



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

LA REVISIONE NEGLI ENTI LOCALI: PARERI IN MERITO AL PIANO TRIENNALE DEI FABBISOGNI DI PERSONALE E AI DEBITI FUORI BILANCIO

a cura di:

Giuseppe Munafò
Marco Rossi
Tommaso Pazzaglini

AREE DI DELEGA CNDCEC

Contabilità e revisione degli
Enti locali e delle società a
partecipazione pubblica

CONSIGLIERI DELEGATI

Cristina Bertinelli
Giuseppe Venneri

15 MARZO 2024



DOCUMENTO DI RICERCA

La revisione negli enti locali: pareri in merito
al piano triennale dei fabbisogni di personale
e ai debiti fuori bilancio



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
**Nazionale dei
Commercialisti**
RICERCA

Area di delega “Contabilità e revisione degli Enti locali e delle società a partecipazione pubblica”

A cura della Commissione di studio “Contabilità e revisione enti locali” –
Gruppo “Revisione economica e finanziaria”

■ Consiglieri CNDCEC delegati

Cristina Bertinelli

Giuseppe Venneri

■ Presidente

Bruno Spagnuolo

■ Coordinatori

Giuseppe Munafò

Marco Rossi

■ Componenti

Ciro Alabrese

Mauro Cernesì

Claudio Chiusano

Pietro Dattilo

Paolo De Cesare

Gianfilippo Grosselle

Enrico Larocca

Giuseppe Lonero

Francesco Pagliaro

Tommaso Pazzaglini

Gregorio Pecoraro

Vito Antonello Ricci

Giuseppe Salvucci

Antonino Sciacchitano

■ Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Cosimo Damiano Latorre – *Consigliere delegato area “Enti locali”*

Andrea Manna – *Consigliere delegato area “Enti locali”*

Anna De Toni – *Ricercatrice area “Enti locali”*



**DOCUMENTO DI RICERCA**

La revisione negli enti locali: pareri in merito
al piano triennale dei fabbisogni di personale
e ai debiti fuori bilancio



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

Sommario

Presentazione	3
PARTE I – PIANO TRIENNALE DEI FABBISOGNI DI PERSONALE	4
1. Premessa metodologica	4
PARTE II – DEBITI FUORI BILANCIO	6
2. Premessa metodologica	6
3. Modelli di parere	8





Presentazione

Il documento, con un approccio pratico, propone strumenti operativi (modelli di parere) che possono supportare l’organo di revisione di enti locali nello svolgimento dell’attività di vigilanza e controllo.

L’elaborato riguarda, in particolare, la predisposizione dei pareri in tema di fabbisogno del personale e di debiti fuori bilancio. È articolato in due sezioni dedicate a definire l’approccio metodologico che il revisore deve adottare per l’espressione del proprio giudizio, con focus sulle specifiche verifiche da effettuare, e un’ultima sezione dedicata ai modelli da utilizzare.

A tal proposito si rammenta che non compete all’organo di revisione esprimere un giudizio in merito alle scelte operate dall’ente locale nell’esercizio della propria autonomia: per quanto concerne la funzione di collaborazione dell’organo con il Consiglio dell’ente questa funzione deve essere giuridicamente distinta da quella svolta dai dirigenti e responsabili dei servizi dell’ente e deve essere disciplinata in ordine all’individuazione dei compiti e delle specifiche responsabilità.

I modelli di verbale proposti di seguito e reperibili sul sito della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti nella sezione “Documenti e notizie” – “Strumenti di lavoro” - consentono all’organo di revisione di fornire dimostrazione delle risultanze delle attività svolte e, nel caso di evidenze negative, di indicare le criticità rilevate e le misure da adottare per superare o ridurre tali aspetti; inoltre, di predisporre ulteriori controlli di dettaglio sull’output della contabilità generato da tali procedure e, se necessario, ampliare le verifiche.

Così operando, il revisore non dovrebbe rispondere di eventuali errori non rilevati o non riscontrati nella misura in cui abbia dato evidenza, nell’apposita relazione, delle criticità procedurali che fisiologicamente potrebbero generare, nella contabilità e nella gestione dell’Ente locale, errori del tipo non rilevato.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e la Fondazione Nazionale di Ricerca propongono gli allegati modelli che, senza presunzione di completezza ed esaustività, possono costituire per l’organo di revisione la base per predisporre la documentazione utile a comprovare il lavoro svolto e a ottenere gli elementi probativi, validi e sufficienti, ai fini dell’espressione del proprio giudizio.

Si tratta di strumenti operativi che, non avendo rango di principio, non sono vincolanti e possono essere declinati, integrati ed utilizzati a discrezione del revisore.

Si declina ogni responsabilità per involontari errori e/o inesattezze e/o refusi e, pur garantendo la massima affidabilità dei documenti e degli allegati, non si risponde delle conseguenze derivanti dall’uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L’organo di revisione resta esclusivo responsabile della documentazione prodotta nell’ambito dell’attività di vigilanza e controllo.



PARTE I – PIANO TRIENNALE DEI FABBISOGNI DI PERSONALE

1. Premessa metodologica

Le funzioni dell’organo di revisione economico-finanziaria inerenti alla formulazione dei pareri obbligatori sono disciplinate dalla lettera b) del comma 1 dell’art. 239 del D.lgs. 18 agosto 2000 n.267 - Testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali (di seguito *breviter Tuel*).

L’organo di revisione deve esprimere pareri su proposte di deliberazione da sottoporre al Consiglio su atti fondamentali della gestione.

I pareri rientrano nella funzione di collaborazione con il Consiglio dell’ente locale. Lo stesso organo è tenuto a adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall’organo di revisione.¹

Il rilascio del parere in ordine al Piano triennale dei fabbisogni di personale, ora ricompreso nell’ambito della specifica sotto-sezione del Piano Integrato di Attività ed Organizzazione (PIAO) previsto dall’articolo 6 del decreto-legge n. 80 del 9 giugno 2021, richiede una particolare diligenza e attenzione a seguito delle disposizioni di cui all’art. 33 del D.L. 34/2019 che hanno modificato le regole previgenti in ordine ai vincoli assunzionali dei comuni e delle città metropolitane basate sul c.d. “*turn over*”.

E’ stato così introdotto un regime legato al concetto di sostenibilità finanziaria per le assunzioni a tempo indeterminato, per la quale la capacità assunzionale è determinata in base al rapporto tra spesa di personale ed entrate correnti (rettificate dal fondo crediti di dubbia esigibilità).

L’attuazione è avvenuta:

- a) per i comuni con il D.M. 17 marzo 2020 (“Misure per la definizione delle capacità assunzionali di personale a tempo indeterminato dei comuni”)²;
- b) per le province e città metropolitane con il D.M. 11 gennaio 2022 (“Individuazione dei valori soglia ai fini della determinazione delle capacità assunzionali delle province e delle città metropolitane”).

Attraverso tali provvedimenti sono state definite, in particolare, le soglie di virtuosità o meno, relative al posizionamento dell’ente, da rispettare (in relazione alla fascia di appartenenza) e sono state definite le percentuali massime di incremento della spesa di personale sostenuta nel corso dell’esercizio 2018 (2019 per le province e città metropolitane).

¹ Per approfondimenti si rimanda ai Principi di Vigilanza e Controllo dell’Organo di revisione degli enti locali pubblicati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili. In particolare, Principi n.1, n.2 e n.6. <https://commercialisti.it/principi-di-vigilanza-e-controllo-organo-di-revisione-degli-enti-locali>

² Si veda anche la Circolare 13 maggio 2020 “Circolare sul decreto del Ministro per la pubblica amministrazione, attuativo dell’articolo 33, comma 2, del decreto-legge n. 34 del 2019, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 58 del 2019, in materia di assunzioni di personale da parte dei comuni”.



In tale contesto normativo l'organo di revisione è chiamato non soltanto a rilasciare un parere ma altresì ad "asseverare" il "rispetto pluriennale dell'equilibrio di bilancio", con l'espressione di un giudizio rafforzato da parte dell'organo di controllo. L'asseverazione rappresenta l'atto con cui il revisore, all'esito di opportune verifiche che devono essere esplicitate in maniera chiara a supporto della valutazione circa la sussistenza del permanere in futuro degli equilibri di bilancio, afferma che la spesa di personale prevista non altera l'equilibrio di bilancio attuale e prospettico.

Al fine di giungere alla formulazione del giudizio (e della consequenziale asseverazione afferente al rispetto degli equilibri pluriennali di bilancio) l'organo di revisione è chiamato – in sequenza:

- a riscontrare la corrispondenza dei dati contabili assunti per la determinazione dei valori soglia (entrate accertate, spese impegnate e stanziamento definitivo del Fondo crediti di dubbia esigibilità);
- a riscontrare la corretta individuazione ed applicazione delle soglie previste dai provvedimenti attuativi, sulla base delle grandezze di volta in volta rilevanti;
- a riscontrare la coerenza con le indicazioni riportate nell'ambito del Documento Unico di Programmazione approvato (DUP) sulla base del principio contabile applicato Allegato 4/1 D.lgs. 118/2011;
- a riscontrare la sussistenza dei presupposti normativi che rendono legittima l'assunzione di personale a tempo indeterminato;
- a verificare il presupposto dell'equilibrio pluriennale di bilancio sulla base del percorso logico-argomentativo ritenuto più idoneo in funzione:
 - a) delle grandezze finanziarie considerate più appropriate;
 - b) dell'arco temporale prospettico assunto (minimo triennale);
 - c) dei prescelti indicatori di bilancio allegati al bilancio di previsione vigente;
 - d) dei risultati conseguiti dall'ente nel tempo;
 - e) del provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio (eventualmente già adottato);
- ad accettare le condizioni di rischio prospettiche che possono manifestarsi e che sono destinate potenzialmente ad incidere proprio sul mantenimento degli equilibri di bilancio.

