



REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL VENETO

Nelle adunanze del 20 aprile e 4 maggio 2016, composte da:

Dott. Giampiero PIZZICONI                      Presidente f.f., relatore

Dott. Tiziano TESSARO                          Primo Referendario

Dott.ssa Francesca DIMITA                      Primo Referendario

Dott.ssa Daniela ALBERGHINI                  Referendario

VISTO l'art. 100, secondo comma, della Costituzione;

VISTO il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con r.d. 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

VISTO il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti con il quale è stata istituita in ogni Regione ad autonomia ordinaria la Sezione regionale di controllo, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000, modificato con le deliberazioni delle Sezioni Riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n.1 del 17 dicembre 2004 e, da ultimo, con deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229 del 19 luglio 2008;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131 recante "*Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3*", ed, in particolare, l'art. 7, comma 8;

VISTO il D.L. n. 174 del 10 ottobre 2012 convertito nella Legge n. 213 del 7 dicembre 2012 recante: "*Disposizioni urgenti in materia*

*di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012”.*

VISTI gli indirizzi e criteri generali per l’esercizio dell’attività consultiva approvati dalla Sezione delle Autonomie nell’adunanza del 27 aprile 2004, come modificata ed integrata dalla deliberazione n. 9/SEZAUT/2009/INPR del 3 luglio 2009 e dalla deliberazione n.54/CONTR del 17 novembre 2010 delle Sezioni Riunite in sede di controllo;

VISTA la richiesta di parere inoltrata dal Comune di Teolo, prot. n. 1783 del 4 febbraio 2016, acquisita al prot. C.d.C. n. 1458 del 5 febbraio 2016;

VISTA l’ordinanza n. 21/2016 con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l’odierna adunanza;

UDITI il magistrato relatore, dott. Giampiero Pizziconi;

#### FATTO

La richiesta di parere formulata dal Comune di Teolo ha per oggetto la corretta interpretazione delle disposizioni dettate dall’armonizzazione contabile, attese le problematiche relative al passaggio a far data dal 2015 al principio della competenza finanziaria potenziata, relative alla modalità di imputazione a bilancio del Fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e della produttività (di seguito “Fondo”).

Evidenzia l’ente che l’amministrazione, pur essendosi svolte nel corso del 2015 numerose riunioni tra le delegazioni trattanti, di parte datoriale e sindacale, al fine giungere ad un accordo sulla

corretta distribuzione del "Fondo" con specifico riferimento alla parte variabile da destinare a progetti previsti dall' art. 15, comma 2 e 5 del CCNL del 1° aprile 1999, detto accordo decentrato non risultava tuttavia siglato al 31 dicembre 2015. Tuttavia, l'amministrazione, pur in mancanza di detto accordo sottoscritto, intenderebbe comunque costituire (nel 2016) il "Fondo" di cui trattasi *"...onde addivenire successivamente alla stipula del Contratto integrativo 2015..."*.

Secondo la ricostruzione del Comune richiedente osterebbe, o quanto meno non sarebbe del tutto chiara, la possibilità di allocare in bilancio nel corso dell'anno 2016 le risorse destinate alla parte variabile del "Fondo" come sembrerebbe emergere dalla lettura del nuovo principio contabile 4.2 allegato al d. lgs 118/2011. Detto principio, afferma l'ente, al punto 5.2 dispone tra le altre: *"Alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento stesso accessorio e premiante, imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili. Alla fine dell'esercizio, nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa, sulla base della formale delibera di costituzione del "Fondo", vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del "Fondo" risultano definitivamente vincolate. Non potendo assumere l'impegno, le correlate economie di spesa confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell'esercizio provvisorio"*.

L'amministrazione richiedente, con riferimento alla mancanza della sottoscrizione dell'accordo decentrato e (di fatto alla sua costituzione come sembra emergere nella richiesta di parere) dell'operatività del richiamato principio contabile in ordine alle risorse di parte variabile, rileva che l'operazione di imputazione contabile delle risorse del "Fondo" possa avvenire anche dal punto di vista temporale nell'esercizio successivo e, quindi, dopo il 31 dicembre, purché entro il termine di approvazione del rendiconto adducendo, a sostegno di tale conclusione, una serie di motivazioni di seguito richiamate:

1. *"..La costituzione del "Fondo" in argomento comporta l'apposizione di un vincolo sul risultato di amministrazione che, come tale, può essere effettuato anche oltre il 31 dicembre, purché entro la chiusura dell'esercizio, e pertanto entro i termini di approvazione del rendiconto di gestione. Pertanto si ritiene che la suddetta delibera entro la chiusura dell'esercizio sia legittima, non trattandosi di impegno di spesa, che secondo i principi contabili potrà essere correttamente adottato a seguito della sottoscrizione del contratto, entro il 31/12, ma di un vincolo sul risultato di amministrazione.*
2. *tale interpretazione sembra trovare ulteriore sostegno nella circostanza che il D.Lgs. 18/08/2000, n. 267 "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali" statuisce che debbano essere adottate entro la "chiusura dell'esercizio" operazioni che certamente non possono essere compiute entro il 31 dicembre:*
  - *il riaccertamento dei residui attivi e passivi (Articolo 228);*

*- le variazioni al "Fondo" pluriennale vincolato (Articolo 175 Variazioni al bilancio di previsione ed al piano esecutivo di gestione comma 5 bis. "L'organo esecutivo con provvedimento amministrativo approva le variazioni del piano esecutivo di gestione, salvo quelle di cui al comma 5-quater, e le seguenti variazioni del bilancio di previsione non aventi natura discrezionale, che si configurano come meramente applicative delle decisioni del Consiglio, per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio (.....) lettera e) variazioni riguardanti il "Fondo" pluriennale vincolato di cui all'art. 3, comma 5 del decreto legislativo 23 giugno 2011. n. 118, effettuata entro i termini di approvazione del rendiconto in deroga al comma 3,"*

