



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**CORTE DEI CONTI**  
**SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA**  
**LOMBARDIA**

composta dai magistrati:

dott.ssa Simonetta Rosa	Presidente
dott. Gianluca Braghò	Primo referendario
dott.ssa Laura De Rentiis	Primo referendario
dott. Donato Centrone	Referendario (relatore)
dott. Andrea Luberti	Referendario
dott. Paolo Bertozzi	Referendario
dott. Cristian Pettinari	Referendario
dott. Giovanni Guida	Referendario
dott.ssa Sara Raffaella Molinaro	Referendario

**nelle camera di consiglio del 3 e 18 marzo 2015**

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

Vista la legge 21 marzo 1953, n. 161;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14/2000 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004;

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

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista la deliberazione n. 1/pareri/2004 del 3 novembre 2004 con la quale la Sezione ha stabilito i criteri sul procedimento e sulla formulazione dei pareri previsti dall'articolo 7, comma 8, della legge n. 131/2003;

Vista la nota del 28 gennaio 2015 con la quale il Presidente della Provincia di Lodi ha chiesto un

parere in materia di contabilità pubblica;

Vista l'ordinanza con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per la camera di consiglio odierna per deliberare sulla sopra indicata richiesta;

Udito il relatore, dott. Donato Centrone

### **Premesso che**

Il Presidente della provincia di Lodi, con nota del 28 gennaio 2015, ha formulato una richiesta di parere avente ad oggetto l'applicazione dell'avanzo di amministrazione e le variazioni di bilancio in costanza di esercizio provvisorio.

Premette che l'ente sta operando sulla base delle regole dell'esercizio provvisorio e potrebbe essere costretto, in assenza di novità legislative, ad avviare le procedure per la dichiarazione di dissesto, stante l'impossibilità di garantire l'esercizio delle funzioni fondamentali a causa dei tagli previsti nelle ultime leggi di stabilità.

Alla chiusura dell'esercizio 2014 si sono formati avanzi vincolati a seguito di pagamenti non preventivati da parte della regione Lombardia. Tale assegnazione di fondi, a destinazione vincolata, non era stata prevista, né in parte entrata, né in parte spesa, negli stanziamenti del bilancio di previsione 2014, anche assestato. Sulla base di tali premesse il Presidente della provincia chiede se, sia in regime di esercizio provvisorio, che dopo un'eventuale dichiarazione di dissesto, l'ente possa procedere all'applicazione dell'avanzo vincolato (corrente e in conto capitale), determinato sulla base dei dati di preconsuntivo dell'esercizio precedente, secondo le modalità previste dal punto 8.11 del Principio contabile concernente la contabilità finanziaria.

Chiede, inoltre, se è possibile autorizzare l'accertamento e l'impegno di somme vincolate (correnti e in conto capitale) assegnate in corso d'anno, eccedenti gli stanziamenti assestati del bilancio 2014 e, in caso positivo, secondo quali modalità.

### **In merito all'ammissibilità della richiesta**

La funzione consultiva delle Sezioni regionali è inserita nel quadro delle competenze che la legge n. 131 del 2003, recante adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ha attribuito alla Corte dei conti.

In relazione allo specifico quesito formulato dal Presidente della provincia di Lodi, il primo punto da esaminare concerne la verifica in ordine alla circostanza se la richiesta rientri nell'ambito delle funzioni attribuite alle Sezioni regionali della Corte dei conti dall'art. 7, comma 8, della legge 6 giugno 2003, n. 131, norma in forza della quale Regioni, Province e Comuni possono chiedere a dette Sezioni pareri in materia di contabilità pubblica, nonché ulteriori forme di collaborazione, ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa. I pareri e le altre forme di collaborazione si inseriscono nei procedimenti amministrativi degli enti territoriali consentendo, nelle tematiche in relazione alle quali la collaborazione viene esercitata, scelte adeguate e ponderate nello svolgimento dei poteri che appartengono agli amministratori pubblici, restando peraltro esclusa qualsiasi forma

di cogestione o coamministrazione con l'organo di controllo esterno (si rinvia, per tutte, alla Delibera della Sezione dell'11 febbraio 2009, n. 36).