Per completezza si ricorda che analoga asseverazione deve essere rilasciata – ai sensi dell'art. 31 *bis* del decreto-legge 6 novembre 2021 n.152 – in relazione alle assunzioni a tempo determinato di personale per il potenziamento amministrativo dei comuni in vista della migliore attuazione del PNRR.



PARTE II – DEBITI FUORI BILANCIO

2. Premessa metodologica

Il debito fuori bilancio, secondo la definizione canonica, rappresenta un'obbligazione pecuniaria riferibile all'ente assunta in violazione delle norme giuscontabili che disciplinano l'erogazione della spesa da parte delle amministrazioni pubbliche locali.

Si crea così un vulnus tra l'aspetto giuridico (dal momento che l'obbligazione è riconducibile all'ente) e l'aspetto contabile (che non contempla la spesa che ha determinato la formazione del debito fuori bilancio), con la formazione di una criticità in relazione ai vincoli autorizzatori che caratterizzano il funzionamento della contabilità pubblica.

Il debito, quindi, è un'obbligazione maturata senza che sia stato adottato il dovuto adempimento per l'assunzione dell'impegno di spesa previsto dall'art. 191 del Tuel.

La procedura di riconoscimento di debito fuori bilancio, disciplinata dall'art. 194 del Tuel, è attivabile nei casi specificamente definiti dall'ordinamento finanziario e contabile che, pertanto, costituendo eccezione alle regole ed ai principi che governano la contabilità degli enti locali, devono essere interpretati in modo rigorosamente tassativo, e permette di superare tale criticità, mediante l'allineamento tra l'aspetto contabile e l'aspetto giuridico.

L'organo di revisione rispetto a queste tematiche deve esprimere un giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile obbligatorio secondo l'art. 239 comma 1, lett. b) n. 6) e comma 1 *bis* del Tuel.

Come riportato nel paragrafo 2.3 del Principio di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli enti locali n.2 sono riconoscibili i debiti fuori bilancio derivanti da:

- sentenze esecutive comprese quelle immediatamente esecutive;
- copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'art. 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione;
- ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal Codice civile (art. 2447 e 2482 *ter* c.c.) o da disposizioni previste dal D.lgs. 175/2016;
- procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;



DOCUMENTO DI RICERCA

La revisione negli enti locali: pareri in merito al piano triennale dei fabbisogni di personale e ai debiti fuori bilancio



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
**Nazionale dei
Commercialisti**
RICERCA

- acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 191 del Tuel, "nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza".

Le fattispecie contemplate sono correlate ma distinte ed implicano – in funzione della casistica che ricorre – specifici accertamenti, sia in relazione all'adeguatezza motivazionale del provvedimento consiliare adottato sia in relazione alla tassatività delle diverse tipologie.

In particolare, nell'ipotesi di acquisizione in modo irregolare di beni e di servizi, si sottolinea l'esigenza di verificare attentamente i presupposti dell'utilità e dell'arricchimento che costituiscono un presupposto indefettibile per addivenire legittimamente al riconoscimento del debito fuori bilancio.

Con riferimento, invece, al caso delle sentenze esecutive si sottolinea l'importanza di verificare la tempestività del riconoscimento e l'eventuale presenza di oneri aggiuntivi per cui possono ricorrere i presupposti della responsabilità amministrativa.

Sempre secondo il richiamato Principio di vigilanza e controllo n.2, un debito fuori bilancio per essere riconoscibile deve avere i seguenti caratteri:

- certezza, cioè effettiva esistenza dell'obbligazione di dare;
- liquidità, nel senso che deve essere individuato il soggetto economico creditore, il debito sia definito nel suo ammontare e l'importo sia determinato o determinabile mediante una semplice operazione;
- esigibilità, nel senso che sia stata fissata la scadenza del pagamento e che esso non sia subordinato a condizione.

L'organo di revisione verifica l'effettività della copertura finanziaria rispetto ai criteri e alle regole dettati dai principi contabili, con particolare riferimento agli esercizi finanziari successivi al primo.

L'art. 23, comma 5, della Legge n. 289/2002 dispone che i provvedimenti di riconoscimento di debiti, posti in essere dalle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1 comma 2, del D.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, siano trasmessi agli organi di controllo ed alla competente procura della Corte dei conti.

Organo preposto ad accettare se il debito fuori bilancio rientra tra le tipologie dell'art. 194 del TUEL (quindi a ricondurre l'obbligazione all'interno della contabilità dell'ente) e a deliberare è il Consiglio.

La deliberazione individua le risorse effettivamente disponibili per farvi fronte che possono essere così elencate in ordine di importanza:

- riduzione delle spese correnti, o utilizzo di nuove entrate;
- applicazione eventuale dell'avanzo di amministrazione disponibile ai sensi di legge;





DOCUMENTO DI RICERCA

La revisione negli enti locali: pareri in merito al piano triennale dei fabbisogni di personale e ai debiti fuori bilancio



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
**Nazionale dei
Commercialisti**
RICERCA

- utilizzo di disponibilità derivanti da adozione del piano triennale di riequilibrio;
- vendita dei beni del patrimonio disponibile, altre entrate in conto capitale e contrazione di prestiti, con riferimento a debiti fuori bilancio in conto capitale.

Il riconoscimento presuppone il contestuale finanziamento. La funzione della delibera consiliare di riconoscimento e finanziamento è diretta a:

- accettare l'esistenza del debito e se il debito è imputabile all'ente;
- accettare se rientra in una delle cinque tipologie riconoscibili;
- limitare il riconoscimento per la tipologia della lett. e) (acquisizione di beni e servizi in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 191 del Tuel) nei limiti dell'utilità ed arricchimento dell'ente;
- reperire il finanziamento;
- accettare le eventuali responsabilità.

3. Modelli di parere

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e la Fondazione Nazionale di Ricerca, al fine di agevolare lo svolgimento delle attività di redazione dei verbali relativi ai pareri di cui ai paragrafi precedenti mettono a disposizione dell'organo di revisione, in allegato al presente documento e pubblicati sul sito della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti nella sezione "Documenti e notizie" – "Strumenti di lavoro", i seguenti modelli di parere in formato word editabile:

Allegato 1 - Parere in merito al Piano Triennale di Fabbisogno di personale

Allegato 2 - Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio da sentenze esecutive ex art.194 co.1 lett. a)

Allegato 3 - Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio per la copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni ex art.194 co.1 lett. b)

Allegato 4 - Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio per la ricapitalizzazione di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali ex art.194 co.1 lett. c)

Allegato 5 - Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio da procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità ex art.194 co.1 lett. d)

Allegato 6 - Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio in merito all'acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi dell'art.191, commi 1,2, e 3 del D.lgs. 267/2000 ex art.194 co.1 lett. e)





DOCUMENTO DI RICERCA

La revisione negli enti locali: pareri in merito al piano triennale dei fabbisogni di personale e ai debiti fuori bilancio



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
**Nazionale dei
Commercialisti**
RICERCA

Si rammenta che nello svolgimento dell’attività di vigilanza e controllo, ed in particolare nella fase di esecuzione dell’incarico, l’organo di revisione deve definire e svolgere procedure di revisione che gli consentano di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per poter trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio. Ogni informazione ovvero l’insieme delle informazioni contenute nelle rilevazioni contabili e qualsiasi altra informazione acquisita che viene utilizzata dall’organo di revisione per giungere alle conclusioni su cui basa il proprio giudizio costituisce un elemento probativo.

In base agli elementi acquisiti e ai risultati raggiunti ed enucleati nella documentazione del lavoro svolto (carte di lavoro)³, nella fase finale della revisione (conclusione) l’organo di revisione emette un giudizio in merito alla regolarità contabile, finanziaria ed economica, formulando rilievi, rilevando eccezioni, esprimendo considerazioni, avanzando proposte che confluiranno nella relazione o parere. L’organo di revisione esplicita l’esito della sua attività procedendo all’elaborazione dei verbali di verifica, dei pareri, delle relazioni, o in caso di gravi irregolarità riscontrate nella gestione, di referti.

La diligente esecuzione dell’incarico richiede la verbalizzazione dell’attività e la corretta e precisa tenuta di documentazione atta a provare l’attività svolta.

