerta che il limite temporale del 30 novembre entro cui, ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. 19.6.1979, n. 421, possono essere deliberate variazioni alle dotazioni di competenza e di cassa, deve essere rispettato per ognuna delle procedure di modificazione del bilancio approvato, fatta salva la gestione dei tre fondi di riserva previsti e disciplinati dall'art. 13 dello stesso decreto presidenziale, dai quali si possono prelevare somme fino al termine dell'esercizio;

- dispone che, a cura della Segreteria, copia della presente deliberazione sia trasmessa a tutti gli Enti locali di cui all'art. 13 del D.L. 22.12.1981, n. 786, come convertito nella legge 26.2.1982, n. 51; ai Ministeri dell'Interno, del Tesoro e del Bilancio e della Programmazione economica, nonché ai Presidenti delle Giunte regionali e ai Presidenti dell'U.P.I. e dell'A.N.C.I..

L'ESTENSORE
(Lodovico PRINCIPATO)

IL PRESIDENTE
(Salvatore BUSCEMA)

SEZIONE ENTI LOCALI

Composta dai Signori Magistrati:

Presidente: Prof. Salvatore BUSCEMA;

Componenti: Prof. Francesco GARRI, Dott. Vincenzo BUONASSISI, Dott. Nazareno FORTUNI, Dott. Sergio RISTUCCIA, Prof. Francesco PEPE, Dott. Mario ALEMANNI, Dott. Mario D'ANTINO, Dott. Massimo BUCCILLI, Dott. Antonino SANCETTA, Dott. Bartolomeo MANNA, Prof. Lodovico PRINCIPATO, Dott. Antonio MAZZIOTTI; Dott. Mario GIAQUINTO, Prof. Cataldo VANGI, Dott. Corrado VALVO, Prof. Rita ARRIGONI PALLOTTA, Dott. Umberto CAZZUOLA, Prof. Luigi LUZI, Dott. Luigi CONDEMI, Dott. Guido MACCAGNO.

- nell'adunanza del 24 novembre 1986;

- esaminati gli atti e udito il relatore Consigliere dott. Lodovico Principato;

CONSIDERATO

1. L'esame dei conti consuntivi degli enti locali, svolto da questa Sezione secondo la disciplina contenuta nell'art. 13 del decreto legge 22 dicembre 1981, n. 786 convertito con modifiche dalla legge 26 febbraio 1982, n. 51, ha evidenziato una situazione di non uni-

forme applicazione delle regole riguardanti la formazione e approvazione dei conti consuntivi, sotto il profilo della loro completezza documentale. Sono pochi, infatti, gli Enti locali che, unitamente al conto del bilancio, approvano annualmente anche il conto generale del patrimonio e risulta altresì diffuso l'uso di trasmettere alla segreteria di questa Sezione, per l'esame di cui sopra, soltanto il primo dei due richiamati documenti.

2. La materia dei conti consuntivi, come è noto, non è stata regolata con completezza dal legislatore allorché con il d.P.R. 19 giugno 1979, n. 421 ha disciplinato la contabilità delle province e dei comuni, coordinandola con le nuove norme contabili già dettate per lo Stato e le regioni.

Di conseguenza quando con il decreto del Ministro dell'Interno del 23 febbraio 1983 è stato approvato il "nuovo schema del conto consuntivo dei comuni e delle province", per uniformarne contenuto e struttura allo schema del bilancio annuale di previsione introdotto con il richiamato d.P.R. n. 421 del 1979, sono stati accantonati i problemi connessi alla formazione ed al contenuto del conto generale del patrimonio.

Difatti il Ministero dell'Interno con la circolare

n. 2 del 10 marzo 1983, nell'illustrare le caratteristiche del nuovo conto consuntivo degli Enti locali, ha ribadito che rimane in vigore la disciplina contenuta nell'art. 303 della legge comunale e provinciale approvata con R.D. 3 marzo 1934, n. 383, secondo cui il contenuto del conto consuntivo, inteso come strumento di rendicontazione dell'Ente, comprende sia il conto del bilancio che quello generale del patrimonio, da formarsi il primo, secondo la nuova disciplina, ed il secondo, secondo la tradizionale struttura ed in allegato al conto del bilancio.

3. Le ragioni che giustificano tale scelta possono essere rinvenute nelle norme che disciplinano l'organizzazione giuridico-contabile degli Enti locali per la gestione dei loro mezzi finanziari e patrimoniali, oltre che nelle finalità assegnate dall'ordinamento ai conti consuntivi nel sistema della contabilità pubblica.

Le fonti normative a carattere generale regolanti le predette gestioni vanno ancora ricercate nel combinato disposto di talune norme contenute nel regolamento approvato con R.D. 12 febbraio 1911 n. 297 con altre contenute nella richiamata legge comunale e provinciale n. 383 del 1934, integrate con la disciplina del T.U. 4

febbraio 1915, n. 148, nelle parti richiamate in vigore dalla legge 9 giugno 1947, n. 530.

Nel regolamento del 1911 è stabilito all'art. 183 che l'attività di gestione dell'Ente locale nell'arco dell'anno finanziario "comprende, oltre le operazioni relative alle entrate e alle spese autorizzate col bilancio, quelle legalmente approvate, e tutte le variazioni che si verificano nel patrimonio durante l'esercizio stesso".

Il successivo art. 184 specifica ulteriormente quale deve essere il contenuto sia del conto del bilancio che di quello generale del patrimonio, prescrivendo che sono materia di quest'ultimo: "il valore degli immobili, giusta i relativi registri di consistenza, e quello dei mobili, delle derrate, del materiale, e altri valori risultanti dagli inventari, i crediti e debiti e le variazioni di essi, sia che provengano dalla gestione del bilancio, sia che si verifichino per altra causa".

L'art. 219, avente ad oggetto l'adempimento "del rendimento dei conti", impone di allegare al conto consuntivo anche "il conto generale del patrimonio... con le variazioni che hanno subito le attività e le passività finanziarie e patrimoniali".

L'art. 175 dello stesso regolamento, inoltre, dopo aver prescritto che "tutti i beni, di qualsiasi natura,

delle province e dei comuni devono essere inventariati", precisa che l'inventario dei beni di uso pubblico (oggi demaniali ex art. 824 C.c.) "consiste in uno stato descrittivo dei medesimi"; quello dei beni patrimoniali immobili (oggi patrimoniali disponibili o indisponibili ex art. 826 C.c.) consiste nella iscrizione degli stessi "in appositi registri di consistenza", secondo le prescrizioni ivi indicate; quello di tutti gli oggetti mobili, nella descrizione degli stessi in appositi inventari di consegna al dipendente di ruolo responsabile della loro custodia.

Analoghe forme di rilevazione sono previste per i diritti reali e le azioni di cui l'Ente è titolare sia per i beni immobili che per quelli mobili, secondo la disciplina stabilita dal vigente art. 813 del Codice civile.

Le variazioni nella consistenza dei beni e gli aumenti e le diminuzioni del loro valore, sia per effetto della gestione del bilancio che per altra causa, "devono essere registrati nell'inventario" come sopra specificato, e le risultanze riepilogative degli stessi costituiscono uno degli elementi essenziali del conto generale del patrimonio dell'Ente.

Dall'esposto quadro normativo, il cui contenuto era stato già affermato dalla precedente legislazione comunale e provinciale e dai rispettivi regolamenti di

esecuzione, si rileva che sin dall'origine dell'ordinamento contabile locale è stata voluta una connessione documentale fra conto finanziario del bilancio e conto generale del patrimonio, per dotare l'Ente locale di un complesso unitario di scritture idoneo a dimostrare i risultati finali della gestione finanziaria, quelli dell'amministrazione dei beni, nonché le interconnessioni che si determinano fra le due attività, con reciproche influenze sui dati delle rispettive contabilità.

Infatti da un simile sistema di scritture, attraverso il raffronto fra attività e passività e mediante l'evidenziazione delle variazioni intervenute durante l'esercizio, viene posta in rilievo la consistenza finale del patrimonio dell'Ente, onde poterla raffrontare con quella finale dell'esercizio precedente e dedurre elementi di valutazione e di giudizio sull'andamento generale della gestione.

La legge comunale e provinciale approvata con R.D. 4 febbraio 1915, n. 148, confermò la funzione assegnata al conto consuntivo come necessario strumento di verifica della gestione pregressa, stabilendo all'art. 129 che "il Consiglio comunale nella sessione di primavera esamina il conto dell'amministrazione dell'anno precedente in seguito al rapporto dei revisori e delibera sulla sua approvazione"; e al punto 9 del suc-

cessivo art. 241 che "spetta al Consiglio provinciale ... di provvedere con le sue deliberazioni... all'esame del conto consuntivo del tesoriere e del conto amministrativo della Deputazione" (ora Giunta provinciale).

Confermò altresì all'art. 192 la regola secondo cui "la contabilità dell'esercizio finanziario comprende il conto del bilancio e il conto generale del patrimonio" e ribadì all'art. 177 l'obbligo di conservare "un esatto inventario di tutti i beni di uso pubblico e patrimoniali mobili e immobili", oltre che "di tutti i titoli, atti, carte e scritture che si riferiscono al patrimonio comunale ed alla sua amministrazione".