Infatti, deve essere messo in luce che il parere della Sezione attiene a profili di carattere generale anche se, ovviamente, la richiesta proveniente dall'ente pubblico è motivata, generalmente, dalla necessità di assumere specifiche decisioni in relazione ad una particolare situazione. L'esame e l'analisi svolta nel parere è limitata ad individuare l'interpretazione di disposizioni di legge e di principi generali dell'ordinamento in relazione alla materia prospettata dal richiedente, spettando, ovviamente, a quest'ultimo la decisione in ordine alle modalità applicative in relazione alla situazione che ha originato la domanda.

Con specifico riferimento all'ambito di legittimazione soggettiva per l'attivazione di questa particolare forma di collaborazione, è ormai consolidato l'orientamento che vede, nel caso del comune, il Sindaco quale organo istituzionalmente legittimato a richiedere il parere, in quanto riveste il ruolo di rappresentante dell'Ente.

Il presente presupposto soggettivo sussiste nel quesito richiesto dal Presidente della provincia di Lodi, con nota del 28 gennaio 2014.

Con riferimento alla verifica del profilo oggettivo, occorre rilevare che la disposizione contenuta nel comma 8 dell'art. 7 della legge 131 deve essere raccordata con il precedente comma 7, norma che attribuisce alla Corte dei conti la funzione di verificare il rispetto degli equilibri di bilancio, il perseguimento degli obiettivi posti da leggi statali e regionali di principio e di programma, la sana gestione finanziaria degli enti locali. Lo svolgimento delle funzioni è qualificato dallo stesso legislatore come una forma di controllo collaborativo.

Il raccordo tra le due disposizioni opera nel senso che il comma 8 prevede forme di collaborazione ulteriori rispetto a quelle del precedente comma, rese esplicite in particolare con l'attribuzione agli enti della facoltà di chiedere pareri *in materia di contabilità pubblica*.

Appare conseguentemente chiaro che le Sezioni regionali della Corte dei conti non svolgono una funzione consultiva a carattere generale in favore degli enti locali, ma che, anzi, le attribuzioni consultive si connotano sulle funzioni sostanziali di controllo collaborativo ad esse conferite dalla legislazione positiva.

Al riguardo, le Sezioni riunite della Corte dei conti, intervenendo con una pronuncia in sede di coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 17, comma 31 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, hanno delineato una nozione di contabilità pubblica incentrata sul "*sistema di principi e di norme che regolano l'attività finanziaria e patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici*", da intendersi in senso dinamico anche in relazione alle materie che incidono sulla gestione del bilancio e sui suoi equilibri (deliberazione n. 54 del 17 novembre 2010). Il limite della funzione consultiva, come sopra delineato, fa escludere qualsiasi possibilità di intervento della Corte dei conti nella

concreta attività gestionale ed amministrativa o nei casi di interferenza, in concreto, con competenze di altri organi giurisdizionali.

Tanto premesso, l'istanza del Presidente della provincia di Lodi risulta ammissibile, in quanto afferisce all'interpretazione di norme di contabilità pubblica, in particolare riguardanti l'applicazione dell'avanzo d'amministrazione e l'assunzione di accertamenti di entrate e di impegni di spesa in costanza di esercizio provvisorio.

### **Esame nel merito**

In via preliminare la Sezione precisa che la decisione circa l'applicazione in concreto delle disposizioni in materia di contabilità pubblica è di esclusiva competenza dell'ente locale, rientrando nella discrezionalità e responsabilità dell'amministrazione. Quest'ultimo, tuttavia, potrà orientare la sua decisione in base alle conclusioni contenute nel presente parere.

Con il primo quesito il presidente della provincia di Lodi chiede se, in regime di esercizio provvisorio e/o dopo un'eventuale dichiarazione di dissesto, l'ente possa procedere all'applicazione dell'avanzo vincolato, determinato sulla base dei dati di preconsuntivo dell'esercizio precedente, secondo le modalità previste dal punto 8.11 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011).

#### **I.a). L'utilizzo dell'avanzo vincolato in esercizio provvisorio**

L'art. 186 del d.lgs. n. 267/2000, come modificato dal d.lgs. n. 126/2014 (recante *Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi*), disciplina il risultato contabile di amministrazione che, sempre pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito di quelli passivi, in virtù del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata (cfr. art 3 e Allegato n. 1 al d.lgs. n. 118/2011), non comprende le risorse accertate che finanziano spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi (rappresentate nel fondo pluriennale vincolato, cfr. art. 3, comma 5, d.lgs. n. 118/2011).

