

GIORNATA DI STUDIO IN MEMORIA DI ANTONIO GIUNCATO

Firenze, 31 maggio 2019

RINIERI FERONE, Presidente Osservatorio Finanza locale, Ministero Interno,

Il fondo pluriennale vincolato degli enti locali

Il tema della giornata di studio che intende focalizzare il percorso dei principi contabili dall'ordinamento finanziario e contabile del 1995 all'armonizzazione sollecita alcune riflessioni su taluni aspetti di carattere generale che riguardano il cammino dell'armonizzazione negli enti locali. Nella stessa linea logica di queste riflessioni, di cui darò subito conto, mi soffermerò su alcune evidenze di un istituto contabile sicuramente rilevante e cioè il FPV interessato dal recentissimo decreto correttivo 1° marzo 2019 che ha riformulato, su questo punto specifico, il principio contabile applicato della competenza finanziaria.

La linea logica delle mie riflessioni è quella che si è andata man mano costruendo dalla prospettiva dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali in ordine all'attuazione dell'armonizzazione e che guardano al sistema complessivamente inteso, quindi sia in termini organizzativi, sia in termini funzionali e che hanno dato motivazione ad alcuni atti di indirizzo ed orientamento dell'osservatorio dei quali intendo dirvi molto brevemente.

Bisogna subito dire che l'impressione che si è imposta all'evidenza dei fatti è che il primo impatto dell'armonizzazione che, come tutti sapete, è declinata in un'articolata disciplina normativa tecnico-contabile, molto dettagliata proprio per favorirne la "digeribilità", per una non trascurabile parte degli enti interessati ha evidenziato un ritardo a rimodularsi sulla base di principi di diritto e di criteri operativi rigorosi che, a dire il vero, presupponevano situazioni gestionali non deteriorate. In pratica è stata avviata una vera rivoluzione che, in non pochi casi ha inciso soprattutto sulle prassi che si erano venute a consolidare nel tempo in funzione, spesso, di una scelta prammatica di regolarità sostanziale che in più situazioni, eccedendo questi limiti, si è sovrapposta ai canoni della regolarità

amministrativo- contabile ciò che si legge anche in certi fenomeni contabili, per così dire, logicamente asimmetrici. Dico cose abbastanza scontate se ricordo, per esempio ed in proposito, ciò che un recente studio dell'Osservatorio sulla riscossione delle entrate e tax gap, pubblicato lo scorso aprile, ha messo in evidenza e cioè gli atavici problemi delle difficoltà di riscossione per nulla scalfiti dallo sperato efficientamento della riscossione attraverso la più efficace ingiunzione fiscale, ma mi riferisco anche e soprattutto alla persistente zona d'ombra della cosiddetta economia non osservata. I dati del tax gap sull'IMU esclusa l'abitazione principale dal 2012 al 2016 mettono in evidenza un differenziale tra gettito atteso e gettito effettivo di oltre 5 miliardi; un dato che per una quota viene anche considerato nella stima della capacità fiscale (Decreto Mef 16.11.2017) quasi a riprova della natura endemica del fenomeno. Tuttavia, nello stesso tempo e nello stesso contesto, e vengo qui alle asimmetrie, le gestioni, in termini di competenza, hanno continuato a far registrare consistenti, se non iperbolici, volumi di *overshooting* nella verifica dei vincoli di finanza pubblica, fenomeno contabile che presuppone, invece, un'ampia base di risorse teoricamente destinabili al bilancio. Quindi convivono nelle stesse risultanze contabili potenziali margini correnti e buchi, oramai, strutturali e conseguente crisi di liquidità, da cui i reiterati interventi di anticipazioni di risorse. Non solo. Questa teorica plusvalenza dovrebbe tendenzialmente favorire la progressiva scomparsa, del fenomeno, invece persistente, a livello di comparto, dei debiti fuori bilancio. Insomma, la sensazione che si è colta nella prima, non breve, fase di assimilazione dell'armonizzazione è che in non pochi casi l'oggettiva insostenibilità di talune misure gestionali ha spinto verso adattamenti applicativi fattuali di certe norme dell'armonizzazione. Questo difetto di coerenza tra fenomeni contabilmente rilevanti ha accentuato la necessità che i parametri di coerenza fossero ricercati e misurati su un terreno più oggettivo, ciò che ha suggerito di rivedere il sistema degli indicatori di deficitarietà strutturale che sono campanelli di allarme utili a tempestive diagnosi delle reali condizioni di salute finanziaria, se congruamente rappresentativi delle situazioni contabili che intendono misurare. E mi sembra che misurare, come fanno i nuovi parametri, da un lato, le effettive risorse disponibili, anche in termini di cassa, rispetto alle spese e tenere conto, dall'altro, dei debiti assunti e degli impegni di risanamento da onorare dovrebbe consentire di impostare un programma finanziario attendibile e sostenibile. Da qui l'atto di indirizzo dell'Osservatorio del febbraio 2018 di revisione dei parametri recepito nel decreto ministeriale che, poi, li ha adottati.