Nessun articolo di questa legge si interessò, invece, del contenuto del "conto generale del patrimonio", delle modalità della sua formazione nell'ambito del procedimento di "rendimento del conto", né del contenuto della deliberazione consiliare di approvazione del conto consuntivo dell'Ente.

Questi aspetti erano stati già disciplinati dalle richiamate norme del regolamento del 1911 ed è opinione molto diffusa, accolta anche dalla giurisprudenza di questa Corte (Sez. I 30 aprile 1974, n. 33), che tali norme, pur se inserite in un regolamento esecutivo di una legge poi abrogata, sono rimaste ancora in vigore, in quanto contengono una disciplina non solo compatibile ma anche necessariamente integrativa delle leggi po-

steriori che hanno regolato la materia.

E' rimasta perciò in vigore anche la disciplina contenuta nell'art. 223 di tale regolamento, secondo cui "il verbale di approvazione (del conto consuntivo) deve contenere un riassunto del rapporto dei revisori e un'esposizione sommaria dello stato economico-finanziario dell'amministrazione, relativa a tutta la gestione".

Per consentire al Consiglio l'adempimento di quest'ultimo compito di controllo sulla gestione le norme riguardanti le scritture e i conti dell'Ente avevano imposto che con il conto consuntivo venissero evidenziate nel loro complesso sia gli aspetti finanziari che quelli patrimoniali.

Risulta così che la disciplina finora richiamata era diretta a regolamentare: l'ambito della gestione degli Enti locali, la natura e le finalità delle scritture di bilancio, il contenuto del conto consuntivo dell'Ente, nonché quello dell'esame amministrativo dello stesso spettante ai Consigli elettivi nel quadro dei rapporti interorganici con le rispettive Giunte comunali e provinciali.

A questa originaria disciplina vennero poi aggiunte altre norme regolanti le funzioni dei Consigli di Prefettura cui era devoluto, pur con poteri variamente regolati nel tempo, il compito dell'esame e del giudi-

zio su tali conti.

Le problematiche connesse all'oggetto di questo tipo di giudizio, ora di competenza delle Sezioni giurisdizionali di questa Corte dei conti, sono state ampiamente dibattute dalla giurisprudenza delle stesse Sezioni e delle Sezioni riunite. Le medesime però esulano dai problemi che ora interessano questa Sezione, essendo diversa la natura delle funzioni svolte nell'una e nell'altra sede.

Le successive vicende istituzionali degli Enti locali hanno determinato conseguenze anche in questa materia.

A seguito della soppressione degli Organi elettivi è stata accentuata infatti l'ingerenza delle autorità di tutela sulla gestione finanziaria e patrimoniale dell'Ente locale. Ed in tale contesto vanno collocate quelle norme che disciplinavano in modo diverso sia l'adempimento della resa del conto (allegazione ad esso del riassunto dell'inventario), che la natura dell'esame e del giudizio sul conto stesso da parte del Consiglio di Prefettura (Sezione I, 4 giugno 1976, n. 57).

La disciplina di base contenuta nella legge comunale e provinciale approvata nel 1934 ribadisce però nella sostanza le scelte organizzative della contabilità finanziaria e dell'amministrazione dei beni contenu-

te nella precedente legislazione.

Infatti, l'art. 289 confermò la regola secondo cui i beni immobili e mobili degli Enti locali devono essere descritti e valutati in appositi inventari, da rivedere periodicamente, e precisò che "l'inventario dei beni demaniali è costituito da uno stato descrittivo dei medesimi, quello dei beni patrimoniali da apposito registro di consistenza".

L'ultimo comma della norma, in coerenza con il mutato assetto istituzionale e nel quadro dell'accennato potenziamento delle funzioni statali di tutela, assegnò al Consiglio di Prefettura compiti prima svolti dai Consigli elettivi.

Per favorire l'esercizio di questi compiti, il penultimo comma della norma stabilì che "il riepilogo dell'inventario è allegato al bilancio di previsione e al conto consuntivo".

Oggi però ai fini che qui interessano bisogna tener conto della disciplina contenuta negli artt. 302 e 303 della stessa legge comunale e provinciale, dando atto che nella sostanza queste norme riproducono regole già contenute nella precedente legislazione.

L'art. 302 ribadisce che l'esercizio finanziario dell'Ente "comprende tutte le operazioni che si verificano durante il periodo cui esso si riferisce" e fissa la regola generale che "la relativa contabilità distin-

gue quelle (operazioni) che riguardano la gestione del bilancio da quelle che attengono alle variazioni nell'ammontare e nella specie del patrimonio".

L'art. 303, rispondendo ad una esigenza di organizzazione pratica, indica i documenti contabili da tenere in base alla affermata regola generale; ribadisce perciò l'obbligatorietà della tenuta del conto del bilancio e del conto generale del patrimonio, spiegando quali operazioni "appartengono" al primo e quali al secondo documento.

Si legge nella norma che "appartengono al conto generale del patrimonio: il valore degli immobili, giusta i relativi registri di consistenza, e quello dei mobili, del materiale e altre attività risultanti dagli inventari, i crediti e debiti e le variazioni di essi, sia che provengano dalla gestione del bilancio, sia che si verificino per altra causa".

Sulla base della disciplina contenuta in questa norma la prassi operativa in uso ha potuto determinare la struttura ed il contenuto del conto generale del patrimonio, riportando in esso, in forma di riepilogo, i dati iniziali e finali relativi ai vari elementi componenti le "attività" e le "passività" patrimoniali dell'Ente.

Perciò il conto generale del patrimonio assume un duplice contenuto: per quanto attiene alla funzione ri-

cognitiva del "patrimonio permanente", ossia dei beni immobili e mobili e dei crediti, esso si ricollega al riepilogo degli inventari; mentre gli aspetti riguardanti il "patrimonio finanziario", ossia i dati di cassa ed i residui attivi e passivi, sono ricollegati alle risultanze del conto annuale di bilancio.

Infatti nella parte "Attività" del conto patrimoniale vengono distintamente riportati i dati riguardanti la consistenza all'inizio e alla fine dell'esercizio: dei beni immobili, indisponibili e disponibili (esclusi quindi quelli demaniali), quella dei beni mobili e dei titoli, nonché la consistenza dei crediti, secondo le valutazioni e le classificazioni contenute nelle corrispondenti scritture inventariali; l'eventuale fondo di cassa ed i residui attivi, secondo le risultanze del conto di bilancio annuale.

Nella parte "Passività" vengono invece esposti i dati riguardanti i mutui e prestiti contratti dall'Ente, gli altri debiti, fra cui vanno compresi i residui passivi perenti e le passività finanziarie, ossia l'eventuale disavanzo di cassa ed i residui passivi, dati questi ultimi anch'essi tratti dal conto del bilancio annuale.

In tal modo ai dati risultanti dal riepilogo degli inventari si aggiungono quelli finali della gestione finanziaria, determinando così la saldatura fra conto

del bilancio e conto del patrimonio.

Si desume da quanto ora ricordato che la funzione del conto generale del patrimonio è quella di individuare, descrivere, classificare e valutare tutti gli elementi attivi e passivi del patrimonio dell'Ente, desunti dalle scritture patrimoniali e finanziarie, quali risultano sia all'inizio che al termine dell'esercizio, per evidenziare le variazioni intervenute nell'anno per effetto della gestione del bilancio e per altre cause, e per consentire sia agli Organi elettivi interni che ad altri Organi esterni chiamati all'esame dei conti consuntivi, di formulare valutazioni sull'andamento complessivo della gestione economica e finanziaria dell'Ente al termine dell'esercizio.

Non può invero non rilevarsi che taluni fatti di gestione riguardanti il patrimonio (insussistenze o sopravvenienze patrimoniali, oppure deperimento di beni mobili o incremento o decremento di valore degli immobili), in quanto originati da cause diverse dalla gestione del bilancio, possono essere rilevati unicamente dalla regolare tenuta della contabilità patrimoniale dell'Ente.

Contabilità che, secondo la disciplina dettata dal richiamato primo comma dell'art. 289, consiste in una complessa ed elaborata serie di inventari, tuttora articolati e strutturati nella prassi secondo le indica-

zioni di massima contenute nella circolare del Ministero dell'Interno n. 15200 del 20 luglio 1904.

4. Esaurita la lettura delle norme che hanno dettato i principi generali per la organizzazione del sistema contabile degli Enti locali e preso atto che, in questo contesto, tali Enti devono tenere appositi inventari e approvare annualmente il conto consuntivo, va risposto ora al quesito posto all'inizio sulla obbligatorietà o meno della formazione e approvazione del conto generale del patrimonio e sulla obbligatorietà o meno della sua trasmissione a questa Sezione, ad integrazione del conto consuntivo di cui parla l'art. 13 della richiamata legge n. 51 del 1981.

Ad entrambe le domande la risposta non può che essere affermativa.

L'esame finora compiuto, infatti, porta a ritenere che il procedimento per il "rendimento dei conti" degli Enti locali rimane ancora regolato dalle norme contenute nel citato regolamento del 1911, essendo tale disciplina non solo tuttora in vigore, ma anche logicamente e sistematicamente funzionale per consentire l'applicazione delle regole ribadite negli artt. 302 e 303 del T.U. n. 383 del 1934, sulla cui applicabilità non pos-

sono sussistere dubbi.