Il successivo art. 187 del d.lgs. n. 267/2000 dispone che il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati.

I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in conto capitale, senza vincoli di specifica destinazione, non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto.

I fondi accantonati comprendono, invece, gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità.

Il comma 3-ter del richiamato art. 187 precisa che costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio: a) nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa; b) derivanti da mutui contratti per il finanziamento di

investimenti determinati; c) derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione; d) derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione.

Sempre l'art. 187, al comma 2, disciplina le modalità di utilizzo, nell'esercizio successivo, della quota libera dell'avanzo di amministrazione, richiedendo la preventiva approvazione del rendiconto, mentre al comma 3 si occupa delle quote accantonate o vincolate, prevedendo la possibilità di utilizzo, per le finalità cui sono destinate, anche prima dell'approvazione del conto consuntivo, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sé stante dell'entrata, nel bilancio di previsione (o, se già approvato, con provvedimento di variazione). La norma stessa specifica che l'utilizzo dell'avanzo vincolato o accantonato è consentito, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, anche in caso di esercizio provvisorio, in questo caso limitatamente alla finalità di garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenze, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente.

Circa le concrete modalità, la norma rinvia al successivo comma 3-*quinquies*, che richiede che, prima dell'approvazione del consuntivo, le variazioni che applicano al bilancio quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione, siano effettuate dopo l'approvazione, da parte della Giunta, di un prospetto aggiornato del predetto avanzo (in quel momento ancora presunto). La disciplina è specificata dal comma 3-*quater* dello stesso art. 187 TUEL.

L'art. 163 del d.lgs. n. 267/2000, che, anche dopo la novella apportata dal d.lgs. n. 126/2014, disciplina l'esercizio provvisorio e la gestione provvisoria, nel rinviare, per quanto non disciplinato espressamente, al Principio applicato concernente la contabilità finanziaria (All. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), ribadisce, al comma 7, che, nel corso dell'esercizio provvisorio, sono consentite le variazioni di bilancio individuate dall'art. 187, comma 3-*quinquies* (quelle che, in attesa dell'approvazione del consuntivo, applicano quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione).

Anche il paragrafo 9.11.4 del Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio (Allegato n. 4/1 al d.lgs. 118/2011) conferma che l'utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione è sempre consentito, anche nelle more dell'approvazione del rendiconto della gestione.

Allo stesso modo, il Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), al paragrafo 8.11, puntualizza quanto finora esposto. Il *favor* del legislatore per l'applicazione, anche prima dell'approvazione del rendiconto, o in costanza di esercizio provvisorio, dell'avanzo vincolato emerge anche dal paragrafo 9.2 del Principio contabile applicato, che, da un lato, ricorda come non sia conforme ai precetti dell'art. 81, quarto comma, della Costituzione realizzare il pareggio di bilancio, in sede preventiva, attraverso l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione non ancora accertato a seguito dell'approvazione del consuntivo dell'esercizio precedente (cfr. Corte Costituzionale, sentenza

n. 70/2012), ma, dall'altro, permette l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione presunto costituite dai fondi vincolati e dalle somme accantonate.

Il Principio contabile citato puntualizza, infine, opportunamente, la necessità di distinguere le entrate vincolate alla realizzazione di una specifica spesa da quelle destinate al finanziamento di una generale categoria di spese (facendo l'esempio della spesa sanitaria). Infatti, fermo restando l'obbligo di rispettare sia i vincoli specifici che la destinazione generica delle risorse acquisite, sottolinea come la disciplina prevista per l'utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione non si applica alle risorse meramente destinate ad uno scopo (ma solo, per gli enti locali, a quelle elencate dall'art. 187, comma 3-ter, del TUEL).

### **I.b) L'utilizzo dell'avanzo vincolato dopo una dichiarazione di dissesto**

Va preliminarmente ricordato come, in virtù dell'art. 244 del d.lgs. n. 267/2000, si ha stato di dissesto finanziario se l'ente non può garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili ovvero se esistono nei confronti dell'ente medesimo crediti liquidi ed esigibili di terzi, cui non si possa fare validamente fronte con le modalità di cui all'articolo 193 (provvedimenti per il riequilibrio di bilancio) e 194 (riconoscimento di debiti fuori bilancio) del medesimo testo unico.