In pratica ed anche se si va registrando un progressivo miglioramento, non è stato facile realizzare l'auspicata permeabilità dei bilanci alle regole dell'armonizzazione, regole, queste, che trovano tutte un punto di emersione nel concetto di effettività della gestione, ossia della tendenziale giustapposizione tra evento sostanziale e sua rappresentazione contabile. E' stato ed è un percorso di per sé difficile ma che è partito in salita a causa della sfavorevole congiuntura nel cui contesto è stata avviata l'armonizzazione, essendosi creata anche una situazione finanziaria irrigidita dagli scarsi margini di manovra per far fronte alle criticità, arginate solo in maniera disorganica con una serie di interventi eccentrici rispetto ai postulati contabili. Mi riferisco a quella serie di misure di flessibilità che, ad esempio e per rimanere più vicini ai nostri giorni, fino all'ultima legge di bilancio sono quelle pseudo-emergenziali perché, in effetti, concretamente durature, come la destinazione delle risorse da alienazione dei beni del patrimonio alla copertura delle spese per la quota di ammortamento dei mutui; e così alle reiterate norme che hanno attribuito libera destinazione all'eventuale surplus delle rinegoziazioni, ma ce ne sono altre, mentre sono rimaste sul tappeto le problematiche sulla gestione attiva del debito finanziario ora riportate al centro dell'attenzione con le previste novità normative in lavorazione con il decreto-crescita. Argomento sul quale l'Osservatorio a fine gennaio 2019 ha proposto una sua interpretazione sui limiti e contenuti della facoltà di rivedere le posizioni debitorie anche nella considerazione che non sembra esserci un problema generalizzato di debito locale tenuto conto del suo valore assoluto, a inizio 2019, pari a 33,9 miliardi ed in progressiva diminuzione: -7,2% rispetto al dato di inizio 2018. Emergono piuttosto, due aspetti e cioè da un lato singole situazioni di allarme specifico, dall'altro il differente peso del debito per gli enti di piccole dimensioni che si leggono dai dati della RGS secondo i quali nel 2018 detti enti hanno speso in interessi una cifra pari al 3,75% dello stock passivo ed è un peso che cresce al diminuire degli abitanti.

Un'altra criticità in attesa di risposte è anche quella che riguarda gli affidamenti ed i rinnovi delle tesorerie, tema, questo, al centro di un recente atto di indirizzo, previa condivisione anche dell'associazione bancaria italiana, per un'auspicabile iniziativa legislativa volta a modificare talune delle relative disposizioni del testo unico degli ee.ll. Infatti non poche sono le nuove disposizioni che hanno introdotto vari obblighi che hanno inciso sulle modalità di tale servizio: da quelli richiesti in base al nuovo sistema SIOPE+, agli ordinativi

di pagamento e ordini di incasso, alle regole dei documenti informatici secondo le indicazioni delle linee guida dell'Agazia per l'Italia digitale, così come non poche sono le ragioni che militano ad aprire a nuove possibilità di affidamento del servizio soprattutto nelle zone svantaggiate.

Venendo ora all'altro punto di riflessione e cioè alla disciplina riguardante il FPV, in seno all'Osservatorio si sta ragionando intorno ad alcuni importanti aspetti.

Tutti gli operatori del diritto condividono che il fondo pluriennale vincolato è uno dei punti qualificanti questa nuova metodologia della gestione che poco fa indicavamo nel concetto di effettività, secondo il quale la rappresentazione contabile deve essere espressiva nel modo più realistico possibile degli effetti sostanziali della sottesa transazione.

Nel caso del FPV vi è da dire che il principale valore sostanziale di questo meccanismo risiede nella necessità di legare nel tempo risorse acquisite ed impieghi delle stesse in linea con il programma di spesa. Ciò comporta che se viene meno l'effettività programmatica della spesa viene meno il senso di questo accantonamento.