In particolare, a parte le doverose modifiche introdotte con il richiamato decreto del Ministro dell'Interno del 23 febbraio 1983, la struttura del conto consuntivo degli Enti locali rimane tuttora fissata come stabilito dall'art. 219 di detto regolamento, secondo cui il conto consuntivo dell'Ente consta del conto del bilancio, diviso nello stesso modo in cui è diviso il bilancio di previsione, e del separato conto generale del patrimonio, riportante "le variazioni che hanno subito le attività e le passività finanziarie e patrimoniali", rilevate nel modo sopra chiarito.

Non possono perciò sussistere dubbi sulla obbligatorietà per le Giunte comunali e provinciali della predisposizione annuale anche di quest'ultimo documento, reso secondo il modello in uso, e del suo contestuale esame da parte dei Consigli comunali e provinciali tenuti alla approvazione dell'unitario conto consuntivo dell'Ente.

La doverosità dell'affermato adempimento non può essere sminuita dalle pur obiettive difficoltà che taluni Enti potrebbero incontrare a causa della incompleta e non aggiornata tenuta degli inventari dei propri beni.

Si è visto al riguardo che la regolare tenuta degli inventari costituisce un obbligo espressamente

previsto dalle richiamate norme; obbligo peraltro rafforzato dalla esplicita affermazione di responsabilità personali.

E' perciò doverosa l'azione amministrativa tesa all'aggiornamento ed alla razionalizzazione di tali scritture, nell'ambito dei poteri di autoorganizzazione dell'Ente, fermo rimanendo l'obbligo della compilazione del conto generale del patrimonio sulla base delle necessarie scritture, comunque, disponibili presso l'Ente.

A parte il pur determinante profilo della predetta obbligatorietà, non può sottovalutarsi la rilevanza e la utilità della conoscenza dei dati descrittivi e valutativi dei beni dell'Ente; né può ignorarsi che la conoscenza dell'aggiornata situazione patrimoniale è indispensabile, non solo per la esatta e completa predisposizione del conto consuntivo, ma anche per l'adozione dei doverosi documenti di programmazione locale e per la compilazione dei dovuti atti di certificazione, in cui vanno rappresentate e descritte anche notizie sui beni dell'Ente e sui servizi gestiti.

Può perciò affermarsi che il documento "conto consuntivo" di cui parlano sia talune norme del d.P.R. n. 421 del 1979, che l'art. 13 della legge n. 51 del 1982, ed altre successive fonti, deve essere formato ed approvato unitariamente secondo la struttura indicata

nell'art. 219 del Regolamento del 1911 e quindi composto dal conto del bilancio e dal conto generale del patrimonio.

Un siffatto complesso di scritture, che vede interessati sia la Giunta che i rispettivi Consigli, ha riacquisitato la originaria finalità intesa a consentire un pieno controllo sulla gestione sia da parte degli Organi elettivi all'interno dell'Ente, sia quello referente oggi attribuito a questa Sezione nel quadro di una più moderna e organica visione dei conti pubblici, finalizzata a consentire al Parlamento la sua funzione di coordinamento della finanza pubblica.

Il richiamo a quest'ultima finalità dei conti consuntivi consente di ricordare che le più recenti scelte fatte dal legislatore in materia di conti pubblici hanno seguito il criterio della impostazione unitaria dei documenti. E' stato infatti stabilito che i rendiconti generali devono strutturalmente rappresentare sia dati finanziari che quelli della gestione del patrimonio. Infatti l'art. 22 della legge 5.8.1978 n. 468 e l'art. 24 della legge 19.5.1976 n. 335 hanno fatto obbligo allo Stato e alle Regioni di formare e approvare i propri rendiconti generali annuali riassumendo e dimostrando contestualmente i risultati delle rispettive gestioni sia nel conto del bilancio che in quello del patrimonio.

Alla stessa finalità - anche se il d.P.R. n. 421 del 1979, come si è già ricordato, non ha affrontato in modo specifico il problema della rendicontazione - appare ispirata la disciplina contenuta nell'art. 22 di tale decreto. Infatti, laddove la norma impone agli Enti locali di allegare ai propri rendiconti una relazione illustrativa dei dati consuntivi, per evidenziare "il significato amministrativo ed economico" dei dati stessi, implicitamente essa presuppone, come ha già affermato questa Sezione con la deliberazione n. 31 del 10 novembre 1986, che i documenti consuntivi della contabilità dell'Ente debbano esporre e rappresentare unitariamente dati finanziari e dati del patrimonio.

Questi richiami sono la riprova che esiste una tendenza nei principi della contabilità pubblica a concepire gli strumenti della rendicontazione come documenti idonei a dare una unitaria e globale visione di tutte le risorse amministrative dagli Enti.

In piena coerenza con siffatta impostazione il richiamato art. 13 della legge n. 51 del 1982 ha assegnato a questa Sezione il compito di esaminare i conti consuntivi delle province e dei comuni con popolazione superiore agli 8.000 abitanti, al fine di riferire annualmente al Parlamento i risultati dell'esame compiuto sulla gestione finanziaria e sul buon andamento dell'azione amministrativa degli Enti.

Funzionale a tale esame perciò non è soltanto la conoscenza dei dati della gestione finanziaria, ma la conoscenza di ogni fenomeno gestorio che ha caratterizzato nell'anno l'andamento dell'azione amministrativa dell'Ente, determinando effetti migliorativi o peggiorativi sulla consistenza finanziaria e patrimoniale dello stesso.

Da qui il dovere degli Enti di redigere e trasmettere, nell'assolvimento di un ordinario dovere, il proprio conto consuntivo, redatto nel modo sopra chiarito.

P.Q.M.

La Corte dei conti - Sezione Enti locali -
accerta che, secondo la vigente normativa, i conti consuntivi dei comuni e delle province sono unitariamente costituiti dal conto del bilancio e dal conto generale del patrimonio, quest'ultimo reso secondo il modello in uso.

Accerta che nello stesso modo va inteso il documento "conto consuntivo" cui si riferisce l'adempimento previsto dal terzo comma dell'art. 13 del decreto legge 22 dicembre 1981, n. 786 convertito con modificazioni dalla legge 26 febbraio 1982, n. 51, consistente nel-

l'obbligo della trasmissione annuale di tale documento alla segreteria di questa Sezione.

Dispone che, a cura di detta segreteria, copia della presente deliberazione sia trasmessa a tutti gli Enti affinché provvedano al predetto adempimento, nonché ai Ministeri dell'Interno, del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione economica; ai Presidenti delle Giunte regionali ed ai Presidenti dell'A.N.C.I. e dell'U.P.I..

L'ESTENSORE
(Lodovico PRINCIPATO)

IL PRESIDENTE
(Salvatore BUSCEMA)

SEZIONE ENTI LOCALI

Composta dai Signori Magistrati:

Presidente: Prof. Salvatore BUSCEMA;

Componenti: Prof. Francesco GARRI, Dott. Vincenzo BUONASSISI, Dott. Nazareno FORTUNI, Dottor Sergio RISTUCCIA, Prof. Francesco PEPE, Dott. Mario ALEMANNI, Dott. Mario D'ANTINO, Dott. Massimo BUCCILLI, Dottor Antonino SANCETTA, Dott. Bartolomeo MANNA, Prof. Lodovico PRINCIPATO, Dottor Antonio MAZZIOTTI, Dott. Mario GIACQUINTO, Dott. Cataldo VANGI, Dott. Corrado VALVO, Dott.ssa Rita ARRIGONI "PALLOTTA", Dott. Umberto CAZZUOLA, Dottor Luigi LUZI, Dott. Luigi CONDEMI, Dottor Guido MACCAGNO.

esaminati gli atti e uditi i relatori Dott. Silvano PALUMBO, Dott. Antonino SANCETTA e Dott. Cataldo VANGI nelle adunanze del 3 marzo e del 5 maggio 1986, nonché in quest'ultima i rappresentanti dei Ministeri dell'interno, del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e dell'Associazione Nazionale Comuni d'Italia;

udita la relazione finale del Prof. Francesco GARRI nelle adunanze del 27 ottobre 1986 e del 10 novembre 1986;

CONSIDERATO

1. L'art. 22 del D.P.R. 19 giugno 1976 n. 421 stabilisce che al rendiconto dei comuni e delle province è allegata una relazione illustrativa dei dati consuntivi dalla quale risulti il significato amministrativo ed

economico dei dati stessi, ponendo in particolare evidenza i costi sostenuti ed i risultati conseguiti per ciascun servizio, programma o progetto.

L'esame delle gestioni locali degli anni dal 1981 al 1984 ha posto in evidenza come, nell'adempimento dell'obbligo di legge ora richiamato, le amministrazioni abbiano non soltanto seguito criteri diversi, ma manifestato esplicitamente, o per implicito segnalato, difficoltà nella compilazione. Soprattutto, dall'anzidetto esame è emerso che le relazioni di cui trattasi rischiano di attuare un puro rituale privo di significatività, per essere i dati contenuti nelle relazioni oggetto di mera esposizione. Le relazioni, cioè, anziché porre in evidenza costi e risultati contenevano sovente ripetizione, con prospettazioni diverse, dei dati consuntivi e dei riassunti e quadri già propri del rendiconto.