Il testo del modello costituisce soltanto una traccia di riferimento per la formazione del parere da parte dell’organo di revisione. Invitiamo, pertanto, ad utilizzare i formati proposti adattandoli alla fattispecie oggetto di parere e formulando il proprio giudizio in ragione degli elementi probativi acquisiti e delle verifiche effettuate modulandolo e motivandolo (parere favorevole, parere favorevole con osservazioni e rilievi, parere non favorevole) in ragione delle evidenze riscontrate e di ragionevoli conclusioni.

³ Per la redazione delle carte di lavoro si rinvia alle check-list allegate al Quaderno II – Strumenti operativi del Documento del Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti – Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti disponibili a questo link https://commercialisti.it/visualizzatore-articolo?_articleId=1421329&plid=323338





Consiglio Nazionale
dei Dotti Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

ALLEGATO 1 – PARERE IN MERITO AL PIANO TRIENNALE DEI FABBISOGNI DI PERSONALE

a cura di:

Giuseppe Munafò
Marco Rossi
Tommaso Pazzaglini

AREE DI DELEGA CNDCEC

**Contabilità e revisione degli
Enti locali e delle società a
partecipazione pubblica**

CONSIGLIERI DELEGATI

Cristina Bertinelli
Giuseppe Venneri

15 MARZO 2024



Area di delega “Contabilità e revisione degli Enti locali e delle società a partecipazione pubblica”

A cura della Commissione di studio “Contabilità e revisione enti locali” – Gruppo
“Revisione economica e finanziaria”

Consiglieri CNDCEC delegati

Cristina Bertinelli

Giuseppe Venneri

Presidente

Bruno Spagnuolo

Coordinatori

Giuseppe Munafò

Marco Rossi

Componenti

Ciro Alabrese

Mauro Cernesì

Claudio Chiusano

Pietro Dattilo

Paolo De Cesare

Gianfilippo Grosselle

Enrico Larocca

Giuseppe Lonero

Francesco Pagliaro

Tommaso Pazzaglini

Gregorio Pecoraro

Vito Antonello Ricci

Giuseppe Salvucci

Antonino Sciacchitano

Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Cosimo Damiano Latorre – *Consigliere delegato area “Enti locali”*

Andrea Manna – *Consigliere delegato area “Enti locali”*

Anna De Toni – *Ricercatrice area “Enti locali”*



Allegato 1 – Parere in merito al Piano Triennale dei fabbisogni di personale

NOTA BENE

Il presente parere individua i riferimenti temporali ipotizzando, nell'ambito del PIAO, una programmazione del fabbisogno 2024-2025-2026 collocata successivamente all'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente (rendiconto esercizio 2023) in coerenza con quanto previsto dal D.M. 17.03.2000.

Si evidenzia che – invece – laddove la programmazione del fabbisogno 2024 (nell'ambito del PIAO) sia adottata prima dell'approvazione del rendiconto (rendiconto 2023) il triennio da assumere per la determinazione degli spazi assunzionali fa riferimento agli ultimi 3 consuntivi approvati (ordinariamente esercizi 2020, 2021, 2022).



Comune di ----

Collegio dei Revisori dei conti/ Organo di revisione

Verbale n. _____ del _____

**PARERE IN MERITO AL PIANO DEI FABBISOGNI
DI PERSONALE DEL TRIENNIO _____**

Il Collegio dei Revisori dei conti nominato con deliberazione n° _____ del _____ per il triennio in corso nelle persone di:

- _____ (Presidente);
- _____ (Componente);
- _____ (Componente);

(oppure)

L'Organo di revisione Dott..... nominato con deliberazione n°. _____ del _____ per il triennio in corso riunito per rilasciare il parere di competenza ai sensi dell'art. 239, comma 1, lett. b) del D.lgs. 267/2000

Visti

- l'art. 19, comma 8, della L. n. 448/2001 che dispone che gli organi di revisione contabile degli enti locali accertino che i documenti di programmazione del fabbisogno di personale siano improntati al rispetto del principio di riduzione complessiva della spesa di cui all'articolo 39 della L. n. 449/1997 e successive modificazioni e che eventuali deroghe a tale principio siano analiticamente motivate;
- l'art. 6, comma 2, del D.lgs. 165/2001 secondo cui «*Allo scopo di ottimizzare l'impiego delle*



risorse pubbliche disponibili e perseguire obiettivi di performance organizzativa, efficienza, economicità e qualità dei servizi ai cittadini, le amministrazioni pubbliche adottano il piano triennale dei fabbisogni di personale, in coerenza con la pianificazione pluriennale delle attività e della performance, nonché con le linee di indirizzo emanate ai sensi dell'articolo 6-ter. Qualora siano individuate eccedenze di personale, si applica l'articolo 33. Nell'ambito del piano, le amministrazioni pubbliche curano l'ottimale distribuzione delle risorse umane attraverso la coordinata attuazione dei processi di mobilità e di reclutamento del personale, anche con riferimento alle unità di cui all'articolo 35, comma 2. Il piano triennale indica le risorse finanziarie destinate all'attuazione del piano, nei limiti delle risorse quantificate sulla base della spesa per il personale in servizio e di quelle connesse alle facoltà assunzionali previste a legislazione vigente»;

- l'art. 33, comma 2, del D.L. 34/2019 secondo il quale «*i comuni possono procedere ad assunzioni di personale a tempo indeterminato in coerenza con i piani triennali dei fabbisogni di personale e fermo restando il rispetto pluriennale dell'equilibrio di bilancio asseverato dall'organo di revisione, sino ad una spesa complessiva per tutto il personale dipendente, al lordo degli oneri riflessi a carico dell'amministrazione, non superiore al valore soglia definito come percentuale, differenziata per fascia demografica, della media delle entrate correnti relative agli ultimi tre rendiconti approvati, considerate al netto del fondo crediti dubbia esigibilità stanziato in bilancio di previsione»;*
- l'art. 1, comma 557, della L. n. 296/2006, che recita «*Ai fini del concorso delle autonomie regionali e locali al rispetto degli obiettivi di finanza pubblica, gli enti sottoposti al patto di stabilità interno assicurano la riduzione delle spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, garantendo il contenimento della dinamica retributiva e occupazionale, con azioni da modulare nell'ambito della propria autonomia (omissis)»;*
- l'art. 1, comma 557-ter, della L. n. 296/2006 che prevede che, in caso di mancato rispetto del comma 557, si applica il divieto di cui all'art. 76, comma 4 del D.L. 112/2008, convertito con modificazioni nella L. 133/2008, ovvero, «*in caso di mancato rispetto del patto di stabilità interno nell'esercizio precedente è fatto divieto agli enti di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i*



rapporti di collaborazione continuata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto. È fatto altresì divieto agli enti di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della presente disposizione»;

- l'art. 1, comma 557-quater, della L. 296/2006 che dispone che «*Ai fini dell'applicazione del comma 557, a decorrere dall'anno 2014 gli enti assicurano, nell'ambito della programmazione triennale dei fabbisogni di personale, il contenimento delle spese di personale con riferimento al valore medio del triennio precedente alla data di entrata in vigore della presente disposizione»;*
- l'art. 1, comma 562, della L. 296/2006 secondo cui «*Per gli enti non sottoposti alle regole del patto di stabilità interno, le spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, non devono superare il corrispondente ammontare dell'anno 2008. Gli enti di cui al primo periodo possono procedere all'assunzione di personale nel limite delle cessazioni di rapporti di lavoro a tempo indeterminato complessivamente intervenute nel precedente anno, ivi compreso il personale di cui al comma 558»* [per i comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti];
- il D.M. 17.03.2020 che ha provveduto ad «*individuare i valori soglia, differenziati per fascia demografica, del rapporto tra spesa complessiva per tutto il personale, al lordo degli oneri riflessi a carico dell'amministrazione, e la media delle entrate correnti relative agli ultimi tre rendiconti approvati, considerate al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità stanziato in bilancio di previsione, nonché ad individuare le percentuali massime annuali di incremento della spesa di personale a tempo indeterminato per i comuni che si collocano al di sotto dei predetti valori soglia»* (i cui contenuti sono stati chiariti altresì nella circolare del Ministero dell'Interno 8.06.2020);
- l'art. 6 del D.L. 80/2021 secondo il quale «*Per assicurare la qualità e la trasparenza dell'attività amministrativa e migliorare la qualità dei servizi ai cittadini e alle imprese e procedere alla costante e progressiva semplificazione e reingegnerizzazione dei processi anche in materia di diritto di accesso, le pubbliche amministrazioni ... entro il 31 gennaio*



di ogni anno adottano il Piano integrato di attività e organizzazione»;