Sotto il profilo strettamente contabile si può ritenere che nella dinamica gestionale l'FPV, a mio avviso, di fatto costituisca un elemento con connotazione ibrida rispetto al meccanismo tipico in cui viene declinata, in linea generale, la gestione finanziaria e cioè l'acquisizione per l'utilizzo delle risorse disponibili; l'FPV sembra rimanere nel mezzo rispetto alla maggior parte delle altre grandezze contabili. Infatti, da un lato, nasce quando si accertano risorse della competenza di un dato esercizio, dall'altro, serve a rinviarne l'utilizzo. Così come nella ponderazione dei fattori sui quali si costruiscono e poi si conservano le condizioni di equilibrio tra il totale complessivo delle entrate e quello delle spese, a consuntivo, il fondo ha peso e significato pur mantenendo il suo intrinseco valore di componente proiettata alla gestione futura, tant'è che per legge l'FPV di spesa del bilancio si sottrae dal risultato di amministrazione, ma il suo saldo, insieme ad altre voci di saldo, come quella dei residui e della competenza, serve a riconciliare quadro riassuntivo e risultato di amministrazione. Quindi il FPV partecipa *in toto* alle sorti della gestione ma diversamente dalla generalità delle altre poste importanti ha il carattere di una componente flessibile; sappiamo che se cambia lo sviluppo del programma della spesa coperta dal FPV a rendiconto si verificano le economie di impegno che cambiano la sua consistenza nonché

quella parte di impostazione dei bilanci nei quali si modificano gli stanziamenti di spesa e/o di fondo. Questo vuol dire che il Fondo intanto funziona ed assolve al suo ruolo di contenitore dinamico dell'acquisizione ed impiego di risorse, nella misura in cui realmente è agganciato allo sviluppo del programma di spesa. Diversamente potrebbe diventare uno strumento di "movimentazione" dei saldi a seconda delle convenienze: se mi si prospetta una chiusura in disavanzo di amministrazione potrei avere interesse ad alleggerire il fondo di spesa, viceversa, ad appesantirlo, in entrambi i casi facendo valere un cambiamento dello sviluppo del programma.

Quindi un misuratore dell'efficacia di questo istituto è dato dal suo effettivo utilizzo. Le modifiche apportate al principio contabile applicato per adeguarlo, sotto il profilo che stiamo trattando, al codice dei contratti pubblici impongono proprio questo profilo portando in primo piano la necessità di un costante monitoraggio dello sviluppo dei programmi di spesa per giustificare le ragioni della sua conservazione e per garantire il corretto utilizzo dell'FPV. E' evidente, infatti, che più si dilata lo spazio temporale tra acquisizione delle risorse e utilizzo delle stesse più cresce l'esigenza di monitoraggio cui pure si accennava. Questo spazio è teoricamente individuato nella declinazione delle fasi che attraversano l'arco temporale che va dall'inserimento dell'opera nel programma triennale fino alla esecuzione della stessa. Queste fasi segnano un tempo necessario, quindi normale se mantenuto nei suoi termini fisiologici. Ma la possibilità che nel complesso sviluppo della filiera procedimentale sbiadisca la natura tipica del FPV come "strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche territoriali che evidenzia con trasparenza e attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente richiede uno specifico presidio. Questa natura non si perde se il tempo che trascorre identifica sempre il tempo dell'adempimento della prestazione contenuto dell'obbligazione in via di perfezionamento.

Secondo la disciplina del riformato principio contabile la legittima conservazione delle risorse accantonate nel fondo a copertura di spese di investimento, non impegnate, presuppone sempre e comunque due condizioni e cioè l'intero accertamento delle relative entrate e l'inserimento dell'intervento nel programma triennale, con l'eccezione dei lavori pubblici di importo tra 40 e 100mila euro.

A queste condizioni indispensabili e contestualmente verificate si aggiungono talune qualificate situazioni alternative e cioè: l'impegno parziale del quadro economico sulla base di precise obbligazioni giuridicamente perfezionate; l'attivazione delle procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi al minimo e l'attivazione delle procedure di affidamento dell'intervento da realizzare avviate dopo la validazione del progetto da porsi a base della gara stessa. C'è poi la clausola secondo la quale il fondo è conservato anche in caso di contenziosi. In proposito, seppure non altrimenti precisato, se questa clausola dovesse operare come cristallizzazione del fondo all'insorgere di un contenzioso e del conseguente "stop" alla filiera procedimentale, non solo si esce dalla logica della rigorosa continuità delle fasi che il principio impone per conservare la prenotazione dell'intero stanziamento a fondo, ma probabilmente si perde anche il senso della finalità del fondo che abbiamo illustrato. Certo, immaginare che l'insorgenza del contenzioso e la sua persistenza a chiusura dell'esercizio debba costituire un automatismo di confluenza delle risorse nell'avanzo di amministrazione neanche appare congruo. E' evidente che la sana amministrazione in queste situazioni impone un intervento dell'Amministrazione sulla più corretta rappresentazione delle scelte allocative e delle sue dinamiche che si deve basare su una valutazione di merito.