In queste ipotesi, in disparte il percorso del c.d. dissesto guidato, disciplinato dal d.lgs. n. 149/2011, l'art. 246 del d.lgs. n. 267/2000 dispone che la deliberazione recante la formale dichiarazione di dissesto finanziario vada adottata dal consiglio dell'ente locale, esplicitandone le cause (allo stesso scopo va allegata una relazione dell'organo di revisione).

Il comma 4 dell'art. 246 precisa che, se per l'esercizio nel corso del quale si dichiara il dissesto, è stato già deliberato il bilancio di previsione, quest'ultimo continua ad esplicitare i suoi effetti per l'intero esercizio finanziario. Gli ulteriori adempimenti, e relativi termini iniziali, propri dell'organo straordinario di liquidazione, da un lato, e del consiglio dell'ente, dall'altro, vengono differiti al 1° gennaio dell'anno successivo.

In questa ipotesi (che non risulta aderente a quella, prospettata dalla provincia istante, di pendenza di esercizio provvisorio), l'eventuale applicazione dell'avanzo vincolato, anche in caso di dichiarato dissesto, segue, almeno per l'anno in cui la dichiarazione viene effettuata, le ordinarie regole poste dall'art. 187 del TUEL e dai principi contabili applicati allegati al d.lgs. n. 118/2011, già esaminate.

L'ipotesi ordinaria, che conduce alla dichiarazione di dissesto da parte del consiglio dell'ente (quella dell'impossibilità di approvare un bilancio di previsione), risulta disciplinata dal successivo art. 248 del TUEL, che si cura di precisare come, a seguito della dichiarazione di dissesto, e sino all'emanazione del decreto ministeriale di approvazione dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato (cfr. art 261 TUEL), i termini per la deliberazione del bilancio da parte dell'ente locale vengano sospesi. La disciplina tende a permettere al Ministero dell'Interno di

effettuare i dovuti controlli sulle ipotesi di bilancio di previsione relativo all'anno in cui è dichiarato il dissesto, ed ai successivi, in modo da impedire al consiglio dell'ente locale di adottare soluzioni che possano pregiudicare il percorso di risanamento.

Al fine di disciplinare la gestione finanziaria in pendenza dei termini per la predisposizione dell'ipotesi di bilancio riequilibrato e dell'approvazione ministeriale, il successivo art. 250 del TUEL dispone che, dalla data di deliberazione del dissesto e sino a quella di approvazione di cui all'art. 261, l'ente locale non può impegnare, per ciascun intervento, somme complessivamente superiori a quelle definitivamente previste nell'ultimo bilancio approvato con riferimento all'esercizio in corso (e comunque nei limiti delle entrate accertate). I relativi pagamenti in conto competenza, inoltre, non possono mensilmente superare un dodicesimo delle somme impegnabili, con esclusione delle spese non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi.

Il comma 2 del medesimo art. 250 precisa, tuttavia, che per le spese vincolate dalla legge (si ritiene, anche regionale) e per quelle relative ai servizi locali indispensabili, nei casi in cui nell'ultimo bilancio approvato manchino del tutto gli stanziamenti ovvero gli stessi siano previsti per importi insufficienti, il consiglio (o la giunta, salvo ratifica), individua le spese da finanziare, motivando nel dettaglio le ragioni, e determina le fonti di finanziamento (sulla base di tali deliberazioni possono essere assunti gli impegni corrispondenti).

Come noto, a causa del dissesto, la gestione della situazione debitoria pregressa dell'ente è affidata ad un organo straordinario di liquidazione (art. 252 TUEL), che ha competenza relativamente a fatti ed atti di gestione verificatisi entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato, dovendo provvedere alla rilevazione della massa passiva, all'acquisizione e gestione dei mezzi finanziari disponibili ai fini del risanamento, ed liquidazione e pagamento della massa passiva.

A tal proposito, però, il comma 10 dell'art. 255 TUEL esplicitamente afferma che non compete all'organo straordinario di liquidazione l'amministrazione dei residui attivi e passivi relativi ai fondi a gestione vincolata (oltre ai mutui passivi già attivati per investimenti), ivi compreso il pagamento delle relative spese.