*Evidenzia altresì il Comune di Teolo che, sotto altro aspetto, "...sembrerebbe inoltre che la suddetta delibera sia superflua, qualora si consideri che la stessa costituzione dei fondi vincolati sul risultato di amministrazione (es, "Fondo" crediti dubbia esigibilità) si realizza in sede di approvazione del rendiconto. Si vuole citare a questo proposito una recentissima sentenza della sezione Autonomie della Corte dei Conti n. 3 del 19/01/2016 "Si chiede, poi, se per l'apposizione del vincolo di destinazione specifica sia sufficiente l'approvazione del bilancio oppure occorra un atto autonomo di finalizzazione. Per la peculiarità della fattispecie si deve ritenere che occorra un'esplicita specifica deliberazione, rispetto alla quale il bilancio dovrà essere coerente. Si tratta comunque di determinazioni che hanno la loro sede naturale negli atti che*

*compongono il ciclo di bilancio nell'ambito dei quali è possibile dare specifica evidenza alla determinazione di assegnare vincoli di destinazione a particolari entrate riferibili alle categorie per le quali la legge ne ammette la facoltà. L'esito di tali procedure, che possono investire la fase di programmazione prodromica all'approvazione del bilancio di previsione e le variazioni di bilancio, ha evidenza in sede di rendicontazione attraverso la determinazione dei fondi vincolati che compongono l'avanzo..."*

Non da ultimo, l'amministrazione richiama tre deliberazioni delle quali una del Consiglio comunale (n. 21 del 31/03/2015, dichiarata immediatamente eseguibile, avente ad oggetto: *"Approvazione bilancio di previsione finanziaria 2015/2017 e documento unico di programmazione, del programma triennale dei lavori pubblici 2015-2017 e dell'elenco annuale 2015"*) e le successive due della Giunta (aventi ad oggetto una, la n. 26 del 31/03/2015 *"Approvazione piano esecutivo di gestione finanziario pluriennale annualità 2015/2017"* e, l'altra, relativa alle *"Variazione di bilancio 2015 e pluriennale 2016/2017"* adottata d'urgenza con i poteri del Consiglio ai sensi dell'art. 42 comma 4° e art. 175 comma 4° del decreto legislativo n. 267/2000 e ratificata dal Consiglio comunale con delibera n. 69 del 30/11/2015).

Da dette deliberazioni a detta del Comune di Teolo, complessivamente risulterebbe essere: *"...stata correttamente ed esplicitamente manifestata la volontà degli organi di indirizzo politico ed amministrativo di destinare una quota del "Fondo" al finanziamento della parte variabile ed, in conclusione, il totale del capitolo di spesa di bilancio, esplicitamente*

*dedicato, rappresentava il limite massimo entro il quale esercitare la contrattazione. Pertanto si ritiene che non siano necessari allo scopo ulteriori atti deliberativi".* Ciò, evidenzia l'ente, atteso che nella seconda deliberazione di Giunta citata si provvedeva ad un incremento del "Fondo" per la produttività al fine di incrementare (...*"maggiori spese correnti di € 4.600,00 per "Fondo" per Il miglioramento dell'efficienza dei servizi per incremento parte variabile"*).

Da ultimo, il Comune di Teolo raccomanda che: *"...Si tenga conto infine dell'art. 40 del D. Lgs. 165/2001, secondo il quale gli enti locali possono anche destinare risorse aggiuntive alla contrattazione integrativa "nei limiti stabiliti dalla contrattazione nazionale e nei limiti dei parametri di virtuosità fissati per la spesa di personale dalle vigenti disposizioni, in ogni caso nel rispetto dei vincoli di bilancio e del patto di stabilità e di analoghi strumenti di contenimento della spesa"*.

#### DIRITTO

La richiesta di parere risulta correttamente formulata ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge 131/2003. Occorre tuttavia, in via preliminare, valutare la sussistenza dei presupposti di legittimazione attiva con riguardo sia all'ente interessato a ricevere il parere sia all'organo che formalmente lo ha richiesto.

Con deliberazione del 27 aprile 2004 la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti ha adottato gli indirizzi ed i criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva, affermando che, ai fini dell'ammissibilità della richiesta, accanto alle condizioni soggettive, devono sussistere anche condizioni oggettive consistenti, in

particolare, nell'attinenza con la materia della contabilità pubblica (in base al citato art. 7, comma 8, della legge 131/2003) e con il carattere generale e astratto della questione sottostante il quesito. Dal punto di vista soggettivo la richiesta è sicuramente ammissibile in quanto proviene dall'organo politico di vertice e rappresentante legale dell'Ente, ai sensi dell'art. 50, comma 2, del TUEL.

Circa la sussistenza del presupposto oggettivo, occorre verificare l'aderenza della questione al concetto di contabilità pubblica.

Come è già stato ricordato, in base all'art. 7, comma 8, della legge 131/2003, la funzione consultiva è circoscritta alla materia della contabilità pubblica.

Orbene, qualsiasi attività amministrativa può avere riflessi finanziari e, quindi, ove non si adottasse una nozione tecnica del concetto di contabilità pubblica, s'incorrerebbe in una dilatazione dell'ambito oggettivo della funzione consultiva, rendendo la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti organo di consulenza generale dell'amministrazione pubblica.

Sul punto, vengono in ausilio gli indirizzi ed i criteri generali della Sezione delle Autonomie, approvati il 27 aprile 2004, con la delibera già citata, e con la delibera 5/AUT/2006 del 10 marzo 2006, che hanno ristretto l'ambito oggettivo alla normativa e ai relativi atti applicativi che disciplinano, in generale, l'attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, compresi, in particolare, la disciplina dei bilanci e i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziario-contabile,



la disciplina del patrimonio, la gestione delle spese, l'indebitamento, la rendicontazione e i relativi controlli.

Ciò anche alla luce delle considerazioni richiamate dalle Sezioni riunite in sede di controllo della Corte dei conti nella delibera n. 54/CONTR del 17 novembre 2010, in merito alla definizione del concetto di contabilità pubblica, quale presupposto per la resa del parere.