- il Decreto 30.06.2022 n ° 132 della Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento della Funzione Pubblica «*Regolamento recante definizione del contenuto del Piano integrato di attività e organizzazione»;*
- il principio contabile n° 4/1 dell'armonizzazione contabile in forza del quale «*la programmazione delle risorse finanziarie per tutti gli anni previsti dal DUP, da destinare ai fabbisogni di personale è determinata sulla base della spesa per il personale in servizio e di quella connessa alle facoltà assunzionali previste a legislazione vigente, tenendo conto delle esigenze di funzionalità e di ottimizzazione delle risorse per il miglior funzionamento dei servizi. La programmazione di tali risorse finanziarie costituisce il presupposto necessario per la formulazione delle previsioni della spesa di personale del bilancio di previsione e per la predisposizione e l'approvazione del Piano triennale dei fabbisogni di personale nell'ambito della sezione Organizzazione e Capitale umano del Piano integrato di attività e organizzazione (PIAO) di cui all'articolo 6 del decreto-legge 9 giugno 2021, n. 80, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2021, n. 113»;*
- le «*Linee di indirizzo per l'individuazione dei nuovi fabbisogni professionali da parte delle amministrazioni pubbliche*» del 22.07.2022;
- la Sentenza delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione n. 7/2022/DELC secondo la quale l'equilibrio pluriennale di bilancio rilevante ai fini dell'articolo 33, comma 2, del D.L. 34/2019 per le assunzioni di personale a tempo indeterminato è funzionale ad attestare la concreta sostenibilità dei maggiori oneri di personale che l'ente intende stanziare nel bilancio per il quale è necessario l'atto di asseverazione da parte dell'Organo di revisione;

Esaminata

la proposta di piano di fabbisogno di personale (ricompreso all'interno del Piano integrato di attività e organizzazione – P.I.A.O.) che prevede le seguenti assunzioni con le riportate modalità: (*specificare nella tabella seguente*)

tipologia rapporto	Profilo	numero
TEMPO DETERMINATO		



TEMPO INDETERMINATO		
---------------------	--	--

Considerato che

- le capacità assunzionali dell’Ente sono state così determinate in funzione dei parametri rilevanti (*riportare nella tabella le seguenti informazioni sulla base dei dati forniti dall’ente*):

entrate correnti anno 2021	
entrate correnti anno 2022	
entrate correnti anno 2023	
<i>media entrate correnti</i>	
<i>stanziamento definitivo FCDE 2023</i>	
spesa di personale 2018	
spesa di personale 2023	
<i>% rapporto spese di personale 2023</i>	
<i>media entrate correnti - FCDE</i>	
<i>% soglia (spese/entrate) [art. 4 D.M.]</i>	
<i>% incremento su base 2018 [art. 5 D.M.]</i>	
<i>capacità assunzionali</i>	

- nell’ambito del Documento Unico di Programmazione sono programmate le seguenti risorse in relazione al fabbisogno di personale: (*specificare*)

 ; ;

(in caso in cui non siano programmate fornire spiegazioni)

- le assunzioni ipotizzate comportano un incremento su base annua della spesa di personale in misura pari ad euro _____;
- computando l’impatto delle assunzioni ipotizzate, l’andamento del valore soglia si presenta come segue:

anno 2024	
-----------	--



anno 2025	
anno 2026	

Tenuto conto che

- l'Ente ha approvato gli ultimi rendiconti con le seguenti risultanze di sintesi:

grandezza	2021	2022	2023
risultato di amministrazione (lett. E)			
equilibrio di bilancio			

- con deliberazione n° ___ del Consiglio Comunale è stato approvato il bilancio di previsione per il triennio in corso;
- con deliberazione n° ___ del Consiglio Comunale è stato approvato il rendiconto dell'esercizio precedente;
- con deliberazione n° ___ del Consiglio Comunale è stato approvato il provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio [*se ricorre*];
- il rapporto dipendenti/popolazione, rilevante nell'ambito delle procedure di dissesto, è il seguente:

_____;

- al fine di asseverare l'equilibrio di bilancio, oltre all'analisi dei parametri obiettivi ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario, l'Organo di revisione ritiene ragionevole individuare i seguenti indicatori di bilancio che consentono di individuare elementi di criticità e situazioni di potenziale disequilibrio e che presentano il seguente andamento:

Indicatore	2024	2025	2026
1.1 Rigidità strutturale di bilancio Incidenza spese rigide (Disavanzo+ spesa personale + debito) /entrate correnti			



3.1	Indicatore di equilibrio economico-finanziario <i>Incidenza spesa personale/spesa corrente</i>			
3.2	Incidenza del salario accessorio ed incentivante rispetto al totale della spesa di personale			
3.3	Incidenza della spesa di personale con forme di contratto flessibile			
3.4	Spesa di personale pro-capite			
8.1	Incidenza estinzioni debiti finanziari			
8.2	Sostenibilità debiti finanziari			

- [*per gli enti in disavanzo da riaccertamento straordinario ovvero in riequilibrio finanziario pluriennale ovvero in disavanzo ordinario*] l'Ente sta rispettando la programmazione effettuata in ordine al recupero del disavanzo di amministrazione, così come definito con deliberazione n° _____ del _____;

Osservato che:

- si ritiene adeguata l'assunzione di un arco temporale di riferimento triennale, alla luce delle caratteristiche dell'Ente, della gestione finanziaria e del suo sviluppo nel corso del tempo (*nel caso in cui non si ritenga adeguata fornire spiegazioni*);
- possono incidere negativamente sul mantenimento degli equilibri i seguenti profili _____ (*dettagliare*) sui quali l'Organo di revisione economico-finanziaria invita ad un sistematico monitoraggio;

assevera il rispetto pluriennale dell'equilibrio di bilancio ed esprime parere favorevole. *

(* oppure parere favorevole con rilievi _____/parere non favorevole)

Luogo, Data _____

Il Collegio dei Revisori dei conti/L'Organo di revisione



DOCUMENTO DI RICERCA

Parere in merito al Piano Triennale dei
fabbisogni di personale



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA





Consiglio Nazionale
dei Dotti Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

ALLEGATO 2 – PARERE IN MERITO AI DEBITI FUORI BILANCIO – ART. 194 CO. 1 LETT. A) D.LGS. 267/2000

a cura di:

Giuseppe Munafò
Marco Rossi
Tommaso Pazzaglini

AREE DI DELEGA CNDCEC

**Contabilità e revisione degli
Enti locali e delle società a
partecipazione pubblica**

CONSIGLIERI DELEGATI

Cristina Bertinelli
Giuseppe Venneri

15 MARZO 2024



Area di delega “Contabilità e revisione degli Enti locali e delle società a partecipazione pubblica”

A cura della Commissione di studio “Contabilità e revisione enti locali” – Gruppo
“Revisione economica e finanziaria”

Consiglieri CNDCEC delegati

Cristina Bertinelli

Giuseppe Venneri

Presidente

Bruno Spagnuolo

Coordinatori

Giuseppe Munafò

Marco Rossi

Componenti

Ciro Alabrese

Mauro Cernesì

Claudio Chiusano

Pietro Dattilo

Paolo De Cesare

Gianfilippo Grosselle

Enrico Larocca

Giuseppe Lonero

Francesco Pagliaro

Tommaso Pazzaglini

Gregorio Pecoraro

Vito Antonello Ricci

Giuseppe Salvucci

Antonino Sciacchitano

Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Cosimo Damiano Latorre – *Consigliere delegato area “Enti locali”*

Andrea Manna – *Consigliere delegato area “Enti locali”*

Anna De Toni – *Ricercatrice area “Enti locali”*



Allegato 2 - Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio da sentenze

Comune di ----

Collegio dei Revisori dei conti/Organo di revisione

Verbale n.____ del ____

**PARERE IN ORDINE AL RICONOSCIMENTO DI
DEBITI FUORI BILANCIO DA SENTENZE ESECUTIVE**

Il Collegio dei Revisori dei conti nominato con deliberazione n° ____ del ____ per il triennio in corso nelle persone di:

- ____ (Presidente);
 - ____ (Componente);
 - ____ (Componente);
- (oppure)

L'Organo di revisione nominato con deliberazione n° ____ del ____ per il triennio in corso

riunito per rilasciare il parere di competenza ai sensi dell'art. 239, comma 1 lettera b), n 6, del D.lgs. n. 267/2000 in merito alla proposta di deliberazione del Consiglio pervenuta in data ____ avente ad oggetto: "Riconoscimento debiti fuori bilancio ai sensi dell'art. 194 comma



1 lettera a), D.lgs. 267/2000 e s.m.i. della somma complessiva di Euro _____ per titoli esecutivi.”