Questi ultimi costituiscono, pertanto, una delle poste che il consiglio dell'ente locale deve considerare in sede di predisposizione dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato, adempimento che l'art. 259 del TUEL impone sia effettuato entro tre mesi dalla data di emanazione del decreto di nomina dell'organo straordinario di liquidazione.

Tale ipotesi di bilancio, prosegue l'art. 261, va istruita dalla competente commissione ministeriale, che, entro il termine di quattro mesi, esprime un parere sulla validità delle misure disposte dall'ente per consolidare la propria situazione finanziaria e sulla capacità delle stesse di assicurare stabilità alla gestione finanziaria (la formulazione di rilievi o di richieste istruttorie, a cui l'ente deve dare riscontro, sospende il decorso del termine). In caso di esito positivo, la commissione sottopone l'ipotesi all'approvazione del Ministro dell'interno, che vi provvede con

decreto, stabilendo eventuali prescrizioni per la corretta ed equilibrata gestione dell'ente.

Infine, a seguito della riferita approvazione ministeriale, l'ente locale, entro 30 giorni, deve provvedere alla deliberazione del bilancio dell'esercizio cui l'ipotesi si riferisce (art. 264 TUEL).

Sulla scorta della disciplina esposta, appare evidente come la dichiarazione di dissesto comporti una serie di limitazioni alle potestà decisionali degli organi dell'ente locale, anche in materia di bilancio. Per quanto riguarda, in particolare, la possibilità di applicare quote dell'avanzo vincolato, la legge espressamente (art. 255, comma 10) ne sottrae la competenza all'organo straordinario di liquidazione, rimettendone la proposta allo stesso ente locale (che ne può prevedere l'utilizzo in sede di ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato). Tuttavia, la competente commissione ministeriale deve dare parere positivo sull'eventuale ridotto utilizzo, proponendo al Ministro dell'Interno l'approvazione dell'ipotesi di bilancio sottoposta dall'ente dissestato.

Va pure segnalato, per concludere, come l'eventuale utilizzo dell'avanzo vincolato potrebbe integrare una delle ipotesi eccezionali di gestione indicate dal citato art. 250, comma 2, del d.lgs. n. 267/2000 che, come esaminato, per le spese disposte dalla legge e per quelle relative a servizi locali indispensabili, nei casi in cui nell'ultimo bilancio approvato manchino del tutto gli stanziamenti ovvero gli stessi siano previsti per importi insufficienti, permette al consiglio dell'ente locale (o alla giunta, salvo ratifica), di individuare motivatamente le spese da finanziare e le relative risorse.

**II.** Con il secondo quesito la provincia istante chiede se sia possibile autorizzare l'accertamento e l'impegno di somme vincolate (correnti e in conto capitale), assegnate nel corso del corrente anno, eccedenti gli stanziamenti assestati del bilancio 2014 e, in caso positivo, secondo quali modalità.

Come noto, in un bilancio di tipo finanziario, quale permane quello degli enti locali anche dopo il d.lgs. n. 118/2011, gli stanziamenti di spesa del bilancio di previsione, ormai triennale, hanno natura autorizzatoria, costituendo limite agli impegni ed ai pagamenti (con l'esclusione delle previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro/servizi per conto di terzi). Per quanto riguarda le entrate, invece, hanno natura autorizzatoria i soli stanziamenti riguardanti le accensione di prestiti.

Per effetto della natura autorizzatoria, propria delle previsioni di tutti gli anni considerati nel bilancio triennale, in caso di esercizio provvisorio la gestione è effettuata sulla base dell'ultimo documento di previsione approvato. In particolare, a seguito dell'entrata in vigore a regime delle previsioni del d.lgs. n. 118/2011 (cfr. art. 80), sulla base delle autorizzazioni del secondo esercizio considerato nel bilancio triennale (nello specifico, il 2015 del bilancio 2014-2016).