Nella deliberazione da ultimo citata, si conferma l'ambito entro il quale ricondurre la nozione di "contabilità pubblica" come sopra riportata, senza, tuttavia, escludere ma, anzi, riconoscendo, espressamente, che ulteriori quesiti possono essere conosciuti dalle Sezioni regionali se e in quanto *"connessi alle modalità di utilizzo delle risorse pubbliche, nel quadro di specifici obiettivi di contenimento della spesa sanciti dai principi di coordinamento della finanza pubblica – espressione della potestà legislativa concorrente di cui all'art. 117, comma 3, della Costituzione – contenuti nelle leggi finanziarie, in grado di ripercuotersi direttamente sulla sana gestione finanziaria dell'Ente e sui pertinenti equilibri di bilancio"*.

Resta fermo, comunque, che la questione posta deve riflettere questioni interpretative strumentali al raggiungimento degli specifici obiettivi di cui si è detto.

Ora, nel caso di specie, la richiesta di parere può essere sicuramente compresa, nell'alveo della contabilità pubblica, attenendo sostanzialmente alla corretta applicazione di una normativa finalizzata alla corretta contabilizzazione, alla luce dei

nuovi principi dettati dall'armonizzazione contabile di cui al d.lgs 118/2011, delle risorse destinate al "Fondo".

Venendo al merito della richiesta, il quesito proposto attiene alla corretta interpretazione delle disposizioni dettate dall'armonizzazione contabile, attese le problematiche relative al passaggio a far data dal 2015 al principio della competenza finanziaria potenziata, relative all'imputazione a bilancio del Fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e della produttività.

Come noto, in base alle previsioni del D.Lgs. n. 118/2011, l'impegno si perfeziona mediante l'atto gestionale che verifica ed attesta la sussistenza di tutti gli elementi previsti dalla legge oltre che la copertura finanziaria (*L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata e relativa ad un pagamento da effettuare, con imputazione all'esercizio finanziario in cui l'obbligazione passiva viene a scadenza. Cfr D.lgs 118/2011 Allegato 1. Principio contabile n. 16*).

La registrazione dell'impegno che ne consegue, avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, ma l'imputazione dello stesso, a differenza del previgente sistema contabile, avviene a valere sugli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili. Il principio sopra richiamato trova applicazione anche in relazione alle spese per il personale come quelle riferibili alle risorse da destinare al "Fondo".

In generale, sul punto, appare utile evidenziare, che l'imputazione

degli impegni delle spese correnti del personale a regime, avviene negli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili. Di conseguenza, in base a quanto previsto nell'allegato 4/2 al punto 5.2 del d.lgs 118/2011, sul quale più approfonditamente si dirà, l'imputazione viene effettuata come di seguito:

- per la spesa di personale relativa a trattamenti fissi e continuativi, nell'esercizio di riferimento, automaticamente all'inizio dell'esercizio;

- nell'esercizio in cui è firmato il contratto collettivo nazionale per le obbligazioni derivanti da rinnovi contrattuali del personale dipendente, compresi i relativi oneri riflessi a carico dell'ente e quelli derivanti dagli eventuali effetti retroattivi del nuovo contratto;

- infine, il principio della competenza finanziaria potenziata, specifica che le spese relative al trattamento accessorio e premiante, liquidate nell'esercizio successivo a quello cui si riferiscono, sono stanziare e impegnate in tale esercizio.

Si evidenzia, in ordine a tale ultimo punto che, all'atto della sottoscrizione della contrattazione integrativa vengono impegnate le obbligazioni relative al trattamento accessorio e premiante (registrazione), imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili tramite il neo istituito istituto giuscontabile del Fondo Pluriennale Vincolato.

Infatti, il richiamato principio contabile prevede che:  
*"....Considerato che il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività presenta natura di spesa vincolata, le risorse destinate alla copertura di tale stanziamento acquistano la natura di entrate vincolate al finanziamento del fondo, con riferimento all'esercizio cui la costituzione del fondo si riferisce; pertanto, la spesa riguardante il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività è interamente stanziata nell'esercizio cui la costituzione del fondo stesso si riferisce, destinando la quota riguardante la premialità e il trattamento accessorio da liquidare nell'esercizio successivo alla costituzione del fondo pluriennale vincolato, a copertura degli impegni destinati ad essere imputati all'esercizio successivo".*

Di conseguenza, atteso che il Fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività presenta natura di spesa vincolata, come emerge dal richiamato principio contabile, le risorse destinate alla copertura di tale stanziamento acquistano la natura di entrate vincolate al finanziamento della relativa posta contabile, in rapporto all'esercizio cui la costituzione del "Fondo" si riferisce (cfr. sul punto, Sezione regionale di controllo per il Molise deliberazione n. 218/2015/PAR).

Consegue a tale impostazione che la spesa riguardante il "Fondo" è interamente stanziata nell'esercizio cui la costituzione del "Fondo" stesso si riferisce, destinando la quota riguardante la premialità e il trattamento accessorio da liquidare nell'esercizio successivo alla

costituzione del Fondo pluriennale vincolato, a copertura degli impegni destinati ad essere imputati proprio all'esercizio successivo.

Da quanto sopra rilevato emerge chiaramente che ancor prima della sottoscrizione dell'accordo decentrato, atto dal quale scaturisce il vincolo giuridico di prenotazione della posta al Fondo Pluriennale Vincolato, assume rilievo la costituzione del "Fondo" quale atto unilaterale da parte dell'amministrazione ed elemento essenziale per consentire la corretta imputazione, in base al richiamato principio contabile, delle risorse destinate alla parte stabile e, per quello che qui interessa, alla parte variabile dello stesso "Fondo".

Peraltro si rammenta che la gestione delle risorse destinate alla contrattazione decentrata passa necessariamente attraverso tre fasi obbligatorie e sequenziali: l'individuazione a bilancio delle risorse, la costituzione del "Fondo", l'individuazione delle modalità di ripartizione del "Fondo" mediante contratto decentrato.

In relazione alla prima fase giova rammentare che la programmazione dell'ente e il relativo bilancio devono contenere rispettivamente, gli indirizzi fondamentali per la contrattazione integrativa e per l'attribuzione dei compensi incentivanti sulla base della valutazione delle performance, nonché le risorse finanziarie previste per lo scopo nei limiti di legge e di contratto. Inoltre, la costituzione del "Fondo" deve avvenire tempestivamente all'inizio dell'esercizio per stabilire contestualmente le regole per la corresponsione del trattamento accessorio legato alla produttività

individuale e collettiva sulla base di verificati incrementi di efficienza. Conseguenze a tale esigenza che ogni ritardo sulla tempistica richiamata determina rallentamenti nel processo di individuazione della destinazione delle somme stanziare con ripercussioni negative sul procedimento di valutazione e attribuzione degli incentivi.