Visti

- L’art. 194, comma 1, lett. a) del D.lgs. n. 267/2000 secondo cui «*Con deliberazione consiliare di cui all’articolo 193, comma 2, o con diversa periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità, gli enti locali riconoscono la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da: a) sentenze esecutive; (omissis)*»;
- L’art. 239, comma 1, lett. b), n. 6 del D.lgs. n. 267/2000 secondo cui «*L’organo di revisione svolge le seguenti funzioni: a) attività di collaborazione con l’organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento; b) pareri, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di: (omissis) 6) proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni*»;

Considerata

la deliberazione n° 27/SEZAUT/2019/QMIG della Sezione delle Autonomie secondo la quale «*Il pagamento di un debito fuori bilancio riveniente da una sentenza esecutiva deve, sempre, essere preceduto dall’approvazione da parte del Consiglio dell’ente della relativa deliberazione di riconoscimento*»;

Esaminata

- la sentenza n° _____ emessa dal _____ relativamente a _____ che ha condannato l’Ente al pagamento in favore dell’attore della somma complessiva di euro _____;
- la proposta di deliberazione di Consiglio n____ del ____ con la quale si intende procedere al riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio ai sensi e per gli effetti dell’art. 194, comma 1 lettera a), D.lgs. n. 267/2000 derivanti dal mentovato provvedimento giurisdizionale;

Dato atto

- che la sentenza è dotata di esecutività;



- che la fattispecie rientra – consequenzialmente – nella previsione di cui all'art. 194, comma 1, lett. a) del D.lgs. n. 267/2000 trattandosi di provvedimento giurisdizionale esecutivo;

Considerato

che la copertura finanziaria della spesa avviene mediante l'utilizzo dello stanziamento di cui _____ che presenta la necessaria disponibilità;

Tenuto conto

- del parere favorevole di regolarità tecnica espresso da _____ in data _____;
- del parere di regolarità contabile e copertura finanziaria espresso dal settore economico-finanziario a firma del dirigente _____;

Invitato l'Ente

- a trasmettere la presente deliberazione alla Procura Regionale della Corte dei conti ai sensi della L. 27 dicembre 2002, n. 289 per lo svolgimento del controllo previsto dalla normativa di riferimento;
- [eventuale] ad esercitare la rivalsa per l'ammontare di euro _____, in considerazione degli oneri _____ che non possono ragionevolmente essere imputati dall'Ente;

esprime parere favorevole* al riconoscimento dei debiti fuori bilancio sulla base di quanto previsto dall'art. 194, comma 1, lett. a).

(* oppure parere favorevole con rilievi _____ / parere non favorevole)

Luogo, Data _____

Il Collegio dei Revisori dei conti/L'Organo di revisione



Consiglio Nazionale
dei Dotti Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

ALLEGATO 3: PARERE DEBITI FUORI BILANCIO – ART. 194 CO.1 LETT. B)

a cura di:

Giuseppe Munafò

Marco Rossi

Tommaso Pazzaglini

AREE DI DELEGA CNDCEC

**Contabilità e revisione degli
Enti locali e delle società a
partecipazione pubblica**

CONSIGLIERI DELEGATI

Cristina Bertinelli

Giuseppe Venneri

15 MARZO 2024

**DOCUMENTO DI RICERCA**

Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio per la copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**
RICERCA

Area di delega “Contabilità e revisione degli Enti locali e delle società a partecipazione pubblica”

A cura della Commissione di studio “Contabilità e revisione enti locali” – Gruppo “Revisione economica e finanziaria”

Consiglieri CNDCEC delegati

Cristina Bertinelli

Giuseppe Venneri

Presidente

Bruno Spagnuolo

Coordinatori

Giuseppe Munafò

Marco Rossi

Componenti

Ciro Alabrese

Mauro Cernesì

Claudio Chiusano

Pietro Dattilo

Paolo De Cesare

Gianfilippo Grosselle

Enrico Larocca

Giuseppe Lonero

Francesco Pagliaro

Tommaso Pazzaglini

Gregorio Pecoraro

Vito Antonello Ricci

Giuseppe Salvucci

Antonino Sciacchitano

Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Cosimo Damiano Latorre – *Consigliere delegato area “Enti locali”*

Andrea Manna – *Consigliere delegato area “Enti locali”*

Anna De Toni – *Ricercatrice area “Enti locali”*





**Allegato 3 – Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio per la
copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni**

Comune di _____

Collegio dei Revisori dei conti/Organo di revisione

Verbale n. ___ del ___

**PARERE IN ORDINE AL RICONOSCIMENTO DI DEBITI FUORI
BILANCIO PER LA COPERTURA DI DISAVANZI DI CONSORZI,
DI AZIENDE SPECIALI E DI ISTITUZIONI**

Il Collegio dei Revisori nominato con deliberazione n° ___ del ___ per il triennio in corso con
deliberazione del Consiglio n. ___ del ___ nelle persone di:

- _____ (Presidente);
- _____ (Componente);
- _____ (Componente);

(oppure)

L'Organo di revisione nominato con deliberazione n° ___ del ___ per il triennio in corso

riunito per rilasciare il parere di competenza ai sensi dell'art. 239, comma 1 lettera b), n 6, del
D.lgs. n. 267/2000 in merito alla proposta di deliberazione del Consiglio pervenuta in data
____ amente ad oggetto: "Riconoscimento debiti fuori bilancio ai sensi dell'art. 194 comma 1
lettera b), D.lgs. 267/2000 e s.m.i. della somma complessiva di euro per la



copertura del disavanzo gestionale del Consorzio/Azienda Speciale/Istituzione denominata

Visti

- l'art. 194, comma 1, lett. b) del D.lgs. n. 267/2000 secondo cui «*Con deliberazione consiliare di cui all'articolo 193, comma 2, o con diversa periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità, gli enti locali riconoscono la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da: (omissis) b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'articolo 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione; (omissis)*- l'art. 1, comma 555, della Legge n.147/2013 secondo cui «*A decorrere dall'esercizio 2017, in caso di risultato negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti, i soggetti di cui al comma 554 [Aziende Speciali ed Istituzioni] sono posti in liquidazione entro sei mesi dalla data di approvazione del bilancio o rendiconto relativo all'ultimo esercizio. In caso di mancato avvio della procedura di liquidazione entro il predetto termine, i successivi atti di gestione sono nulli e la loro adozione comporta responsabilità erariale dei soci. Le disposizioni del presente comma non trovano applicazione qualora il recupero dell'equilibrio economico delle attività svolte sia comprovato da un idoneo piano di risanamento aziendale che può prevedere da parte dell'amministrazione o delle amministrazioni pubbliche socie interventi di ricapitalizzazione o trasferimenti straordinari di risorse. L'adozione del piano può essere accompagnata dalla copertura del disavanzo, anche in deroga alle condizioni previste dall'articolo 194, comma 1, lettera b), del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Il piano costituisce un atto fondamentale ai sensi dell'articolo 114, comma 6, del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.*- l'art. 239, comma 1, lett. b), n. 6 del D.lgs. n. 267/2000 secondo cui «*L'organo di revisione svolge le seguenti funzioni: a) attività di collaborazione con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento; b) pareri, con le modalità stabilite dal*



*regolamento, in materia di: (omissis) 6) proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio
e transazioni»;*

Considerato

- che l'Ente ha costituito l'Azienda Speciale/Istituzione/Consorzio denominata _____
avente sede _____ destinato/a allo svolgimento delle attività legate a _____;
- che l'Azienda Speciale/Istituzione/Consorzio ha maturato disavanzi per euro _____ come
risulta dal rendiconto approvato in data _____;

Esaminata

la proposta di deliberazione di Consiglio n. ___ del ___ con la quale si intende procedere al
riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio ai sensi e per gli effetti dell'art. 194,
comma 1 lettera b), D.lgs. n. 267/2000 derivanti dal disavanzo gestionale del
Consorzio/Azienda Speciale/Istituzione denominata “_____”;

Tenuto conto

- che lo Statuto/Convenzione/Atto costitutivo prevede la possibilità di ripianare le perdite
di esercizio;
- che è stato rispettato l'obbligo dell'equilibrio economico (considerando anche i proventi
derivanti dai trasferimenti, fermo restando, per l'istituzione, l'obbligo del pareggio
finanziario) di cui all'art.114 del Tuel come risultante dal budget economico approvato dal
Consiglio Comunale;
- che il disavanzo dipende da fatti di gestione “nuovi”, in particolare le criticità registrate e
che hanno inciso hanno principalmente riguardato i seguenti profili _____ (*specificare*);
- che il Consorzio/Azienda Speciale/Istituzione ha una prospettiva di continuità aziendale e
di ripristino dell'equilibrio strutturale come emerge dal *business plan* (Piano economico-
finanziario) appositamente predisposto;

Dato atto

- che la proposta di deliberazione è adeguatamente motivata in relazione ai precetti
normativi (*in caso negativo fornire spiegazioni*);



- che la fattispecie rientra – consequenzialmente – nella previsione di cui all'art. 194, comma 1, lett. b del D.lgs. n. 267/2000 trattandosi di copertura di disavanzo derivante da fatti di gestione, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo dell'equilibrio economico, fermo restando, per l'istituzione l'obbligo del pareggio finanziario, di cui all'articolo 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione;

Considerato

che la copertura finanziaria della spesa avviene mediante l'utilizzo dell'accantonamento al fondo ex art. 1, comma 551 e segg., delle Legge n.147/2013 _____ che presenta la necessaria disponibilità;

[in alternativa mediante l'utilizzo dello stanziamento di cui _____ che presenta la necessaria disponibilità];

Tenuto conto

- del parere favorevole di regolarità tecnica espresso da _____ in data _____;
- del parere di regolarità contabile e copertura finanziaria espresso dal settore economico-finanziario a firma del dirigente _____;

Invitato l'Ente

- a trasmettere la presente deliberazione alla Procura Regionale _____ della Corte dei conti ai sensi della L. 27 dicembre 2002, n. 289 per lo svolgimento del controllo previsto dalla normativa di riferimento;

esprime parere favorevole* al riconoscimento dei debiti fuori bilancio sulla base di quanto previsto dall'art. 194, comma 1, lett. b).