Le constatazioni ora riportate hanno indotto la Sezione a indire una audizione di rappresentanti e dei Ministeri interessati e delle associazioni degli enti locali per dibattere, in base ad un documento di studio, il problema.

Nell'adunanza del 5 maggio 1986, il rappresentante del Ministero dell'interno, dopo aver rilevato che l'art. 22 del D.P.R. n. 421 del 1979 ha sottolineato l'esigenza di porre in luce i rapporti tra costi e

benefici, ma non ha delineato un tipo unico di relazione, ha giustificato tale orientamento con il confronto tra la normativa sulla relazione ex art. 22 e quella sulla relazione previsionale e programmatica che fu a suo tempo ritenuta solo un atto discrezionale, anche se inevitabile.

Ha, poi, osservato che le maggiori difficoltà per delineare un preciso contenuto della relazione ex art. 22 derivano dalla mancanza di una regolare tenuta del conto del patrimonio dei comuni e delle province, nè vi sono specifiche disposizioni di legge per il riordino degli inventari, per i quali non è stato nemmeno avviato un discorso sulle procedure che debbono reggerli ed ha concluso auspicando uno schema unico di relazione dal quale poter trarre elementi finanziari, economici e di efficienza raffrontabili tra loro. A tal fine è necessario disporre di dati generali omogenei per tutti gli enti, dai quali dati trarre degli "standard" orientativi per giungere, quindi, a identificare i migliori sistemi di conduzione economicamente validi.

Nel suo intervento il rappresentante dell'A.N.C.I. ha osservato che gli enti locali hanno per legge una contabilità a carattere finanziario, non idonea, quindi, a fornire una valutazione economica e che le province e i comuni sono nell'impossibilità materiale di fare tale tipo di valutazione, anche per mancanza

di scritture predisposte allo scopo.

La posizione del Ministero del tesoro (Ragioneria generale dello Stato) illustrata all'adunanza è stata concorde con le considerazioni precedenti circa le difficoltà incontrate dagli enti a conformarsi al disposto dell'art. 22 del D.P.R. n. 421 del 1979. E' stata anche prospettata la opportunità di escludere dalla relazione dati già contenuti in altri documenti, il che potrebbe consentire una maggiore attenzione su valutazioni conclusive e suggerimenti sul piano operativo futuro.

Il rappresentante del Ministero del bilancio e della programmazione economica ha ribadito la necessità di far emergere dalle relazioni non solo i dati finanziari ma anche quelli economici, soprattutto in vista di un adeguato controllo sulla spesa pubblica, e quella di unificare i modelli, evitando duplicazioni dispersive. Ha, poi, evidenziato la opportunità di una attenta considerazione dei dati del patrimonio.

Dalla or detta acquisizione di indirizzi e di problemi è risultata evidente l'esigenza di delineare, alla luce delle norme vigenti, criteri per la redazione di uno schema di relazione che contenga idonei elementi e chiarimenti delle scelte e degli obiettivi che l'amministrazione dell'ente locale si era proposti e dei risultati effettivamente conseguiti.

A soddisfare tale esigenza la Corte ritiene di of-

fruire un apporto in base ai compiti ad essa assegnati dalla norma (art.13 del decreto-legge 22 dicembre 1981, n.786, quale convertito nella legge 26 febbraio 1982, n.51) che le ha commesso l'esame delle gestioni locali.

Come già rappresentato al Parlamento della Repubblica (deliberazione 21 luglio 1986, n.26), questo esame si pone come obiettivo non l'analisi di atti o documenti, ma la conoscenza delle realtà; non è strumento perché siano perseguite responsabilità, ma ha una sua autonoma collocazione e, pertanto, non può arrestarsi alla constatazione dei fatti, nè a darne solo notizia.

Alla richiesta di certezze interpretative e applicative che proviene dagli amministratori locali va data risposta. E questa risposta da parte di una magistratura specializzata e, per sua natura, neutrale diventa, per quanto riguarda la relazione sui dati consuntivi, anche funzionale all'esercizio delle funzioni proprie degli organi rappresentativi delle collettività locali e del Parlamento.

2. La relazione illustrativa dei dati consuntivi costituisce documento che si colloca tra quelli previsti per le gestioni pubbliche, ma che, per la sua funzione, non si discosta dagli obiettivi di chiarezza dei conti che sono alla base, nel settore societario, delle di-

rettive della Comunità economica europea.

L'avviso della Sezione in ordine alla determinazione del suo contenuto è articolato sulla base delle norme vigenti, pur se una prospettiva di modifica di esse non appaia evenienza da prevedere in futuro indeterminato. Sussiste, infatti, l'esigenza di riconsiderare le norme sulla contabilità degli enti locali e di modificare lo schema di conto consuntivo fissato con atto amministrativo (decreto ministeriale 23 febbraio 1983). Esigenza, peraltro, che, se vuole essere soddisfatta con effettività di significato, presuppone una adeguata, permanente disciplina sulla finanza locale.

3. Va premesso che occorre dar per acquisite le difficoltà proprie di analisi di tipo economico riferite alla dinamica di un'attività della quale vengono privilegiati, nella rilevazione, soprattutto gli aspetti finanziari.

Allo stato della legislazione, è certo sulla base dei dati disponibili che queste analisi vanno compiute, nei limiti in cui sono percorribili.

Nel sistema degli enti locali si riscontrano tutti i tipi di "produzione" che la dottrina economico-aziendalistica ha individuato come propri delle amministrazioni pubbliche, il che rende più complesse le indagini

e necessari affinamenti progressivi.

Le difficoltà e complessità non sono, però, preclusione alla individuazione del significato economico dei dati consuntivi. Individuazione che non costituisce innovazione recente, ma regola costante nelle gestioni locali.

Si può ricordare il resoconto morale per il quale una antica circolare del Ministero dell'interno (24 gennaio 1867, n. 325) prescriveva fosse "una storica e ragionata esposizione degli oggetti e degli atti principali di cui consta la gestione, senza contenere quei particolari di nomi e di cifre che sono indispensabili nel conto del tesoriere". Più puntuali i riferimenti nell'art. 223 del regolamento alla legge comunale e provinciale (r.d. 12 febbraio 1911, n. 297) e nell'art. 289 del testo unico delle leggi comunali e provinciali (r.d. 3 marzo 1934, n. 383).

La prima norma prevedeva che nel verbale di approvazione del conto consuntivo fosse contenuta una esposizione sommaria sullo stato economico-finanziario dell'amministrazione, relativa a tutta la gestione.

La seconda norma ugualmente prevedeva che col provvedimento di approvazione del conto consuntivo fosse posto "in rilievo" il risultato economico dell'esercizio.

Né può dirsi che i dati disponibili non consentano

valutazioni del loro significato economico. La gestione finanziaria, sul versante della spesa, comprende, da un lato, una classificazione economica che è aggregazione di dati e, dall'altro, una classificazione funzionale che deve consentire una analisi per programmi e, ove siano specificati, per progetti (art. 1, 2° comma, D.P.R. del 1979, n. 421).

Si rileva ancora che, accanto al conto del bilancio, esiste un conto del patrimonio, esistono scritture patrimoniali ed inventari che non possono non costituire - senza che abbiano in questa sede rilievo i problemi che si connettono alla realtà di una loro non diligente tenuta - elementi utili per le valutazioni che interessano.

I dati consuntivi contengono, inoltre, elementi specificamente economici: ci si riferisce ai fitti figurativi e agli ammortamenti, anche se la funzione di quest'ultima posta del bilancio richiederebbe apposita valutazione.

Le indicazioni che di seguito saranno date non costituiscono e non possono costituire metro uniforme per tutti gli enti locali. Ciò non soltanto per il motivo che il contenuto della relazione illustrativa deve essere correlato, come subito si vedrà, ai dati previsionali e programmatici, ma anche per la razionale proporzionalità che la illustrazione dei dati consuntivi deve

avere, anche negli approfondimenti, con la entità delle risorse impiegate.

4. Un primo criterio per la redazione della relazione illustrativa può essere individuato per quanto concerne i dati di previsione.

Criterio che si basa sulla constatazione della connessione, logicamente individuabile, tra le varie norme che prevedono i documenti per la gestione degli enti locali.

Per le previsioni sono previsti: la relazione previsionale e programmatica oggi obbligatoria per tutti gli enti (art. 1 quater del decreto-legge 28 febbraio 1983, n. 55, convertito in legge 26 aprile 1983, n. 131), il bilancio pluriennale, non obbligatorio per tutti gli enti locali, ma che potrà divenirlo in virtù di provvedimento amministrativo, e quello annuale (norma citata e artt. 1 e 2 del D.P.R. n. 421 del 1979).

I bilanci pluriennale e annuale contengono dati, mentre la relazione previsionale e programmatica, per il suo contenuto, acquista determinante rilievo.

Essa, infatti, non può costituire la ripetizione, sotto altre forme, del bilancio di previsione, ma deve contenere una ricognizione degli elementi costitutivi, strutturali dell'ente, l'espressione delle ragioni di

fondo dell'impostazione del bilancio ed una giustificazione delle scelte, anche sulla base delle eventuali osservazioni delle regioni.