In questa sede appare necessario, richiamare gli adempimenti ai quali le amministrazioni locali devono attenersi in sede di appostamento delle risorse del "Fondo" atteso che, di solito, le criticità rilevate dalla stessa Corte dei conti, dall'ARAN e dall'Ispettorato della Ragioneria Generale dello Stato emergono soprattutto nell'ambito della determinazione della quota variabile di detto "Fondo". Tale quota comprende, infatti, voci che, avendo carattere occasionale o essendo soggette a variazioni anno per anno, non possono consolidarsi nei fondi, ma devono e possono trovare applicazione solo nell'anno in cui sono state discrezionalmente previste e alle rigide condizioni, da riscontrarsi anno per anno, indicate nei CCNL di riferimento. Tra tali voci, e per quello che riguarda la richiesta di parere formulata dal Comune di Teolo, riveste particolare importanza quella indicata dall'art. 15, comma 5, del CCNL del 1999, e destinata all'attivazione di nuovi servizi o all'aumento o al miglioramento di quelli esistenti.

Si rammenta in questa sede che le condizioni della corretta applicazione della disposizione contrattuale in oggetto sono le seguenti:

- che ai maggiori stanziamenti per il fondo siano accompagnati maggiori servizi. Attraverso la disposizione dell'art. 15, comma 5, infatti, gli enti possono "investire sull'organizzazione". Come in ogni investimento, deve esserci un "ritorno" delle risorse investite. Nel caso specifico, questo "ritorno dell'investimento" è un innalzamento - oggettivo e documentato - della qualità o quantità dei servizi prestati dall'ente, che deve tradursi in un beneficio per l'utenza esterna o interna. Occorre, in altre parole, che l'investimento sull'organizzazione sia realizzato in funzione di ("per incentivare") un miglioramento quali-quantitativo dei servizi, concreto, tangibile e verificabile (più retribuzione in cambio di maggiori servizi e utilità per l'utenza). Prima di programmare eventuali incrementi del fondo, è necessario pertanto identificare i servizi che l'ente pensa di poter migliorare, attraverso la leva incentivante delle "maggiori risorse decentrate", nonché i percorsi e le misure organizzative attraverso le quali intervenire.
- La seconda condizione impone che i miglioramenti dei servizi non siano generici, ma che vengano conseguiti risultati concreti. L'innalzamento quali-quantitativo dei servizi deve essere tangibile e concreto. Non basta dire, ad esempio, che l'ente intende "migliorare un certo servizio" o "migliorare le relazioni con l'utenza" oppure che è "aumentata l'attività o la domanda da parte dell'utenza". Occorre anche dire,

concretamente, quale fatto “verificabile e chiaramente percepibile dall’utenza di riferimento” è il segno tangibile del miglioramento quali-quantitativo del servizio.

- In ordine alla terza condizione, occorrono risultati verificabili attraverso standard, indicatori e/o attraverso i giudizi espressi dall’utenza. Per poter dire - a consuntivo - che c’è stato, oggettivamente, un innalzamento quali quantitativo del servizio, è necessario poter disporre di adeguati sistemi di verifica e controllo. Innanzitutto, occorre definire uno standard di miglioramento. Lo standard è il termine di paragone che consente di apprezzare la bontà di un risultato. Ad esempio: per definire lo standard di una riduzione del 10% dei tempi di attesa di una prestazione, occorre aver valutato a monte i fabbisogni espressi dall’utenza e le concrete possibilità di miglioramento del servizio. In secondo luogo, è necessario misurare, attraverso indicatori, il miglioramento realizzato. Le misure a consuntivo vanno quindi “confrontate” con lo standard, definito a monte. Per misurare il miglioramento realizzato, l’ente può anche avvalersi di sistemi di rilevazione della qualità percepita dagli utenti (ad esempio: questionari di gradimento, interviste, sondaggi ecc.).
- Non da ultimo è necessario che si conseguano risultati “difficili” attraverso un ruolo attivo e determinante del personale interno. Peraltro, non tutti i risultati dell’ente



possono dare luogo all'incremento delle risorse decentrate di cui all'art. 15, comma 5. Devono essere anzitutto risultati "sfidanti", importanti, ad alta visibilità esterna o interna. L'ottenimento di tali risultati non deve essere scontato, ma deve presentare apprezzabili margini di incertezza. Se i risultati fossero scontati, verrebbe meno l'esigenza di incentivare, con ulteriori risorse, il loro conseguimento. Secondo, il personale interno deve avere un ruolo importante nel loro conseguimento. Devono cioè essere "risultati ad alta intensità di lavoro", che si possono ottenere grazie ad un maggiore impegno delle persone e a maggiore disponibilità a farsi carico di problemi (per esempio, attraverso turni di lavoro più disagiati). Viceversa, risultati ottenuti senza un apporto rilevante del personale interno già in servizio (per esempio: con il ricorso a società esterne, a consulenze, a nuove assunzioni ovvero con il prevalente concorso di nuova strumentazione tecnica) non rientrano certamente tra quelli incentivabili con ulteriori risorse.

- Non può poi disattendersi l'ulteriore condizione: che le risorse siano quantificate secondo criteri trasparenti e ragionevoli, analiticamente illustrati nella relazione da allegare al contratto decentrato. Infatti, la quantificazione delle risorse va fatta con criteri trasparenti (cioè esplicitati nella relazione tecnico-finanziaria) e ragionevoli (cioè basati su un percorso logico e sufficientemente argomentato). E'

necessario, innanzitutto, che le somme messe a disposizione siano correlate al grado di rilevanza ed importanza dei risultati attesi, nonché all'impegno aggiuntivo richiesto alle persone, calcolando, se possibile, il valore di tali prestazioni aggiuntive (ad esempio, il costo di una nuova organizzazione per turni di lavoro). Infine, gli incrementi devono essere di entità "ragionevole", non tali, cioè, da determinare aumenti percentuali eccessivi del "Fondo" o vistose variazioni in aumento delle retribuzioni accessorie medie pro-capite.