Sul versante, invece, della sequela delle fasi realizzative puntualmente declinate nel principio successive alla predisposizione del livello minimo di progettazione, la funzione del fondo sarà veridica nella misura in cui il responsabile del procedimento farà valere termini e condizioni delle fasi gestionali. Ed è nella carenza di questo supporto organizzativo che potrebbe incagliarsi il corretto utilizzo dell'FPV. Non si può negare che il fenomeno dell'ingolfamento di questo fondo registratosi, subito, nel 2015 all'indomani dei primi adempimenti conseguenti al riaccertamento straordinario che ha visto imputare a quell'esercizio tutte le risorse impegnate, stenta ad essere superato e non ha mai del tutto persuaso l'idea che all'origine di questa stasi ci fossero i vincoli di finanza pubblica oppure la rigidità delle procedure e alla lentezza nella loro gestione.

Qualche numero illustra meglio il concetto: i dati dei rendiconti 2016-2018 di un campione significativo di enti (circa 5000, nei primi due anni, 3700 nel 2018) ci restituiscono l'informazione di una non ottimale dimestichezza, anche se in via di miglioramento, di non pochi enti con l'utilizzo di questo strumento contabile. Su oltre 25 mld di stanziamento di

spesa in conto capitale per ciascuno degli anni 2016 e 2017 , l'FPV di entrata dà copertura a poco più di 6 mld di spesa; nel 2018, per un'enti inferiore, su 19 mil di stanziamenti il fondo ha coperto 4,4 mld. La dinamica del fondo osservata nel rapporto di composizione a rendiconto ci mostra che, nel 2016, il 51,47% dell'FPV di spesa è rappresentato da quello di entrata; un dato che migliora nel 2017, dove il rapporto scende a 45,98% e nel 2018 a 40,48%. Sempre guardando questi dati si vede che la programmazione c'è ma è di corto respiro, nel senso che i volumi di spesa coperti dal fondo si assommano in larghissima parte nell'esercizio successivo a quello di costituzione del fondo e si assottigliano molto in quelli successivi.

Appare evidente quindi che un incremento della consistenza e dell'utilizzo di questo strumento quale ci si attende dall'applicazione delle nuove disposizioni del principio contabile applicato che, come già detto, consente di prenotare l'intero stanziamento di spesa e quindi costituire l'FPV dopo l'inserimento dell'opera del piano triennale, fa ritenere essenziali l'utilizzo dei meccanismi sollecitatori, valorizzando, innanzitutto, quelli tradizionalmente affidati alle pattuizioni contrattuali, ma non va trascurata anche un'ottimizzazione dell'organizzazione dei servizi preposti alla gestione degli appalti. E' fatto abbastanza noto che negli ultimi tempi il consistente incremento di contributi e stanziamenti di risorse finalizzate a particolari interventi nel settore dell'edilizia scolastica, del risanamento ambientale e della sicurezza delle periferie abbia costituito per non pochi enti una preoccupazione delle responsabilità adempimentali più che un sollievo dalle criticità. Molti enti soprattutto di piccole-medie dimensioni si sono trovati impreparati all'avvio della spesa finanziata soprattutto per i termini stretti di impiego delle risorse assegnati dalle leggi. Questo è un punto di debolezza del sistema a cui si sta ponendo rimedio con alcune prime misure legislative in itinere. In sostanza la nuova disciplina dei principi, puntuale e completa nell'astrazione regolativa, deve misurarsi con i problemi delle realtà operative che prescindono dalla formalità contabili.

D'altra parte lo abbiamo detto all'inizio di queste riflessioni che il comune denominatore dell'armonizzazione risiede nel principio di effettività e cioè che si deve rappresentare contabilmente ciò che si può e si deve fare: diversamente ritorna il problema di individuare nel bilancio i veri debiti nel coacervo delle poste passive e tutt'al più la nuova disciplina dettata dai principi contabili potrà darci contezza dei punti di incaglio e delle ragioni delle

non rare opere incompiute e contestualmente del corretto utilizzo di questo importante strumento gestionale.

Concludo con queste considerazioni: nelle analisi finanziarie mirate a valutare il peso di una spesa nel bilancio siamo soliti fare riferimento al concetto di sostenibilità finanziaria che costituisce un parametro a metà strada tra regola scritta e regola di prudenza e siamo anche soliti guardare con favore a quelle misure di flessibilità che vanno incontro alla sostenibilità finanziaria; nelle valutazioni dell'efficienza della spesa per gli investimenti e nel tentativo di isolare le cause che la frenano, forse è il caso di andare a ricercare queste cause in una difficile **sostenibilità procedimentale** in termini non tanto e non solo di passaggi procedurali, ma in maniera molto più veritiera e concreta negli assetti dell'organizzazione e del funzionamento degli uffici ai quali sono intestate i relativi compiti ed ai quali certamente gioverebbero, anche qui come abbiamo detto poco fa per l'altro concetto di sostenibilità, criteri di flessibilità nella regolazione dei rapporti di servizio funzionali ad un più forte e responsabile coinvolgimento. Grazie per l'attenzione.