L'illustrazione ministeriale (in particolare le circolari FL. 10/1980 n. 15400 AG del 24 ottobre 1980, 28 gennaio 1984 FL. 2/84 n. 15400 AG) e lo schema logico di detta relazione e del bilancio pluriennale elaborati dall'ANCI offrono utili punti di riferimento.

Non v'è dubbio che la concreta redazione risulta condizionata dalla effettività della programmazione regionale, dalla partecipazione ad essa degli enti locali, dalle osservazioni regionali sulla formulazione delle previsioni e dalla implicazione degli enti stessi nell'attuazione dei programmi.

Perché questa relazione previsionale e programmatica non divenga anch'essa mera esposizione di dati, sia pure discorsivamente elaborati, occorre che essa dia, anzitutto, atto della realtà in cui si muove, del se ed in che termini programmazione regionale vi sia stata e delle scelte coerenti ovvero autonome effettuate per le esigenze locali. Occorre, poi, che contenga i dati che sono stati suggeriti nel documento dell'ANCI e che appaiono generalmente rilevabili.

Ove compiutamente redatta, la relazione previsionale e programmatica - come viene pacificamente ritenuto - costituisce il documento perché, a conclusione della

gestione annuale, ossia in sede di consuntivo, si possano operare raffronti fra gli obiettivi programmati e risultati conseguiti.

Rimane acquisito un primo criterio e cioè che la relazione illustrativa dei dati consuntivi non può limitarsi soltanto a riportare i dati finanziari di previsione, sia pure arricchiti di quelli iniziali, ma deve recare tutte le indicazioni delle scelte operate in sede previsionale e programmatica e collegate con detti dati finanziari.

Appaiono, però, da distinguere le scelte effettive da quelle che non possono essere qualificate tali. Infatti, stante, da un lato, la rigidità della spesa degli enti locali e, dall'altro, la limitatezza delle disponibilità, non sono effettive le scelte quando costituiscano adeguamento monetario dei costi di conservazione in esistenza di apparati o di attività.

Le scelte effettive concernono la utilizzazione di nuove disponibilità per nuovi obiettivi propri ed autonomamente determinati dagli enti locali. Questi obiettivi vanno riportati nella relazione illustrativa dei dati consuntivi.

Ma vanno anche riportati gli obiettivi che sono espressi o impliciti nelle assegnazioni di fondi dallo Stato o dalla Regione con destinazione vincolata, ancorché di esse gli enti locali abbiano la sola gestio-

ne.

I costi degli apparati o di attività possono, invece, assumere rilievo quando in sede previsionale o programmatica trovino indicati obiettivi, che vanno perseguiti, quando cioè le spese siano finalizzate alla migliore efficienza e produttività. Anche questi obiettivi vanno indicati nella relazione or detta.

Tutte le scelte, effettive o meno, rilevanti a questi fini sono non solo quelle che trovino prima attuazione nel bilancio di previsione dell'esercizio considerato, cioè nella gestione di competenza, ma anche quelle la cui realizzazione sia in corso nell'esercizio stesso, ancorchè assunte in esercizi precedenti.

Il collegamento tra relazione previsionale e programmatica e bilancio pluriennale induce, quando questo sia adottato, poi, a considerare, nei riguardi dei dati contenuti in quest'ultimo documento, come il suo aggiornamento annuale che si connette alle scelte ed alla individuazione delle risorse finanziarie da impegnare, offre elementi che integrano le scelte contenute nella relazione previsionale e programmatica.

I motivi dell'aggiornamento possono costituire, quindi elementi aggiuntivi a quelli che, offerti dalla relazione previsionale e programmatica, sono da esporre quali termini di raffronto per la relazione illustrativa dei dati consuntivi.

I dati finanziari del bilancio di previsione (si veggia l'art. 9 del D.P.R. del 1979, n. 421) richiedono allora nella relazione illustrativa una riclassificazione: essi vanno cioè collegati alle indicazioni di tutte le scelte effettuate.

5. Correlata con la esposizione dei dati di previsione è quella dei dati consuntivi che non possono allora consistere nella sola esposizione delle risultanze deducibili dal conto, ma richiedono una riclassificazione parallela in relazione alle scelte effettuate nei sensi anzidetti.

6. Parte essenziale della relazione sui dati consuntivi è quella che concerne le risultanze finali della gestione.

Non appare coerente con la disciplina vigente una illustrazione che individui le cause che hanno determinato il miglioramento o il peggioramento dei risultati di amministrazione, di competenza e di cassa con la sola indicazione delle componenti effettuali di gestione, quali maggiori o minori entrate, maggiori o minori spese, entità di riaccertamenti di residui.

Questa illustrazione già non era sufficiente in

relazione a quella norma del testo unico del 1934 (art. 289 ultimo comma) che, come detto, richiedeva fosse posto in rilievo il risultato economico dell'esercizio. Non lo è certo con riferimento all'art. 22 del D.P.R. n. 421 del 1979 il quale prevede che la relazione illustrativa dei dati consuntivi deve indicare il significato amministrativo ed economico dei dati stessi e quindi, anche e soprattutto, dei risultati finali. Soprattutto questa esposizione va rivista in base all'art. 1 bis del decreto-legge 1° luglio 1986, n. 318, convertito in legge 9 agosto 1986, n. 488, che contiene delle prescrizioni le quali sanciscono l'obbligo di rispetto, durante la gestione, sia del pareggio finanziario e di quello di amministrazione, sia degli equilibri della gestione nelle sue due componenti della parte corrente e degli investimenti, e ciò proprio ai fini del risultato di amministrazione.

Con queste disposizioni si prescrive che il pareggio e gli equilibri debbano essere propri e distintamente sia della parte corrente che degli investimenti, a loro volta a seconda che si riferiscano alla gestione di competenza o a quella dei residui. Per le singole partizioni del bilancio la norma richiede, quindi, l'equilibrio cioè per la gestione di competenza, le spese correnti coperte da entrate a ciò deputate secondo le norme finanziarie stabilite dalla legge e gli

investimenti finanziati in conformità a dette norme; per la gestione dei residui poste attive che si compensino con poste passive.

Sulla base di queste norme possono essere precisati i dati da riportare nella relazione, autonomi rispetto a quelli esposti nel conto consuntivo, i criteri da seguire per la indicazione del loro significato amministrativo ed economico e di quello del risultato di gestione.

La rielaborazione dei dati consuntivi trova i canoni per la sua attuazione nell'art. 1 bis citato e questi appaiono funzionali ad una lettura che consenta di percepire il significato amministrativo ed economico dei dati stessi, come richiede l'art. 22 del D.P.R. del 1979.

L'art. 1 bis prevede che pareggio ed equilibrio siano assicurati, distintamente, per la parte corrente e per quella in conto capitale, nonché nella gestione dei residui. La rielaborazione consisterà, quindi, in una aggregazione dei dati delle entrate e delle spese correnti di competenza, con indicazione dell'equilibrio previsto, confermato nelle variazioni e risultante o meno dagli accertamenti e dagli impegni, nonché una correlata indicazione delle riscossioni e dei pagamenti. Analoga impostazione appare funzionale per le entrate e le spese da investimenti per quanto concerne la

gestione di competenza. Un dato aggiuntivo è quello delle entrate e delle spese una tantum.

I dati delle gestioni dei residui, anch'essi distinti nelle parti ora indicate, con l'aggiunta delle partite di giro, potranno avere analoghe indicazioni: quelle iniziali, le variazioni per riaccertamenti e quelle finali, corrette con l'apporto della cassa (per la parte imputabile), sì da evidenziare conclusivamente la esistenza e la conservazione o meno dell'equilibrio della gestione.

I dati consuntivi così rielaborati appaiono idonei a consentire una illustrazione (significato amministrativo) delle cause amministrative di ciascuno di essi, cioè delle iniziative, adempimenti e procedimenti assunti in osservanza delle norme che disciplinano entrate e spese e dei loro effetti sui risultati, ovvero del collegarsi di questi a fatti obiettivi e di terzi. La loro illustrazione richiederà, inoltre, di indicare le modalità con le quali si è nel corso dell'esercizio provveduto ad adottare i provvedimenti necessari per assicurare il pareggio e gli equilibri prescritti dalla legge e le cause del loro positivo o negativo risultato.

In particolare, il significato amministrativo acquista specifico contenuto per le entrate e le spese per investimenti. La loro stretta correlazione e nella

gestione di competenza ed in quella dei residui che impone parallelismo come tra accertamenti e impegni, così tra eliminazione dei residui attivi e passivi richiede la illustrazione delle scelte che abbiano portato ad una diversa copertura degli oneri per investimenti nei casi di eliminazione dei soli residui attivi o ad una diversa destinazione delle entrate già acquisite con finanziamenti, nel caso di eliminazione di soli residui passivi.

Detta correlazione è ancor più marcata nelle partite di giro che possono costituire dati rilevanti di gestione non tanto nei risultati della competenza (salvo che esse non indichino quelle anomale e improprie attività di gestione nelle quali la Sezione si è già soffermata con la deliberazione n.25 del 1986), ma in quella dei residui. Funzionale allora la indicazione in termini analoghi che per la spesa in conto capitale dei dati di gestione da evidenziare.

Sulla base di questi dati, così illustrati, sarà possibile giungere alla cognizione del significato economico dei risultati di gestione.