Sul punto, altresì si evidenzia che il contratto decentrato non ha titolo per stabilire l'incremento delle risorse variabili, la cui disponibilità deve essere decisa in sede di bilancio di previsione, sulla base del progetto di miglioramento dei servizi e successivamente formalizzata (come si dirà) nell'atto formale di costituzione del "Fondo". Nella relazione tecnico finanziaria, da allegare al contratto decentrato, deve essere, invece, chiaramente illustrato, nell'ambito della specificazione e giustificazione di tutte le risorse stabili e variabili, il percorso di definizione degli obiettivi di miglioramento dei servizi e i criteri seguiti per la quantificazione delle specifiche risorse variabili allocate in bilancio, dando atto del rispetto delle prescrizioni dell'art. 15, comma 5, del Ccnl 1° aprile 1999.

E' poi necessario che le risorse siano rese disponibili solo a consuntivo, dopo aver accertato i risultati. E' evidente che se

le risorse sono strettamente correlate a risultati ipotizzati per il futuro, non è possibile renderle disponibili prima di aver accertato l'effettivo conseguimento degli stessi. E' necessario pertanto che le risorse ex art. 15, comma 5 siano sottoposte a condizione (in tal senso, occorre prevedere una specifica clausola nel contratto decentrato). La condizione consiste precisamente nel raggiungimento degli obiettivi prefissati, verificati e certificati dai servizi di controllo interno. La effettiva erogazione, pertanto, potrà avvenire solo a consuntivo e nel rispetto delle modalità e dei criteri definiti nel contratto decentrato.

- Quanto alla settima ed ultima condizione è necessario che le risorse per il "Fondo" siano previste nel bilancio annuale di previsione e nel Documento unico di programmazione. La somma che l'ente intende destinare ai sensi dell'art. 15, comma 5, del Ccnl 1° aprile 1999 all'incentivazione del personale deve essere prevista nel bilancio annuale di previsione e, quindi, approvata anche dall'organo consiliare competente; si tratta, infatti, di nuovi e maggiori oneri, che non potrebbero essere in alcun modo impegnati ed erogati, senza la legittimazione del bilancio.

Tracciate le coordinate in ordine alla corretta sequenza che involge le vicende del "Fondo" e venendo alla determinazione delle risorse variabili dello stesso, giova evidenziare in materia, le costanti posizioni interpretative dell'ARAN ove tra le altre si richiama la

seguinte "...si deve ricordare che esse sono quelle che gli enti possono prevedere e quantificare, in relazione ad un determinato anno, previa valutazione della propria effettiva capacità di bilancio (nonché dei vincoli del rispetto del patto di stabilità interno e dell'obbligo di riduzione della spesa, per gli enti che vi sono tenuti). Le fonti di alimentazione di tale tipologia di risorse sono espressamente indicate nell'art. 31, comma 3, del CCNL del 22.1.2004, che le finalizzano a specifici obiettivi a tal fine individuati (v. ad esempio, art. 15, commi 1 e 2, del CCNL dell'1.4.1999; risorse destinate alla progettazione; ecc). Sulla base delle fonti legittimanti, ogni determinazione in materia, comunque, è demandata alle autonome valutazioni dei singoli Enti, sia nell'anno che nel quantum. Conseguentemente, in virtù della specifica finalizzazione annuale e della loro natura variabile (sia il loro stanziamento che l'entità delle stesse possono variare da un anno all'altro), le risorse di cui si tratta non possono né essere utilizzate per altri scopi, diversi da quelli prefissati, né, a maggior ragione, essere trasportate sull'esercizio successivo in caso di non utilizzo nell'anno di riferimento. Diversamente ritenendo, esse finirebbero sostanzialmente per "stabilizzarsi" nel tempo, in contrasto con la ratio della previsione del CCNL e con la specifica finalizzazione delle risorse stesse, che è alla base del loro stanziamento annuale. Pertanto, si ritiene che le risorse di cui si tratta, ove non utilizzate per le specifiche finalità cui sono destinate nell'anno nel quale sono stanziare (per il mancato o solo parziale raggiungimento degli

*obiettivi stabiliti ed in relazione ai quali si è proceduto all'incremento delle risorse variabili), nello stesso anno diventano economie di bilancio e tornano nella disponibilità dell'ente. In questo caso, quindi, in considerazione della particolare natura delle risorse variabili e della loro specifica finalizzazione nell'anno di riferimento, non può trovare applicazione la previsione dell'art. 17, comma 5, del CCNL dell'1.4.1999. Tali indicazioni valgono, ad esempio, per gli incrementi disposti ai sensi dei già citati commi 2 e 5 (per la parte non collegata all'incremento della dotazione organica) dell'art. 15 del CCNL dell'1.4.1999." (ARAN- Orientamenti applicativi delle Regioni-Autonomie locali n. 482-attualita-2 novembre 2012).*

*Peraltro, si evidenzia ulteriormente che "...l'incremento della parte variabile del fondo presuppone necessariamente un preventivo, specifico, programma di nuovi servizi o di miglioramento di quelli esistenti, che abbiano una ricaduta positiva sui cittadini.*

*Appare inevitabile che la scelta dei nuovi servizi, di competenza della Giunta comunale, debba essere fatta al massimo entro i primi mesi dell'esercizio, se non addirittura negli ultimi mesi dell'esercizio precedente, per evitare che si indichino ex post obiettivi già raggiunti, trasformando uno strumento di incentivazione della produttività e del merito in una non commendevole modalità di integrazione postuma dello stipendio del dipendente pubblico".*

*(Sezione di controllo per la Liguria, Deliberazione n. 23/2016, comune di Alassio).*

Orbene, dal quadro normativo attuale e dalle posizioni interpretative sopra richiamate si perviene pacificamente alla considerazione, come sopra anticipato, che la costituzione del Fondo è atto prodromico alla procedura di sottoscrizione dello stesso.