A tal proposito, il paragrafo 8.14 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, precisa che, nel primo anno di adozione dei nuovi schemi di bilancio previsti dal

decreto (il 2015, per chi che non ha aderito in precedenza alla sperimentazione), gli enti, che al 31 dicembre dell'anno precedente, non hanno deliberato il bilancio di previsione, gestiscono provvisoriamente gli stanziamenti di spesa (del secondo esercizio dell'ultimo bilancio di previsione approvato) previa riclassificazione secondo lo schema di bilancio allegato al decreto d.lgs. 118/2011. In sostanza, il limite è costituito dagli stanziamenti di spesa previsti, per l'esercizio 2015, nel bilancio di previsione 2014-2016, salva riclassificazione di questi ultimi (redatti secondo i previgenti schemi di bilancio) secondo il modello di cui all'Allegato 9 al d.lgs. n. 118/2011.

L'art. 163 del d.lgs. n. 267/2000, nella formulazione vigente dal 2015 (dopo la novella apportata dal d.lgs. n. 126/2014), ribadisce quanto esposto, prevedendo, al comma 1, che, se il bilancio di previsione non è approvato entro il 31 dicembre dell'anno precedente, la gestione finanziaria dell'ente si svolge nel rispetto dei principi applicati della contabilità finanziaria riguardanti l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria (All. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011).

Il comma 3 dell'art. 163 prevede, altresì, che "*l'esercizio provvisorio*" possa essere autorizzato, con legge o con decreto del Ministro dell'interno, mentre il precedente comma 2 riferisce la fattispecie della "*gestione provvisoria*" all'assenza di una proroga o alla mancata approvazione del bilancio decorso il termine concesso dal legislatore o dal Ministro, differimento che, come noto, è stato autorizzato costantemente negli ultimi anni (per il corrente esercizio 2015, allo stato attuale, fino al prossimo 31 marzo).

La situazione di "*esercizio provvisorio*" autorizzato differisce da quello della "*gestione provvisoria*" (frutto di cristallizzato inadempimento alla tempestiva approvazione di un bilancio di previsione) sotto il profilo della disciplina, consentendo il legislatore maggiori facoltà di gestione nel primo caso rispetto al secondo (si rinvia alla diversa formulazione del comma 2 dell'art. 163, rispetto ai successivi commi 3, 5, 7 3 8).

Nel corso dell'esercizio provvisorio, infatti (cfr. art. 163, comma 3, TUEL), gli enti possono impegnare solo spese correnti (oltre quelle correlate a partite di giro). Per la spesa in conto capitale, possono essere impegnate solo somme per lavori pubblici di somma urgenza o altri interventi di somma urgenza.

Il comma 5 individua poi ulteriori limiti, imponendo che gli enti possano impegnare mensilmente, per ciascun programma riferito alle spese di cui al precedente comma 3, importi non superiori ad un dodicesimo degli stanziamenti del secondo esercizio del bilancio di previsione deliberato l'anno precedente (unitamente alla quota dei dodicesimi non utilizzata nei mesi precedenti), ridotti delle somme già impegnate negli esercizi precedenti e dell'importo accantonato al fondo pluriennale vincolato.

Fanno eccezione a tale regola le spese: a) tassativamente regolate dalla legge; b) non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi; c) a carattere continuativo necessarie per garantire il mantenimento del livello qualitativo e quantitativo dei servizi esistenti, impegnate a

seguito della scadenza dei relativi contratti.

Il comma 7 (già esaminato) dello stesso articolo 163 permette poi, nel corso dell'esercizio provvisorio, alcune variazioni di bilancio, fra le quali quelle indicate dall'art. 187, comma 3-*quinquies*, riguardanti l'applicazione di quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione (fattispecie di cui si è occupato il primo paragrafo del presente parere).

Il dubbio posto dalla provincia istante, con il quesito ora in esame, non afferisce, tuttavia, a quello, già analizzato, delle modalità e limiti di utilizzo di risorse già accertate in esercizi precedenti, confluite nell'avanzo vincolato, ma a nuove risorse, attribuite in competenza dalla regione (o da altri enti) nel corrente esercizio finanziario, che superano l'intero importo stanziato, in parte spesa, nel secondo esercizio (il 2015) del bilancio di previsione 2014-2016 (limite della gestione in esercizio provvisorio).