Va considerato che nemmeno un conto economico è idoneo ad evidenziare ex se (si veda la IV° direttiva C.E.E.) questo significato e deve soccorrere la relazione illustrativa. Nelle gestioni pubbliche, come quelle locali, la indicata riclassificazione dei dati fi-

nanziari può però consentire di cogliere un primo significato economico dei risultati di gestione. Essa consente, infatti, di individuare quale componente di gestione abbia dato il suo apporto decisivo ai risultati stessi. Valutazione che è propria sia ai casi di miglioramento che di peggioramento del risultato di amministrazione.

Al riguardo più che indicare canoni generali, quelle che possono essere utili sono delle esemplificazioni.

Un risultato positivo di amministrazione ha una negativa valutazione economica, non tanto perché consentito dal consumo di risorse precedentemente accumulate (avanzo di amministrazione), quanto nell'ipotesi in cui questo consumo sia stato reso necessario da maggiori spese dell'esercizio che siano ricorrenti e non comprimibili e si registri un trend di entrate non elevabile; un risultato positivo della gestione di competenza va corretto, nella valutazione economica, se esso sia stato consentito solo dall'acquisizione nell'esercizio di entrate una tantum; di converso un risultato negativo nella gestione di competenza se determinato da maggiori spese una tantum può assumere significato non negativo se il debito che così risulti possa essere assorbito dall'avanzo; un disavanzo di amministrazione può risultare per le sue componenti (come nel caso di acquisto di beni a utilizzazione differita) ripianabile

in gestioni successive ovvero indice di una situazione di dissesto se le maggiori spese, in quanto non comprimibili e con a fronte un trend di entrate non elevabili, richiedano misure straordinarie per il riequilibrio.

Le indicazioni che si sono date non vanno ritenute nè esaustive, nè contenuto necessario della relazione se non nei limiti della loro coerenza con i dati di gestione.

Queste esemplificazioni appaiono, però, idonee a prospettare la esigenza, per una compiuta illustrazione dei risultati consuntivi, di analisi ulteriori su quelle componenti della gestione che risultano determinanti dei risultati stessi, analisi intese ad individuare le cause specifiche del loro manifestarsi.

Il significato economico dei risultati di gestione può essere però colto compiutamente - e va quindi illustrato anche tale profilo - solo se, in aggiunta ai dati finanziari, siano indicati e quindi valutati gli effetti che la gestione finanziaria ha avuto nella situazione patrimoniale.

Non è senza significato che la norma del testo unico del 1934 già citata (art. 289) congiuntamente preveda la illustrazione del risultato economico di esercizio e la indicazione di questi effetti.

A rendere più puntuale e completo questo collega-

mento e ad indicare così - sia pure esemplificativamente - quale illustrazione si richieda può essere sufficiente ricordare come dalle norme vigenti si traggano due principi: il primo (per il quale possono leggersi nella loro ratio l'art. 291, 3° comma del regio decreto del 1934 relativo ai cespiti da investirsi a patrimonio, nonché l'art. 1 bis del decreto legge del 1986 che prevede l'alienazione di beni patrimoniali non produttivi come mezzo eccezionale di copertura del disavanzo) è che la gestione finanziaria non deve intaccare la consistenza patrimoniale; il secondo (anche qui il riferimento è alla ratio di altra norma del r.d. del 1934, l'art. 290) è che va assicurata la redditività dei beni patrimoniali.

7. L'art. 22 in esame, oltre la illustrazione del significato amministrativo ed economico dei dati consuntivi, richiede una specifica analisi per i servizi, i programmi ed i progetti. Per tutti vanno posti in evidenza i costi sostenuti ed i risultati conseguiti.

7.1 I servizi resi dagli enti locali presentano tutti i tipi di "produzione" che la dottrina economica aziendalistica ha individuato come propri delle amministrazioni pubbliche.

Ora, se diversi sono i tipi di produzione, cioè i servizi, la loro valutazione non può essere condotta in base a criteri univoci.

Differenti devono essere, data la diversità degli elementi che li compongono e caratterizzano, i costi da evidenziare ed i risultati da esporre nell'illustrare i dati consuntivi.

7.2 I servizi degli enti locali sono distinti, in base alle norme vigenti (art. 3 decreto-legge 22 dicembre 1981, n. 786, convertito in legge 26 febbraio 1982, n. 51; art. 6 decreto-legge n. 55 del 1983; decreto ministeriale 31 dicembre 1983; art. 6 legge 22 dicembre 1984, n. 887) in tre tipi: quelli generali e istituzionali, quelli a domanda individuale e quelli a carattere produttivo.

Distinzione la quale può essere convenzionale, come può essere criticabile per talune qualificazioni operate, ma è quella vigente e, soprattutto, costituisce, in linea di massima, una scelta del legislatore che appare giustificata.

La scelta del legislatore appare giustificata - fermo restando l'ambito delle valutazioni discrezionali sue proprie - perché la tripartizione risponde alle razionali finalità di separare: i servizi che sono intesi

al soddisfacimento di bisogni collettivi per i quali, da un lato, non è rilevante la domanda individuale (vanno comunque resi qual che sia l'entità della domanda), dall'altro e coerentemente, non hanno entrate proprie, ma entrate a generica destinazione; i servizi intesi al soddisfacimento di bisogni singoli e quindi a domanda individuale con contribuzione dei richiedenti; i servizi a carattere produttivo per i quali vale la regola di una loro tendenziale economicità tra costi e ricavi.

Per tutti i servizi una base conoscitiva da esporre può essere offerta - e deve essere esposta - dai dati consuntivi e dagli altri elementi contenuti nei quadri riassuntivi quando il servizio sia gestito in economia (art. 1 del decreto ministeriale 23 febbraio 1983) quadri che risultano compilati già oggi.

Da questi non è agevole trarre costi e risultati. Non è agevole trarre costi se a questa espressione si dà il significato che assume nelle aziende di produzione e risulta impossibile desumere i risultati che sono costituiti dal tasso di soddisfacimento dei bisogni della collettività.

7.3 Ciò in particolare si verifica per i servizi del primo tipo cioè per i servizi generali e istituzionali, per molti dei quali dati economici di costi, seppur ri-

levabili, sarebbero non significativi. Ciò, tra l'altro, perché i dati stessi non possono collegarsi a ricavi (entrate) perché hanno a fronte solo entrate a generica destinazione.

Per questi servizi possono solo soccorrere verifiche di efficacia ed efficienza che concernono i risultati. Ovviamente queste verifiche non trovano sede per la loro effettuazione nella relazione illustrativa. Esse debbono costituire, come la Sezione ha avuto già occasione di porre in luce nella relazione rassegnata al Parlamento e relativa alle gestioni locali per il 1984 (deliberazione 21 luglio 1986, n. 28) oggetto di apposite iniziative e procedure.

Occorre cioè che si riscontri separatamente per ciascun servizio - a cura e con il procedimento che è compito dell'ente locale stabilire - se il lavoro umano utilizzato, i beni strumentali impiegati, i fondi assegnati siano stati utilizzati razionalmente; se gli stessi possano essere contenuti in misura minore di quella impiegata; quale sia correlativamente la misura in cui i bisogni della collettività siano stati soddisfatti, misura da valutare sulla base di appropriate informazioni che concernano i dati propri delle situazioni locali che consentano utili raffronti con esperienze di enti similari.

Analisi che possono essere condotte con tecniche diverse e nelle quali gli elementi suddetti, lavoro u-

mano, beni strumentali e fondi assegnati sono rilevabili dai dati finanziari.

Esse, inoltre, comportano valutazioni comparative tra i vari servizi, con illustrazione del significato amministrativo dei dati di ciascuno di essi, nei sensi già detti nonché del significato economico.

Quest'ultimo non in altro può consistere che nella valutazione di congruità della misura in cui siano utilizzati i vari fattori impiegati per i servizi, posta in correlazione con la misura di soddisfacimento dei bisogni della collettività. E ciò per ciascun servizio e per tutti comparativamente valutati.

Sono i risultati di queste indagini e di questi raffronti che vanno illustrati nella relazione a consuntivo. Essi possono anche costituire il presupposto per quelle scelte da effettuare in sede di previsione per la migliore efficienza e produttività che trovino così in sede consuntiva, puntuale verifica. Si ha, così, quell'effetto indotto che le valutazioni a consuntivo hanno logicamente sulle previsioni per la loro migliore formulazione.

In caso di mancata attuazione di queste separate indagini - del che occorre dar atto nella relazione sui dati consuntivi - un contenuto minimo in argomento può avere una illustrazione che esponga la distribuzione del personale tra i vari servizi, chiarimenti sulla u-

tilizzazione di fondi assegnati e illustri le valutazioni sullo svolgimento dei servizi stessi rese dai responsabili di vari settori.

Quanto sin'ora esposto risulta valido anche per quei servizi a carattere istituzionale che comportino dei proventi che non raggiungano livelli significativi.

7.4 Per taluni servizi a carattere istituzionale la disciplina vigente contiene invece espresso riferimento ai costi e ne prevede la anche parziale copertura con le correlative entrate. Ciò consente una unitaria considerazione insieme ai servizi a domanda individuale e soprattutto consente di individuare il significato con cui il termine costi è usato nella normativa vigente.