Peraltro, volendo ulteriormente approfondire, mediante una dettagliata analisi dei contenuti del richiamato punto 5.2 dell'allegato 4/2 al D.lgs 118/2011, possono trarsi i necessari collegamenti tra gli adempimenti necessitati delle amministrazioni relativi al "Fondo", come sopra richiamati, e le modalità di imputazione fissate dalla nuova armonizzazione contabile. Infatti, il richiamato punto 5.2, con riferimento ai criteri di imputazione dell'impegno di spesa corrente del personale, prevede una articolata disciplina che, non solo contempla varie voci di spesa presenti nella gestione del personale, ma formula anche diverse soluzioni nel caso vengano in evidenza fattispecie diverse in sede di prima applicazione del sistema armonizzato.

In particolare, recita detto punto, con riferimento proprio al "Fondo": *"5.2 Pertanto, per la spesa corrente, l'imputazione dell'impegno avviene: a) per la spesa di personale: .....- Le spese relative al trattamento accessorio e premiante, liquidate nell'esercizio successivo a quello cui si riferiscono, sono stanziare e impegnate in tale esercizio. Alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento stesso accessorio e premiante, imputandole contabilmente agli*

*esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili. Alla fine dell'esercizio, nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo, vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo risultano definitivamente vincolate. Non potendo assumere l'impegno, le correlate economie di spesa confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell'esercizio provvisorio. Considerato che il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività presenta natura di spesa vincolata, le risorse destinate alla copertura di tale stanziamento acquistano la natura di entrate vincolate al finanziamento del fondo, con riferimento all'esercizio cui la costituzione del fondo si riferisce; pertanto, la spesa riguardante il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività è interamente stanziata nell'esercizio cui la costituzione del fondo stesso si riferisce, destinando la quota riguardante la premialità e il trattamento accessorio da liquidare nell'esercizio successivo alla costituzione del fondo pluriennale vincolato, a copertura degli impegni destinati ad essere imputati all'esercizio successivo. Le verifiche dell'Organo di revisione, propedeutiche alla certificazione prevista dall'art. 40, comma 3-sexies, del D.Lgs. 165/2001, sono effettuate con riferimento all'esercizio del bilancio di previsione cui la contrattazione si riferisce. In caso di mancata costituzione del fondo*

*nell'anno di riferimento, le economie di bilancio confluiscono nel risultato di amministrazione, vincolato per la sola quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale. Identiche regole si applicano ai fondi per il personale dirigente...".*

Come emerge chiaramente dal dettato normativo e come anche rilevato in precedenza, è la formale deliberazione di costituzione del "Fondo" che assume rilievo quale atto costitutivo finalizzato ad attribuire il vincolo contabile alle relative risorse atteso che la disposizione prevede come: *"...nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo, vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo risultano definitivamente vincolate"* (richiamato punto 5.2 dell'Allegato 4/2). Invero, la citata norma eleva ad ulteriore elemento costitutivo anche la certificazione dei revisori relativa sia alla corretta costituzione del fondo, in relazione alle risorse stanziare in bilancio e all'osservanza dei vincoli normativi di finanza pubblica e contrattuali, sia della conseguente proposta, alle parti sindacali, della bozza di ripartizione. Sul punto, si tenga altresì presente che l'art 15, comma 4 del CCNL 1.04.1999 prevede come: *"..Gli importi previsti dal comma 1, lett. b), c) e dal comma 2, possono essere resi disponibili solo a seguito del preventivo accertamento da parte dei servizi di controllo interno o dei nuclei di valutazione delle effettive disponibilità di bilancio dei singoli enti create a seguito di processi*



*di razionalizzazione e riorganizzazione delle attività ovvero espressamente destinate dall'ente al raggiungimento di specifici obiettivi di produttività e di qualità".* Peraltro, l'esigenza che detti adempimenti siano necessari al fine di dare corretto svolgimento all'intera procedura che involge il "Fondo" emerge chiaramente nelle Note applicative alla Circolare Ragioneria Generale dello Stato n. 25 del 19 luglio 2012 recante "*Schemi di Relazione illustrativa e Relazione tecnico-finanziaria ai contratti integrativi (articolo 40, comma 3-sexies, Decreto Legislativo n. 165 del 2001)*", ove si afferma: "*La costituzione del Fondo per la contrattazione integrativa costituisce uno specifico atto dell'Amministrazione teso a quantificare l'ammontare esatto di ciascun Fondo in applicazione alla regole contrattuali e normative vigenti. Si raccomanda la formale adozione da parte dell'Amministrazione/Ente di un Atto di costituzione del Fondo per la contrattazione integrativa autonomo, premessa formale necessaria per l'avvio della contrattazione integrativa. La relazione tecnico-finanziaria relativa al Modulo I di costituzione del Fondo dovrà essere articolata secondo l'indice che segue. Ogni sezione dell'indice andrà completata con l'illustrazione delle voci elementari corredate dalle notizie che l'Amministrazione ritiene necessarie ai fini della proposta di certificazione. Si ricorda che le parti ritenute non pertinenti dal compilatore dovranno essere comunque presenti, anche se completate dalla formula "parte non pertinente allo specifico accordo illustrato" e spetterà all'Organo di certificazione valutare anche la coerenza delle parti ritenute non*

*pertinenti*". (III 1. "Modulo I - La costituzione del Fondo per la contrattazione integrativa").

Tenendo conto quanto emerge dal richiamato punto 5.2 del principio contabile sopra evidenziato, pertanto, le ipotesi che possono verificarsi sono le seguenti:

- a) Si costituisce il fondo entro l'esercizio in essere ed il contratto è sottoscritto entro la fine di detto esercizio:
- "...Alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento stesso accessorio e premiante, imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili" (richiamato punto 5.2 dell'Allegato 4/2).* In questa circostanza l'obbligazione sorge a seguito della sottoscrizione del contratto decentrato e le risorse impegnate confluiscono nel Fondo Pluriennale Vincolato *"... imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili"* (richiamato punto 5.2 dell'Allegato 4/2).
- Ciò anche in relazione al fatto che: *"...la spesa riguardante il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività è interamente stanziata nell'esercizio cui la costituzione del fondo stesso si riferisce, destinando la quota riguardante la premialità e il trattamento accessorio da liquidare nell'esercizio successivo alla costituzione del fondo pluriennale vincolato, a copertura degli impegni destinati ad*