In proposito, il Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria ribadisce quanto previsto dall'esposto art. 163 del TUEL, in particolare la regola dell'impegno per dodicesimi nel corso dell'esercizio provvisorio, e le relative eccezioni. Per il resto, al paragrafo 8.7, sancisce che *"nei casi in cui è consentito assumere impegni senza fare riferimento al limite dei dodicesimi, le spese sono impegnate nel rispetto del principio contabile generale della competenza finanziaria, con imputazione agli esercizi in cui le spese sono esigibili, nei limiti degli stanziamenti dell'ultimo bilancio approvato"*.

Non appare pertanto possibile variare il bilancio, nel corso dell'esercizio provvisorio, per permettere il recepimento di impegni di spesa che non solo, nel caso delle eccezioni previste, superino il limite dei dodicesimi, per giungere all'ammontare dello stanziamento di spesa previsto nell'ultimo bilancio di previsione approvato (nel caso di specie, il 2014-2016), ma addirittura sforino lo stanziamento del programma.

Sempre il Principio contabile applicato, le cui previsioni sono direttamente richiamate dal testo legislativo (cfr. art. 3 d.lgs. n. 118/2011), prevede tuttavia alcune ipotesi, eccezionali, in cui il bilancio di previsione può essere variato anche in costanza di esercizio provvisorio.

Il paragrafo 8.1 paventa, per esempio, la possibilità per la necessità di impegnare spese riguardanti lavori pubblici di somma urgenza o altri interventi di somma urgenza (*"In tali casi, è consentita la possibilità di variare il bilancio gestito in esercizio provvisorio, secondo le modalità previste dalla specifica disciplina di settore"*).

Il paragrafo 8.11, inoltre, prevede la facoltà, con delibera di giunta, di variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'ente.

Il paragrafo 8.13, infine, ammette, nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria, la possibilità, per quanto riguarda le spese, di effettuare variazioni agli stanziamenti di competenza dei macroaggregati (compensative all'interno dei programmi) e dei capitoli (compensative all'interno dei macroaggregati, anche con istituzione di nuovi capitoli). Il

problema delle variazioni in aumento non si pone, invece, anche in esercizio provvisorio, per le entrate (con esclusione delle entrate per accensione prestiti, peraltro espressamente vietati durante l'esercizio provvisorio).

#### **P.Q.M.**

la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la regione Lombardia, in relazione ai quesiti posti dalla Provincia istante, ritiene quanto segue:

- le quote di avanzo vincolato, indicate dall'art. 187, comma 3-ter, del d.lgs. n. 267/2000, possono essere utilizzate, in costanza di esercizio provvisorio (art. 163, comma 7, e 187, comma 3, del d.lgs. n. 267/2000), anche prima della formale approvazione del rendiconto consuntivo dell'esercizio precedente, con le modalità e le procedure prescritte dal testo unico degli enti locali (art. 187, commi 3-*quater* e 3-*quinquies*), nonché dai Principi contabili applicati concernenti la programmazione e la contabilità finanziaria (Allegati 4/1 e 4/2 al d.lgs. n. 118/2011);

- le quote di avanzo vincolato, indicate dall'art. 187, comma 3-ter, del d.lgs. n. 267/2000, possono essere utilizzate, dopo la dichiarazione di dissesto effettuata ai sensi dell'art. 246 del d.lgs. n. 267/2000, contestualmente all'approvazione, seguendo le procedure prescritte (cfr. artt. 259, 261 e 264 d.lgs. n. 267/2000), dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato. Rimangono salve, ricorrendone i presupposti, le eccezioni espressamente previste dalla legge (art. 250, comma 2, d.lgs. n. 267/2000);

- in costanza di esercizio provvisorio, il carattere finanziario dei bilanci degli enti locali, che si concreta nell'imposizione di limiti preventivi agli impegni di spesa ed ai pagamenti, impone di non superare, mensilmente, fatte salve le eccezioni previste, il dodicesimo degli importi stanziati, con riferimento all'esercizio in corso, nei programmi del bilancio triennale approvato nell'esercizio precedente (art. 163 d.lgs. n. 267/2000). Eventuali variazioni ai predetti stanziamenti sono possibili esclusivamente nei termini disposti dal Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011.

Il magistrato relatore  
(Donato Centrone)

Il Presidente  
(Simonetta Rosa)

Depositata in Segreteria  
19 marzo 2015  
Il Direttore della Segreteria  
(dott.ssa Daniela Parisini)