(*oppure parere favorevole con rilievi _____ /parere non favorevole)

Luogo, Data _____



DOCUMENTO DI RICERCA

Parere in ordine al riconoscimento di debiti
fuori bilancio per la copertura di disavanzi di
consorzi, di aziende speciali e di istituzioni



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

Il Collegio dei Revisori dei conti/L'Organo di revisione





Consiglio Nazionale
dei Dotti Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
**Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

ALLEGATO 4: PARERE DEBITI FUORI BILANCIO – ART. 194 CO. 1 LETT. C)

a cura di:

Giuseppe Munafò

Marco Rossi

Tommaso Pazzaglini

AREE DI DELEGA CNDCEC

**Contabilità e revisione degli
Enti locali e delle società a
partecipazione pubblica**

CONSIGLIERI DELEGATI

Cristina Bertinelli

Giuseppe Venneri

15 MARZO 2024



DOCUMENTO DI RICERCA

Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio per la ricapitalizzazione di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
**Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

Area di delega “Contabilità e revisione degli Enti locali e delle società a partecipazione pubblica”

A cura della Commissione di studio “Contabilità e revisione enti locali” –
Gruppo “Revisione economica e finanziaria”

Consiglieri CNDCEC delegati

Cristina Bertinelli

Giuseppe Venneri

Presidente

Bruno Spagnuolo

Coordinatori

Giuseppe Munafò

Marco Rossi

Componenti

Ciro Alabrese

Mauro Cernesì

Claudio Chiusano

Pietro Dattilo

Paolo De Cesare

Gianfilippo Grosselle

Enrico Larocca

Giuseppe Lonero

Francesco Pagliaro

Tommaso Pazzaglini

Gregorio Pecoraro

Vito Antonello Ricci

Giuseppe Salvucci

Antonino Sciacchitano

Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Cosimo Damiano Latorre – *Consigliere delegato area “Enti locali”*

Andrea Manna – *Consigliere delegato area “Enti locali”*

Anna De Toni – *Ricercatrice area “Enti locali”*





Allegato 4 – Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio per la ricapitalizzazione di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali

Comune di ----

Collegio dei Revisori dei conti/Organo di revisione

Verbale n.____ del____

**PARERE IN ORDINE AL RICONOSCIMENTO DI DEBITI FUORI
BILANCIO PER LA RICAPITALIZZAZIONE DI SOCIETÀ DI
CAPITALI COSTITUITE PER L'ESERCIZIO DI SERVIZI PUBBLICI
LOCALI**

Il Collegio dei revisori nominato con deliberazione n° ____ del ____ per il triennio in corso nelle persone di:

- _____ (Presidente);
- _____ (Componente);
- _____ (Componente);

(oppure)

L'Organo di revisione nominato con deliberazione n° ____ del ____ per il triennio in corso

riunito per rilasciare il parere di competenza ai sensi dell'art. 239, comma 1 lettera b), n. 6, del D.lgs. n. 267/2000 in merito alla proposta di deliberazione del Consiglio pervenuta in data ____ aente ad oggetto: "Riconoscimento debiti fuori bilancio ai sensi dell'art. 194 comma 1



lettera c), D.lgs. 267/2000 e s.m.i. della somma complessiva di Euro _____ per la ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal Codice civile o da norme speciali, della società denominata _____.”

Visti

- l'art. 194, comma 1, lett. c) del D.lgs. n. 267/2000 secondo cui «*Con deliberazione consiliare di cui all'articolo 193, comma 2, o con diversa periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità, gli enti locali riconoscono la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da: (omissis) c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal Codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali; (omissis)*- l'art. 14, comma 5, del D.lgs. n.175/2016 secondo cui «*Le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, non possono, salvo quanto previsto dagli articoli 2447 e 2482-ter del codice civile, sottoscrivere aumenti di capitale, effettuare trasferimenti straordinari, aperture di credito, ne' rilasciare garanzie a favore delle società partecipate, con esclusione delle società quotate e degli istituti di credito, che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali. Sono in ogni caso consentiti i trasferimenti straordinari alle società di cui al primo periodo, a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse ovvero alla realizzazione di investimenti, purché le misure indicate siano contemplate in un piano di risanamento, approvato dall'Autorità di regolazione di settore ove esistente e comunicato alla Corte dei conti con le modalità di cui all'articolo 5, che contempli il raggiungimento dell'equilibrio finanziario entro tre anni. Al fine di salvaguardare la continuità nella prestazione di servizi di pubblico interesse, a fronte di gravi pericoli per la sicurezza pubblica, l'ordine pubblico e la sanità, su richiesta della amministrazione interessata, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato*



su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con gli altri Ministri competenti e soggetto a registrazione della Corte dei conti, possono essere autorizzati gli interventi di cui al primo periodo del presente comma.»

- *l'art. 21, comma 1, del D.lgs. n.175/2016 secondo cui «Nel caso in cui società partecipate dalle pubbliche amministrazioni locali comprese nell'elenco di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, presentino un risultato di esercizio negativo, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti, che adottano la contabilità finanziaria, accantonano nell'anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione. Le pubbliche amministrazioni locali che adottano la contabilità civilistica adeguano il valore della partecipazione, nel corso dell'esercizio successivo, all'importo corrispondente alla frazione del patrimonio netto della società partecipata ove il risultato negativo non venga immediatamente ripianato e costituisca perdita durevole di valore. Per le società che redigono il bilancio consolidato, il risultato di esercizio è quello relativo a tale bilancio. Limitatamente alle società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, per risultato si intende la differenza tra valore e costi della produzione ai sensi dell'articolo 2425 del Codice civile. L'importo accantonato è reso disponibile in misura proporzionale alla quota di partecipazione nel caso in cui l'ente partecipante ripiani la perdita di esercizio o dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione. Nel caso in cui i soggetti partecipati ripianino in tutto o in parte le perdite conseguite negli esercizi precedenti l'importo accantonato viene reso disponibile agli enti partecipanti in misura corrispondente e proporzionale alla quota di partecipazione.»*
- *l'art. 239, comma 1, lett. b), n. 6 del D.lgs. n. 267/2000 secondo cui «L'organo di revisione svolge le seguenti funzioni: a) attività di collaborazione con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento; b) pareri, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di: (omissis) 6) proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni”»*



Considerato

- che l'Ente ha costituito la società denominata _____ avente sede _____ destinata allo svolgimento delle attività legate a _____ e considerate quale servizio pubblico locale;
- che la società _____ come risulta dal bilancio approvato _____ ha maturato perdite per Euro _____ che richiedono l'adozione degli interventi di cui all'art. 2447 C.C. (o 2482-ter) ai fini della ricostituzione del capitale al limite di legge;
- che tali perdite sono state principalmente determinate dalle seguenti motivazioni, come emerge dalla nota integrativa [relazione del dirigente] _____ ([dettagliare](#))
- che l'art. 2447 del C.C., rubricato: «*Riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale*», dispone: “*Se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al disotto del minimo stabilito dall'articolo 2327 , gli amministratori o il consiglio di gestione e, in caso di loro inerzia, il consiglio di sorveglianza devono senza indugio convocare l'assemblea [c.c. 2364, 2364-bis] per deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo, o la trasformazione della società [c.c. 2498, 2500, 2500-ter, 2500-sexies, 2500-septies, 2500-octies]*»;

(alternativo per S.r.l.)

che l'art.2482-ter del C.C. rubricato «*Riduzione del capitale al di sotto del minimo legale*» dispone. “*Se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al disotto del minimo stabilito dal numero 4) dell'articolo 2463, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo. È fatta salva la possibilità di deliberare la trasformazione della società*”;

- che la copertura delle perdite di società di capitali partecipate dai comuni per l'esercizio di servizi pubblici locali che non comportino la diminuzione del capitale sociale al di sotto del limite di cui all'art. 2447 Cod. civ. (o 2482 ter) non è classificabile tra i debiti fuori bilancio;

**Esaminata**

la proposta di deliberazione di Consiglio n._____ del_____ con la quale si intende procedere al riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio ai sensi e per gli effetti dell'art. 194, comma 1 lettera c), D.lgs. n. 267/2000 derivanti dalla ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal Codice civile o da norme speciali, della società denominata _____ costituita per l'esercizio di un servizio pubblico locale;

Tenuto conto

- che, secondo quanto specificato nella relazione istruttoria predisposta dal dirigente/responsabile del servizio _____ il rifinanziamento della società, essendo ammesso solo nella prospettiva della prosecuzione dell'attività sociale, viene operato in coerenza con il programma industriale (o *business plan*) di medio lungo periodo (o di un piano di ristrutturazione aziendale) il quale evidenzia una prospettiva di recupero dell'economicità e dell'efficienza della gestione e che, quindi, risulta comprovata la sussistenza di concrete prospettive di recupero dell'equilibrio economico delle attività svolte dalla società partecipata;
- che la società partecipata è una società di capitali esercente un servizio pubblico locale;
- che la ricapitalizzazione avviene nei limiti e nelle forme previste dall'art. 2447 C.C. (o 2482-ter);
- che il ripianamento societario è corredata da un programma industriale (o *business plan*) di medio lungo periodo (o di un piano di ristrutturazione aziendale) che assicura prospettive di recupero dell'equilibrio economico delle attività svolte dalla società partecipata [approvato dall'Autorità di regolazione di settore e comunicato alla Corte dei conti);