*essere imputati all'esercizio successivo...". (richiamato punto 5.2 dell'Allegato 4/2).*

- b) Si costituisce il Fondo entro l'esercizio in essere ma il contratto è sottoscritto solo nell'esercizio successivo: in tale circostanza non sorgendo l'obbligazione ai sensi dell'articolo 163 del TUEL, *"...Alla fine dell'esercizio, nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo, vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo risultano definitivamente vincolate. Non potendo assumere l'impegno, le correlate economie di spesa confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell'esercizio provvisorio".* Quindi le relative risorse confluiscono nel risultato di amministrazione vincolato in attesa della formale sottoscrizione nell'esercizio successivo del contratto decentrato. Tuttavia, l'ipotesi sopra prospettata seppur abbastanza diffusa, va stigmatizzata atteso che l'accordo contrattuale, per i motivi sopra richiamati è necessario intervenga prima della fine dell'esercizio di riferimento. Sul punto appare necessario evidenziare che: *"... l'approvazione di progressioni orizzontali con effetti economici o il riconoscimento di trattamenti retributivi accessori, che determinano effetti finanziari sui bilanci degli enti, in*

*manca di puntuali accordi (da stipularsi in sede di contrattazione decentrata in epoca anteriore al periodo di riferimento dell' accordo e non " in sanatoria") con i quali siano stati determinati ex ante le modalità di esecuzione delle prestazioni accessorie o i presupposti per il conseguimento delle progressioni, potrebbero determinare responsabilità erariale a carico del soggetto che ha formalmente autorizzato la liquidazione delle relative somme ( per giurisprudenza consolidata si veda, da ultimo, Sezione Giurisdizione Campania - sentenza 1808/2011)". (Questa Sezione, deliberazione n. 393/2011/PAR).*

- c) La terza ipotesi coincide con la fattispecie prospettata dal Comune di Teolo ovvero, nel corso dell'esercizio in essere (il 2015 nella richiesta di parere), l'amministrazione non ha né costituito formalmente il "Fondo" né ha provveduto a sottoscrivere il contratto decentrato. In tale circostanza il principio contabile in questione prevede che *"...In caso di mancata costituzione del fondo nell'anno di riferimento, le economie di bilancio confluiscono nel risultato di amministrazione, vincolato per la sola quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale.* (cfr sul punto anche Sezione regionale di controllo per il Molise deliberazione n. 218/2015/PAR). Ipotesi anche questa, ancor più della precedente, da stigmatizzare per i motivi di seguito richiamati.

L'effetto dunque, della mancata costituzione del Fondo è quella di far confluire nel risultato di amministrazione, vincolato, la sola quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale, ovvero la parte stabile: con la conseguenza che tutte le risorse di natura variabile ivi incluse quelle da "riportare a nuovo" vanno a costituire vere e proprie economie di spesa.

Quest'ultima ipotesi ben si confà alla fattispecie prospettata dall'amministrazione richiedente il parere nella quale emerge che a fronte dello stanziamento di risorse, con apposite delibere di Giunta nel corso dell'anno 2015, aventi ad oggetto la parte "variabile" del "Fondo" da destinare a progetti previsti dall' art. 15, comma 2 e 5 del CCNL del 1° aprile 1999, non è seguita entro il medesimo esercizio, né la costituzione, né la sottoscrizione dell'accordo sulla ripartizione del "Fondo".

Sul punto si osserva, inoltre, che sulla diffusa prassi, già invalsa prima dell'entrata in vigore del nuovo sistema di contabilità armonizzata, della cosiddetta contrattazione tardiva ovvero quella che interviene nell'esercizio successivo a quello di riferimento, si erano già appuntate molte osservazioni critiche da parte della Corte dei conti in relazione proprio alla circostanza che: *"...sussistono forti dubbi sulla liceità di contratti collettivi integrativi che non solo siano conclusi dopo la scadenza del periodo di riferimento ma che individuino criteri di ripartizione della parte variabile di retribuzione in assenza sia di criteri predeterminati prima dell'inizio del periodo di riferimento che di qualsivoglia processo di verifica, di fatto*

*impossibile, proprio a causa della mancanza dei criteri preliminari"*

(Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti della Lombardia deliberazione n. 287/2011).

L'esigenza di una necessaria adozione di un atto di formale costituzione del Fondo da parte dell'amministrazione, quindi, esclude di poter convenire con la prospettazione effettuata dal Comune di Teolo in ordine alla possibilità, in mancanza di apposito atto formale di costituzione del "Fondo", di poter considerare le variazioni di bilancio, intervenute nel corso dell'esercizio di riferimento (2015) ed apportate con deliberazioni di Giunta poi ratificate dal Consiglio, come idonee a "prenotare nei documenti di bilancio" il relativo stanziamento. Stanziamento che in sede di rendicontazione sia in grado, poi, di incidere sulla determinazione della parte vincolata dell'avanzo come stabilito dal richiamato punto 5.2 del principio contabile. In altre parole, non appare ammissibile che dette modalità (la previsione in bilancio o le successive variazioni di bilancio ratificate formalmente dal Consiglio) possano atteggiarsi come modalità di effettiva costituzione del "Fondo" e di "prenotazione" delle relative risorse.

La ragione di tale lettura va ricercata in primo luogo nelle previsioni di cui al punto 5.2 in esame ove, come visto, si richiede (seppur con formulazione ambigua come si dirà), di adottare entro la fine dell'esercizio seppur nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa, al fine di vincolare definitivamente le risorse destinate al finanziamento del fondo, una "*formale delibera*

*di costituzione del fondo*”, oltre alla certificazione a parte dei revisori. Ora seppur, come da taluni osservato in dottrina, non sia ben chiaro quale debba essere e da chi debba essere adottato tale atto formale (dal Consiglio o dalla Giunta con atti propri di natura non gestionale o dalla dirigenza come atto proprio di natura gestionale) resta il fatto che quello che emerge dalla richiamata previsione è l’esigenza di un momento ricognitivo sulla consistenza del “Fondo”, nelle sue componenti stabile e variabile, che intervenga entro l’esercizio di riferimento. Momento ricognitivo la cui mancanza si pone come elemento in grado di impedire che le risorse non riferibili alla “...*quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale...*” possano confluire nell’avanzo vincolato.