Per i servizi relativi alla raccolta, l'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque di rifiuto per cui è dovuto dagli utenti il pagamento di un canone o diritto secondo apposita tariffa (art. 3 decreto-legge 28 febbraio 1981, n. 38, convertito in legge 23 aprile 1981, n. 153), nel prevedersi l'aumento della tariffa stessa, si fa riferimento ai "costi di esercizio" (art. 25 del decreto-legge del 1983, n. 55, citato).

Per i servizi relativi allo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (art. 21 del D.P.R. 10 settembre 1982, n. 915), sempre ai fini dell'aumento della

tariffa, si fa riferimento al maggiore gettito "pari all'incremento dei costi relativi a tali servizi, preventivato nel bilancio" (art. 25 del decreto-legge del 1983, n. 55, citato; art. 11 legge 27 dicembre 1983, n. 730).

Per i servizi a domanda individuale l'art. 6, sempre del decreto-legge del 1983, n. 55, parla anch'esso di costi ma ne limita le componenti a tutte le spese per il personale, comunque adibito anche ad orario parziale, compresi gli oneri riflessi e quelle per acquisto di beni e servizi, comprese le manutenzioni ordinarie ed i costi comuni imputati sulla base di percentuali appositamente stabilite.

Da questa specifica disciplina relativa ai costi dei servizi si ricava una nozione che consente di attribuire significato alla stessa espressione adoperata dalla norma che ne prevede la specifica illustrazione nella relazione al consuntivo.

Abbiamo, cioè, una individuazione normativa della nozione dei costi propria delle gestioni locali e che comprende, come si è visto, nella più completa previsione normativa, le spese per il personale, per l'acquisto di beni e servizi e la percentuale di costi comuni.

Spese quali risultano dai dati consuntivi e la cui delimitazione non è priva di significato.

Risulta da queste indicazioni normative che non tutti i costi in senso economico sono giuridicamente rilevanti nelle gestioni locali. Non lo sono, ad esempio, quali costi imputabili le spese di investimento in conto capitale, non lo sono le destinazioni di beni propri dell'ente locale ai singoli servizi. Può dirsi che i primi non appaiono nel disegno normativo rilevanti, in quanto finché sono in corso le spese di investimento non incidono sulla funzionalità dei servizi, cioè sui risultati e sono peraltro oggetto di specifica illustrazione come programma o progetto in attuazione. Una volta divenuti beni strumentali allo svolgimento del servizio acquistano rilievo non come costi, ma quali elementi valutari nelle verifiche di efficacia ed efficienza che concernono i risultati dei servizi, come beni dell'ente a ciò destinati. E va considerato, che della utilizzazione di questi beni un dato economico è dato dall'ammontare dei fitti figurativi presenti in bilancio.

Proprio la limitazione agli elementi lavoro umano e beni strumentali dei costi dei servizi dà contenuto alla significatività economica di questi elementi.

Si tratta di spese per le quali la problematica che si puntualizza nella difficoltà di riclassificare come costi in senso economico gli impegni si attenua per la vicinanza tra impegni e pagamenti e perché i pagamenti si riferiscono normalmente a beni di consumo effettivo nell'esercizio.

Quando ciò non sia, risulta agevole, peraltro, evidenziare acquisti che possano costituire, per così dire, capitale fisso.

A fronte di questi vanno posti i proventi dei servizi che possono riclassificarsi come ricavi in base al criterio del maturato e del riscosso.

Se allora per le entrate una riclassificazione quali ricavi non è disagevole, se questi costi, quali ritenuti dal legislatore rilevanti in rapporto ai ricavi, sono desumibili da limitati dati finanziari agevolmente riclassificabili, risulta fattibile una analisi economica dimensionata, ma che trova riferimenti normativi circa percentuali di copertura, minime, globali o tendenziali da assicurare e quindi elementi validi per valutazione di economicità della gestione dei servizi.

Questi dati possono in ogni caso essere esposti ed illustrati con i raffronti tra costi, in tal senso intesi, ed entrate, con le considerazioni in ordine all'osservanza o meno (ed alle loro cause) degli obblighi di equilibrio delle gestioni, con le indicazioni delle iniziative e provvedimenti assunti per la organizzazione dei servizi anche alla luce delle scelte adottate (vedasi prima punto 3), con indicazioni circa la loro attuazione, nonché con la individuazione delle cause amministrative, nel senso già precisato, dei dati consuntivi relativi a ciascun servizio.

Il rilievo dei costi finanziari nelle gestioni locali ha un suo specifico significato perché appare coerente con una scelta del legislatore che, con il riferimento al significato economico e amministrativo dei dati consuntivi, ha voluto valutazioni in sede locale della economica utilizzazione delle risorse disponibili nella loro distribuzione tra i vari servizi.

Ma sono sempre i risultati, cioè la misura della effettiva soddisfazione dei bisogni della collettività che vanno verificati in base alle analisi di efficacia e di efficienza. Queste analisi trovano nei servizi ora in esame maggiori dati di gestione (entrate, costi, percentuali di copertura) rilevabili dai conti consuntivi, dati che possono consentire valutazioni circa la trasformazione produttiva dei beni utilizzati e possono anche essere integrati dalle risultanze offerte dalla tenuta della contabilità fiscale. Anche le informazioni, necessarie per queste analisi, sono più agevolmente individuabili: si pensi ai dati relativi alla utenza potenziale ed effettiva. Ciò che più conta ripetere è che queste verifiche dei risultati (verifiche di efficacia ed efficienza) non vanno effettuate in sede di relazione. Questa ne deve recepire le emergenze o dare atto della loro mancata adozione, nei sensi già chiariti.

Per questi servizi risulta, quindi, possibile una

valutazione dei costi correlata anche alle entrate relative e nel caso di mancato svolgimento di apposite analisi sui risultati la illustrazione potrà contenere valutazioni sullo svolgimento dei servizi, rese dai responsabili dei vari settori.

7.5 Dopo quanto rilevato, brevi cenni sono a fare in ordine ai servizi a carattere produttivo, ove gestiti direttamente dagli enti locali, per i quali l'indirizzo normativo alla tendenziale economicità, nel senso di equilibrio della gestione, può essere verificato nell'attuazione in base ai medesimi dati e criteri suesposti.

Qualora la scelta organizzativa per il servizio sia quella dell'azienda autonoma o della società per azioni, allora il risultato di bilancio ovvero una sorta di valutazione della partecipazione o della proprietà vanno e possono essere chiariti su analisi effettuate dall'azienda o in base ai conti delle società gestite in sistema di contabilità economica, senza che sorgano particolari problemi (se non quelli propri della interpretazione e della necessità di illustrazione dei bilanci). Il significato amministrativo sarà, invece, esposizione propria dell'ente locale perchè esso conculcherà l'attività di doverosa vigilanza e di indirizzo sull'azione delle aziende e l'uso dei poteri propri dell'azionista verso le società.

8. L'attuazione dei programmi e dei progetti si collega più strettamente alle scelte previsionali e programmatiche e, per quanto ne concerne la illustrazione sulla base dei dati consuntivi, una sua autonomia evidenziata dalla distinta indicazione normativa è tale anche concettualmente.

Programmi e progetti possono, infatti, essere relativi a singoli servizi o più in generale a funzioni degli enti locali.

Quand'anche siano relativi a singoli servizi essi, infatti, hanno anzitutto, propri costi e propri risultati che concernono l'attuazione in sé del programma e del progetto. Inoltre, anche quando nel corso di attuazione ovvero una volta attuati, incidano sui costi dei servizi ovvero sui loro risultati non comportano per il singolo servizio possibili valutazioni aggiuntive a quelle che si sono già viste possibili.

Ciò porta a ritenere che la illustrazione dei dati consuntivi relativi ai programmi e progetti non possano che concernere la loro specifica attuazione. La tematica generale sviluppatasi in argomento nell'ambito statale non va qui affrontata e la interpretazione che si delinea dalla norma contenuta nell'art. 22 ha come presupposto che programmi vi siano e più ancora che progetti siano elaborati.

Ciò risulta avviato, come emerge da iniziative as-

sunte da varie Regioni.

Programmi e progetti, quindi, che si inquadrano in iniziative delle Regioni e per i quali pertanto è onere della legislazione regionale indicare criteri che consentano una puntuale verifica, ancorchè su segmenti parziali del bilancio, dei risultati che potranno essere ottenuti.

Nel quadro di una programmazione regionale e di progetti relativi, le analisi vengono pertanto ad essere determinate dall'indirizzo regionale ed a questo funzionali.

Ma sono ipotizzabili iniziative proprie dell'ente locale consistenti in specifici progetti, come si ritiene consentano le norme vigenti e come viene confermato dalla lettera e dallo spirito dell'articolo 22 che fa riferimento a "ciascun programma o progetto" e pertanto non postula la pregiudizialità logica del programma rispetto al progetto. In sostanza, data la formulazione della norma il programma non deve costituire l'antecedente logico giuridico necessario e imprescindibile del progetto. Ammissibile la fattibilità di progetti in mancanza di programmi e conseguentemente l'analisi costi risultati al solo livello locale. Progetti di interventi che comportano spese in conto capitale o spese correnti e relativi a produzione di beni, a servizi, a infrastrutture puntuali per risolvere pro-

blemi specifici, cioè intesi a realizzazioni circoscritte al territorio di ciascun ente ed a sue precipue e specifiche esigenze.