Dato atto

- che la proposta di deliberazione è adeguatamente motivata in relazione ai precetti normativi (*in caso negativo fornire spiegazioni*);



- che è stato dimostrato l'interesse dell'Ente a mantenere la partecipazione nella società oggetto di ricapitalizzazione;
- che la fattispecie rientra – consequenzialmente – nella previsione di cui all'art. 194, comma 1, lett. c) del D.lgs. n. 267/2000 trattandosi di ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal Codice civile o da norme speciali, della società denominata _____ - avente come scopo _____

Considerato

che la copertura finanziaria della spesa avviene mediante l'utilizzo dello stanziamento di cui _____ che presenta la necessaria disponibilità;

Tenuto conto

- del parere favorevole di regolarità tecnica espresso da _____ in data _____ -;
- del parere di regolarità contabile e copertura finanziaria espresso dal settore economico-finanziario a firma del dirigente _____;

Invitato l'Ente

- a trasmettere la presente deliberazione alla Procura Regionale _____ della Corte dei conti ai sensi della L. 27 dicembre 2002, n. 289 per lo svolgimento del controllo previsto dalla normativa di riferimento;

esprime parere favorevole* al riconoscimento dei debiti fuori bilancio sulla base di quanto previsto dall'art. 194, comma 1, lett. c).

(* *oppure parere favorevole con rilievi _____/parere non favorevole*)

Luogo, Data _____

Il Collegio dei Revisori dei conti/L'Organo di revisione



Consiglio Nazionale
dei Dotti Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

ALLEGATO 5: PARERE DEBITI FUORI BILANCIO – ART. 194 CO. 1 LETT. D)

a cura di:

Giuseppe Munafò

Marco Rossi

Tommaso Pazzaglini

AREE DI DELEGA CNDCEC

**Contabilità e revisione degli
Enti locali e delle società a
partecipazione pubblica**

CONSIGLIERI DELEGATI

Cristina Bertinelli

Giuseppe Venneri

15 MARZO 2024

**DOCUMENTO DI RICERCA**

Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio da procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**
RICERCA

Area di delega “Contabilità e revisione degli Enti locali e delle società a partecipazione pubblica”

A cura della Commissione di studio “Contabilità e revisione enti locali” –
Gruppo “Revisione economica e finanziaria”

Consiglieri CNDCEC delegati

Cristina Bertinelli

Giuseppe Venneri

Presidente

Bruno Spagnuolo

Coordinatori

Giuseppe Munafò

Marco Rossi

Componenti

Ciro Alabrese

Mauro Cernesì

Claudio Chiusano

Pietro Dattilo

Paolo De Cesare

Gianfilippo Grosselle

Enrico Larocca

Giuseppe Lonero

Francesco Pagliaro

Tommaso Pazzaglini

Gregorio Pecoraro

Vito Antonello Ricci

Giuseppe Salvucci

Antonino Sciacchitano

Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Cosimo Damiano Latorre – *Consigliere delegato area “Enti locali”*

Andrea Manna – *Consigliere delegato area “Enti locali”*

Anna De Toni – *Ricercatrice area “Enti locali”*





Allegato 5 – Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio da procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità

Comune di ----

Collegio dei Revisori dei conti/Organo di revisione

Verbale n. _____ del _____

**PARERE IN ORDINE AL RICONOSCIMENTO DI DEBITI FUORI
BILANCIO DA PROCEDURE ESPROPRIATIVE O DI
OCCUPAZIONE D'URGENZA PER OPERE DI PUBBLICA
UTILITÀ'**

Il Collegio dei Revisori nominato con deliberazione n° _____ del _____ per il triennio in corso nelle persone di:

- _____ (Presidente);
- _____ (Componente);
- _____ (Componente);

(oppure) L'Organo di revisione nominato con deliberazione n° _____ del _____ per il triennio in corso

riunito per rilasciare il parere di competenza ai sensi dell'art. 239, comma 1 lettera b), n 6, del D.lgs. n. 267/2000 in merito alla proposta di deliberazione del Consiglio pervenuta in data _____ avente ad oggetto: "Riconoscimento debiti fuori bilancio ai sensi dell'art. 194 comma 1 lettera d), D.lgs. 267/2000 e s.m.i. della somma complessiva di Euro _____"



Visti

- l'art. 194, comma 1, lett. d) del D.lgs. n. 267/2000 secondo cui «*Con deliberazione consiliare di cui all'articolo 193, comma 2, o con diversa periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità, gli enti locali riconoscono la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da: (omissis); d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità; (omissis)*»;
- l'art. 239, comma 1, lett. b), n. 6 del D.lgs. n. 267/2000 secondo cui «*L'organo di revisione svolge le seguenti funzioni: a) attività di collaborazione con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento; b) pareri, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di: (omissis) 6) proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni*»;

Considerata

la deliberazione n° 13/SSRRCO/2016/QMIG della Corte dei conti - Sezioni Riunite in sede di Controllo secondo la quale «*In sede di liquidazione, qualora unitamente alla rivalutazione si accompagnino gli interessi, riconosciuti e conteggiati fino alla data del deposito della sentenza, che a differenza di quelli moratori, dovessero risultare direttamente riconducibili all'attualizzazione del complessivo adeguato "prezzo" del bene espropriato, tale da rappresentare il correlato valore dell'investimento, è consentita l'assunzione del mutuo per il finanziamento del debito fuori bilancio relativo a dette somme, comunque solo nei limiti dell'importo che l'ente iscrive nel conto del patrimonio, in ossequio ai principi contabili volti ad assicurare una rappresentazione contabile veritiera, corretta e prudente. Alla luce delle suddette argomentazioni, queste Sezioni riunite ritengono che siano finanziabili con mutuo i debiti fuori bilancio derivanti da procedure espropriative - oltre ovviamente all'indennità di esproprio - relativamente alle somme eventualmente liquidate, con il provvedimento conclusivo, per rivalutazione monetaria e interessi fino al deposito della sentenza - ugualmente qualora il procedimento ablatorio si concluda con provvedimento o accordo tra le parti -, atteso che rivalutazione ed interessi sono da considerare come parte integrante del corrispettivo globalmente e concretamente determinato, dovuto al creditore dall'ente*



espropriante per l'acquisizione al proprio patrimonio del bene espropriato; e ciò nei limiti rigorosi quantitativi della contabilizzazione nel conto del patrimonio dell'ente»;

Esaminata

- la proposta di deliberazione di Consiglio n.____ del____ con la quale si intende procedere al riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio ai sensi e per gli effetti dell'art. 194, comma 1 lettera d), D.lgs. n. 267/2000 derivanti da indennità di espropriazione, da indennità di occupazione, oltre interessi e rivalutazione a favore dei soggetti in essa specificatamente individuati;

Considerato che

- dalla ricostruzione fattuale e documentale riportata nella proposta di deliberazione di Consiglio e dalla relazione istruttoria predisposta dal dirigente/responsabile del servizio emerge che trattasi di indennità definitive come da relazione di stima del Collegio peritale ex art. 21, comma 10, del D.P.R. n.327/2001 per la quale non è stata promossa opposizione nei termini di cui art. 54 del D.P.R. n.327/2021
(alternativo) per la quale vi è stata espressa accettazione da parte dei proprietari espropriati):

Dato atto

- che l'importo da riconoscere a titolo di indennità di esproprio rappresenta il differenziale rispetto a quanto a suo tempo impegnato e depositato presso la Ragioneria Territoriale dello Stato - MEF;
- che la fattispecie rientra – consequenzialmente – nella previsione di cui all'art. 194, comma 1, lett. d) del D.lgs. n. 267/2000 trattandosi di indennità di esproprio e/o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
- che l'indennità di espropriazione, oltre rivalutazione ed interessi, costituisce spesa di investimento;
- che gli interessi moratori, così come le spese risarcitorie, spese legali, ecc. costituiscono spesa corrente;



Considerato

che la copertura finanziaria della spesa avviene mediante l'utilizzo dello stanziamento di cui -
_____ che presenta la necessaria disponibilità;

Tenuto conto

- del parere favorevole di regolarità tecnica espresso da _____ in data _____;
- del parere di regolarità contabile e copertura finanziaria espresso dal settore economico-finanziario a firma del dirigente _____;

Invitato l'Ente

- a trasmettere la presente deliberazione alla Procura Regionale _____ della Corte dei conti ai sensi della L. 27 dicembre 2002, n. 289 per lo svolgimento del controllo previsto dalla normativa di riferimento;
- [eventuale] ad esercitare la rivalsa per l'ammontare di euro _____, in considerazioni degli oneri _____ che non possono ragionevolmente essere imputati dall'Ente;

esprime parere favorevole* al riconoscimento dei debiti fuori bilancio sulla base di quanto previsto dall'art. 194, comma 1, lett. d).

(* oppure parere favorevole con rilievi _____/parere non favorevole)

Luogo, Data _____

Il Collegio dei Revisori dei conti/L'Organo di revisione



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

ALLEGATO 6: PARERE DEBITI FUORI BILANCIO – ART. 194 CO. 1 LETT. E)

a cura di:

Giuseppe Munafò

Marco Rossi

Tommaso Pazzaglini

AREE DI DELEGA CNDCEC

**Contabilità e revisione degli
Enti locali e delle società a
partecipazione pubblica**

CONSIGLIERI DELEGATI

Cristina Bertinelli

Giuseppe Venneri

15 MARZO 2024

**DOCUMENTO DI RICERCA**

Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio in merito all'acquisizione di beni e servizi, in violazione dell'art.191 commi 1, 2 e 3 D.lgs.267/2000



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**
RICERCA

Area di delega “Contabilità e revisione degli Enti locali e delle società a partecipazione pubblica”

A cura della Commissione di studio “Contabilità e revisione enti locali” –
Gruppo “Revisione economica e finanziaria”

Consiglieri CNDCEC delegati

Cristina Bertinelli
Giuseppe Venneri

Presidente

Bruno Spagnuolo

Coordinatori

Giuseppe Munafò
Marco Rossi

Componenti

Ciro Alabrese
Mauro Cernesì
Claudio Chiusano
Pietro Dattilo
Paolo De Cesare
Gianfilippo Grosselle
Enrico Larocca
Giuseppe Lonero
Francesco Pagliaro
Tommaso Pazzaglini
Gregorio Pecoraro
Vito Antonello Ricci
Giuseppe Salvucci
Antonino Sciacchitano

Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Cosimo Damiano Latorre – *Consigliere delegato area “Enti locali”*
Andrea Manna – *Consigliere delegato area “Enti locali”*
Anna De Toni – *Ricercatrice area “Enti locali”*





Allegato 6 – Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio in merito all'acquisizione di beni e servizi, in violazione dell'art.191 commi 1,2 e 3 D.lgs. 267/2000

Comune di ----

Collegio dei Revisori dei Conti/Organo di revisione

PARERE IN ORDINE AL RICONOSCIMENTO

DI DEBITI FUORI BILANCIO PER ACQUISTI

DI BENI E SERVIZI IN VIOLAZIONE

DELL'ART. 191, COMM 1, 2 E 3 DEL D.LGS. 267/2000

Il Collegio dei Revisori nominato con deliberazione n° _____ del _____ per il triennio in corso nelle persone di:

- _____ (Presidente);
- _____ (Componente);
- _____ (Componente);

(oppure) L'Organo di revisione nominato con deliberazione n° _____ del _____

riunito per rilasciare il parere di competenza ai sensi dell'art. 239, comma 1 lettera b), n 6, del D.lgs. n. 267/2000 in merito alla proposta di deliberazione del Consiglio pervenuta in data _____ avente ad oggetto: "Riconoscimento debiti fuori bilancio ai sensi dell'art. 194 comma 1 lettera e), D.lgs. 267/2000 e s.m.i. della somma complessiva di Euro _____. per



acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza"

Visti

- l'art. 191, comma 1 del D.lgs. n. 267/2000 in forza del quale «*Gli enti locali possono effettuare spese solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente programma del bilancio di previsione e l'attestazione della copertura finanziaria di cui all'articolo 153, comma 5. Nel caso di spese riguardanti trasferimenti e contributi ad altre amministrazioni pubbliche, somministrazioni, forniture, appalti e prestazioni professionali, il responsabile del procedimento di spesa comunica al destinatario le informazioni relative all'impegno. La comunicazione dell'avvenuto impegno e della relativa copertura finanziaria, riguardanti le somministrazioni, le forniture e le prestazioni professionali, è effettuata contestualmente all'ordinazione della prestazione con l'avvertenza che la successiva fattura deve essere completata con gli estremi della suddetta comunicazione. Fermo restando quanto disposto al comma 4, il terzo interessato, in mancanza della comunicazione, ha facoltà di non eseguire la prestazione sino a quando i dati non gli vengano comunicati»;*
- l'art. 191, comma 4 del D.lgs. n. 267/2000 in forza del quale «*Nel caso in cui vi è stata l'acquisizione di beni e servizi in violazione dell'obbligo indicato nei commi 1, 2 e 3, il rapporto obbligatorio intercorre, ai fini della controprestazione e per la parte non riconoscibile ai sensi dell'articolo 194, comma 1, lettera e), tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura. Per le esecuzioni reiterate o continuative detto effetto si estende a coloro che hanno reso possibili le singole prestazioni»;*
- l'art. 194, comma 1, lett. e) del D.lgs. n. 267/2000 secondo cui «*Con deliberazione consiliare di cui all'articolo 193, comma 2, o con diversa periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità, gli enti locali riconoscono la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da: (omissis); e) acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai*



commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza»;

- l'art. 239, comma 1, lett. b), n. 6 del D.lgs. n. 267/2000 secondo cui «*L'organo di revisione svolge le seguenti funzioni: a) attività di collaborazione con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento; b) pareri, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di: (omissis) 6) proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni»;*
- l'art. 23, comma 5, della L. 289/2002 la quale stabilisce che «*i provvedimenti di riconoscimento di debito posti in essere dalle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, sono trasmessi agli organi di controllo ed alla competente procura della Corte dei conti»;*
- il Regolamento di contabilità dell'Ente in ultimo aggiornato con deliberazione del Consiglio Comunale n. ____ del ____;

Esaminata

- la proposta di deliberazione di Consiglio n.____ del ____ con la quale si intende procedere al riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio ai sensi e per gli effetti dell'art. 194, comma 1 lettera e), D.lgs. n. 267/2000 delle seguenti spese: ____ (*dettagliare*);

Tenuto conto

- che le spese indicate rientrano nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza in quanto ____ - come specificato nella relazione istruttoria predisposta dal dirigente/responsabile del servizio ____ -;
- [eventuale] che le spese indicate sono documentate dalle fatture ____ - pervenute nelle date ____ -;
che sussistono i presupposti dell'utilità e dell'arricchimento in quanto _____ come specificato nella relazione istruttoria predisposta dal dirigente/responsabile del servizio



_____ - e che la spesa ha determinato un beneficio per la collettività in termini di _____ e l'importo della spesa è stato ritenuto congruo in quanto _____;

- che ai fini della determinazione dell'importo da riconoscere a carico del bilancio è stato espunto l'utile d'impresa stimato nella misura in quanto _____

[N.B. L'utile d'impresa, in quanto rappresentativo della componente economica della controprestazione integrante il guadagno del privato, non può in alcun modo costituire un arricchimento per l'Ente (cfr. Sez. Controllo Puglia – Parere 60/2019)].

Ai fini della quantificazione dell'utile di impresa, la giurisprudenza contabile ha più volte richiamato i parametri utilizzati dalla giurisprudenza amministrativa e della stessa Corte dei conti per il ristoro del c.d. «danno da concorrenza», ritenendo che tale utile sia da quantificare «.... in una percentuale del valore dell'appalto, 10% o 5% a seconda che si tratti di appalto di lavori o di forniture di beni e servizi. Trattasi del criterio liquidatorio dell'utile d'impresa, che viene mutuato dalle cause di risarcimento per equivalente, nel caso in cui non sia possibile la reintegrazione in forma specifica della pretesa dell'impresa ricorrente vittoriosa (cfr. Sez. Controllo Puglia – Deliberazione 380/2014). “Ritiene questa Sezione che tale criterio sia meramente presuntivo e, pertanto, nel caso in cui l'amministrazione abbia concreti elementi per ritenere che l'utile di impresa, nel caso concreto, possa discostarsi da tali parametri, sia in positivo che in negativo, ben possa procedere a scomputare dalla somma da riconoscere l'utile di impresa effettivo” (cfr. Sez. Controllo Puglia – Parere 60/2019)”

- che nell'importo da riconoscere a carico del bilancio non sono compresi né interessi di mora né spese aggiuntive;
- che la fattispecie rientra nella previsione di cui all'art. 194, comma 1, lett. e) del D.lgs. n. 267/2000;

Considerato

che la copertura finanziaria della spesa avviene mediante l'utilizzo delle risorse disponibili nel bilancio di previsione 20XX/20XX [eventuale] a seguito della variazione di bilancio adottata_____;

Invitato l'Ente

a rispettare rigorosamente l'iter di esecuzione delle spese sulla base di quanto previsto dall'art. 191 del D.lgs. n. 267/2000 mediante la corretta preventiva assunzione dell'impegno di spesa;

Tenuto conto



- del parere favorevole di regolarità tecnica espresso da _____ in data _____;
- del parere di regolarità contabile e copertura finanziaria espresso dal settore economico-finanziario a firma del dirigente _____;

Invitato l'Ente

- a trasmettere la presente deliberazione alla Procura Regionale _____ della Corte dei conti ai sensi della L. 27 dicembre 2002, n. 289 per lo svolgimento del controllo previsto dalla normativa di riferimento;

esprime parere favorevole* al riconoscimento dei debiti fuori bilancio sulla base di quanto previsto dall'art. 194, comma 1, lett. e).

(* oppure parere favorevole con rilievi _____/parere non favorevole)

Luogo, Data _____

Il Collegio dei Revisori dei conti/L'Organo di revisione