La relazione illustrativa dell'art. 22 in esame ha, anche in ordine a questa sua componente, un primo contenuto obbligato quello cioè di individuare i programmi ed i progetti approvati ed in attuazione e di recepire, quindi, i dati previsionali degli stessi quali termini di raffronto.

Risulta anche fattibile pur in mancanza di appropriate scelte previsionali e programmatiche, in occasione dell'esame dei dati consuntivi, un raggruppamento per progetti, delle varie iniziative che risultino assunte.

L'analisi dei costi e dei risultati potrà allora seguire anzitutto in base ai dati finanziari relativi alle disponibilità assegnate o deliberate, concesse e realizzate ed alle spese previste, impegnate (in senso contabile ovvero in senso giuridico) e pagate - sia in conto competenza che in conto residui - con particolare evidenziazione delle eventuali maggiori spese necessarie.

Altri elementi soccorrono e, tra questi, appaiono rilevanti i dati relativi ai tempi di attuazione se programmati all'atto della formulazione del progetto ovvero fissati per la sua attuazione con successivi

provvedimenti.

Questi appaiono i contenuti minimi della illustrazione.

Si consideri, però, la possibilità di articolare i dati finanziari in budgets economici di esercizio ed in prospetti delle fonti e degli impieghi al fine di riclassificare soprattutto i dati della spesa non secondo i canoni contabili dell'impegno ma del consumo per quei beni acquisiti per la realizzazione del progetto e che vengono utilizzati in più periodi amministrativi.

Il risultato da evidenziare sarà costituito dall'attuazione stessa del progetto e salvo ipotesi eccezionali in questa si concreterà. Gli effetti dell'attuazione dei progetti sulla funzionalità dei singoli servizi o, in generale, sulla complessiva funzionalità dell'ente locale potranno poi ricevere una distinta valutazione successiva per ciascun servizio secondo i criteri già indicati.

9. Nelle indicazioni fornite non si è fatto riferimento a parametri di valutazione relativi alla economicità dei servizi nè alla problematica concernente la stima dei prezzi ombra nonchè la definizione del saggio di sconto sociale.

L'approfondimento che nelle sedi amministrative

viene effettuato da tali parametri, quando con indicazioni puntuali potrà essere offerto agli enti locali, costituirà certo elemento da valutare nella relazione illustrativa per chiarire i motivi degli scostamenti.

Per i prezzi ombra che riflettono il valore economico degli inputs (fattori utilizzati) ed outputs (prodotti ottenuti) in contrapposizione al loro valore finanziario e di mercato, tra le guide o manuali per facilitare la loro individuazione da parte degli enti di spesa, può ricordarsi il manuale per la valutazione dei progetti della pubblica amministrazione italiana pubblicato nel 1983 dal Ministero del bilancio e della programmazione economica, il quale sta approfondendo la stima del saggio di sconto sociale attraverso il nucleo di valutazione.

Nella relazione illustrativa, peraltro, ciò che è richiesto dalla norma, unitamente alla analisi dei costi nei limiti che risultano dal fatto che i dati consuntivi ne costituiscono il materiale di base, è il risultato dei servizi, cioè il tasso di soddisfacimento degli interessi delle collettività locali che, vale ripetere, va individuato attraverso informazioni.

Queste oltre che relative alla utenza potenziale ed effettiva, cui si è già accennato, potranno riguardare i tempi di soddisfacimento della domanda, il rapporto di contenuto che esiste tra domanda e servizio

richiesto, per indicare altri elementi tipici.

Allora il raffronto con i costi, individuati secondo criteri di riclassificazione dei dati finanziari prima accennati potrà avere maggior valore in specie se integrato dal significato amministrativo dei dati consuntivi nei sensi esposti.

Si tratta di una illustrazione che richiede ed è suscettibile di successivi approfondimenti.

I suoi risultati possono avere effetto, vale ripetere, di ritorno sulla formulazione delle previsioni e ancor più delle scelte previsionali e programmatiche che potranno arricchirsi di indicazioni consuntive utili come dati di effettività, per la correzione delle scelte stesse che a loro volta meglio articolate, con aderenza alle capacità reali ed alle modalità possibili di attuazione potranno consentire una più puntuale illustrazione del significato amministrativo ed economico dei successivi dati consuntivi.

10. La interpretazione delle norme vigenti porta conclusivamente a constatare come dalle stesse si ricavano i seguenti criteri per la redazione della relazione illustrativa dei dati consuntivi:

- le previsioni di entrata e di spesa da esporre non si esauriscono nella ripetizione dei dati finanziari di

bilancio con le variazioni, ma devono essere integrate dalle indicazioni delle scelte assunte in sede previsionale e programmatica, con i motivi degli aggiornamenti annuali del bilancio pluriennale, nonché di quelle operate in anni precedenti ed in corso di attuazione; scelte che contengano la individuazione di obiettivi, da rendere espliciti, e con riferimento ai quali vanno riclassificati i dati di previsione;

- anche i dati consuntivi, oltre che esposti nelle loro risultanze, vanno riclassificati in riferimento alle scelte ora indicate;
- l'illustrazione delle risultanze finali della gestione richiede una preliminare rielaborazione dei dati consuntivi che, distintamente per la gestione di competenza - parte corrente e in conto capitale - nonché per la gestione dei residui, indichi (significato amministrativo) iniziative e adempimenti assunte e attuati per determinare risultati di gestione in equilibrio, nonché le cause del negativo o positivo risultato; individui (significato economico) le componenti di gestione che abbiano dato apporto decisivo ai risultati, ne valuti la portata in base alle cause specifiche del loro manifestarsi e alla luce dei rapporti tra gestione finanziaria e gestione patrimoniale, pervenga alla individuazione del significato economico del risultato di esercizio;

- per tutti i servizi degli enti locali, il raffronto tra costi e risultati deve essere oggetto di autonome analisi intese a stabilire, per ciascun servizio, se il lavoro umano utilizzato, i beni strumentali impegnati, i fondi assegnati siano stati utilizzati razionalmente; se gli stessi possano essere contenuti in misura minore di quella impiegata e quale sia la misura in cui i bisogni della collettività siano stati soddisfatti, con raffronti comparati tra i vari servizi. I risultati di queste analisi costituiscono contenuto della relazione che, in caso di mancata loro attuazione, dovrà comunque contenere gli elementi disponibili;
- per i servizi istituzionali, i cui oneri sono coperti da entrate a generica destinazione, queste autonome analisi sono il solo strumento per valutazioni di costi - che non possono essere intesi con il significato che assumono nelle spese di produzione - e di risultati. In caso di mancata loro attuazione la illustrazione può essere relativa alla distribuzione del personale tra i vari servizi, alla utilizzazione di fondi assegnati ed a dati sullo svolgimento dei servizi;
- per i servizi a domanda individuale ovvero per quelli istituzionali che comportino entrate, i costi da valutare non sono tutti quelli tali in senso economico,

ma solo taluni indicati nelle norme vigenti e rilevabili dai dati consuntivi. Essi vanno posti a raffronto con le entrate specifiche per una analisi economica dimensionata, ma che trova riferimenti normativi quali percentuali di copertura, minime, globali o tendenziali da assicurare. Il raffronto con i risultati non può conseguire invero che dalle autonome analisi anzidette, sostituite in caso di mancata attuazione dai dati sullo svolgimento dei servizi come nel caso precedente;

- per i servizi a carattere produttivo i criteri sono gli stessi ora esposti quando si tratta di gestione diretta; mentre nel caso di azienda municipale o di società per azioni, sulla base delle analisi a queste richieste e dalle medesime attuate, potranno essere raffrontati costi, questa volta in senso strettamente economico, e risultati ed esposti i modi di attuazione della doverosa vigilanza e di esercizio dei poteri di indirizzo da parte dell'ente locale;
- per i programmi e progetti l'illustrazione è relativa alla loro specifica attuazione. Ciò comporta l'aggregazione dei dati previsionali per programmi e per progetti o solo in relazione a questi ultimi in mancanza dei programmi ovvero ancora con una riclassificazione delle iniziative previste per progetti. Il raffronto con i dati finanziari della loro attuazione

e con elementi relativi alle maggiori spese occorrenti ed i tempi può essere arricchito dalla articolazione dei dati finanziari, ove possibile, con budgets economici di esercizio ed i prospetti delle fonti e degli impieghi.

P.Q.M.

La Corte dei conti - Sezione Enti Locali,

- accerta, nei mezzi indicati in motivazione, i criteri, risultanti dalle norme vigenti, per la redazione della relazione illustrativa dei dati consuntivi delle gestioni locali;

- dispone che, a cura della Segreteria, copia della presente deliberazione sia rimessa ai Presidenti delle Province ed ai Sindaci dei Comuni, ai Ministri dell'interno, del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, nonché comunicata ai Presidenti delle Giunte Regionali, all'Associazione Nazionale dei comuni d'Italia ed all'Unione delle Province italiane.

L'ESTENSORE
(Francesco GARRI)

IL PRESIDENTE
(Salvatore BUSCEMA)