La Sezione, sul punto, fugando gli accennati dubbi interpretativi che emergono dalla richiamata formulazione del testo normativo (“*delibera*” di costituzione), ritiene che la costituzione del “Fondo” sia atto da ricondurre alla competenza della dirigenza atteso che lo stesso deve essere non solo ricognitivo della presenza di sufficienti risorse in bilancio ma ben si colloca nell’ambito delle attribuzioni della stessa dirigenza in ordine alla verifica: della correttezza della quantificazione delle risorse iscritte in bilancio destinate alla contrattazione decentrata e del rispetto dei vincoli di finanza pubblica che ne influenzano la modalità di determinazione. Obblighi, questi ultimi, da ricondursi alla tipica funzione gestionale imputata alla dirigenza ed ai quali si ricollegano le relative

responsabilità in caso di inadempimento (siano esse amministrativa, disciplinare o dirigenziale in relazione alle eventuali violazioni intervenute).

Un ulteriore motivo che induce a ritenere come non si possa prescindere da tale atto formale, risiede nell'esigenza che lo stesso necessariamente intervenga entro l'esercizio anche per dar conto del verificarsi delle condizioni, sopra ben evidenziate, fissate per quel che qui interessa dall'art. 15, comma 5, del Ccnl 1° aprile 1999, in ordine alla possibilità di erogare le risorse di parte variabile solo dopo aver accertato i risultati che l'istituto contrattuale ritiene necessari per la distribuzione delle misure premiali. *"...La condizione consiste precisamente nel raggiungimento degli obiettivi prefissati, verificati e certificati dai servizi di controllo interno. La effettiva erogazione, pertanto, potrà avvenire solo a consuntivo e nel rispetto delle modalità e dei criteri definiti nel contratto decentrato"*. Contratto decentrato che, per quel che qui interessa, manca del tutto in quanto non sottoscritto (ove ovviamente non si voglia aderire alla tesi sostenuta da una parte della dottrina sull'ultrattività di quello esistente: ipotesi quest'ultima la cui rilevanza e sussistenza con ha costituito oggetto di attenzione in questa sede).

Alla luce delle suesposte considerazioni, dunque, deve altresì ritenersi non condivisibile l'ulteriore prospettazione del Comune di Teolo in ordine agli effetti che possono trarsi da quanto affermato dalla Sezione delle Autonomie nella deliberazione n.



3/SEZAUT/2016/QMIG. In detta deliberazione, viene data risposta ad un quesito formulato da un Comune siciliano alla locale Sezione regionale che a sua volta aveva sollevato questione interpretativa ai magistrati romani, in ordine, tra gli altri, al seguente quesito: *"...2.b) quale sia l'organo comunale competente ad attribuire a entrate libere o destinate uno specifico vincolo di destinazione e se a tal fine sia sufficiente l'approvazione del bilancio oppure occorra una esplicita attribuzione di una finalizzazione"*. Sulla seconda parte del quesito richiamato posto dalla Sezione rimettente, la Sezione delle Autonomie ha affermato quanto segue: *"3.2 Si chiede, poi, se per l'apposizione del vincolo di destinazione specifica sia sufficiente l'approvazione del bilancio oppure occorra un atto autonomo di finalizzazione. Per la peculiarità della fattispecie si deve ritenere che occorra un'esplicita specifica deliberazione, rispetto alla quale il bilancio dovrà essere coerente. Si tratta comunque di determinazioni che hanno la loro sede naturale negli atti che compongono il ciclo di bilancio nell'ambito dei quali è possibile dare specifica evidenza alla determinazione di assegnare vincoli di destinazione a particolari entrate riferibili alle categorie per le quali la legge ne ammette la facoltà. L'esito di tali procedure, che possono investire la fase di programmazione prodromica all'approvazione del bilancio di previsione e le variazioni di bilancio, ha evidenza in sede di rendicontazione attraverso la determinazione dei fondi vincolati che compongono l'avanzo."* Proprio in relazione a questa conclusione l'amministrazione richiedente aveva

paventato la possibilità che l'apposizione del vincolo sul risultato di amministrazione potesse essere svincolata dall'atto formale di costituzione e addirittura pervenire successivamente al 31 dicembre purché entro i termini di approvazione del rendiconto d'esercizio mediante la deliberazione di approvazione dello stesso atteso che:

*"...sembrerebbe inoltre che la suddetta delibera sia superflua, qualora si consideri che la stessa costituzione dei fondi vincolati sul risultato di amministrazione (es, "Fondo" crediti dubbia esigibilità) si realizza in sede di approvazione del rendiconto".*

La Sezione ritiene che detta conclusione riferibile al contesto interpretativo emerso nella prospettazione del richiamato quesito approdato alla Sezione delle Autonomie, non sia tuttavia estendibile ad analoghe fattispecie in relazione alle quali si discuta se atti tipici che intervengono nel corso del ciclo di bilancio, come le deliberazioni giuntali di variazione (adottate come nel caso in specie, d'urgenza con i poteri del Consiglio ai sensi dell'art. 42 comma 4° e art. 175 comma 4° del decreto legislativo n. 267/2000 e ratificate poi dal Consiglio comunale), e che si ripercuotono sulla programmazione dello stesso documento incidendo sulle relative partite contabili, possano di fatto creare vincoli di destinazione (nel caso in specie di risorse destinate al trattamento accessorio del personale) in grado di consentire alle relative imputazioni di confluire nell'avanzo di amministrazione vincolato. Detto effetto non appare, infatti, possibile per le motivazioni in precedenza illustrate che consentono anche di escludere che l'effetto di apposizione del vincolo, in mancanza della formale costituzione del "Fondo" possa essere conseguenza della mera deliberazione di approvazione del rendiconto seppur nelle ipotesi nelle quali in

quest'ultimo venga previsto, con riferimento alle risorse del "Fondo" stesso, il corrispondente vincolo sull'avanzo di amministrazione.

PQM

La Sezione regionale di controllo per il Veneto rende il parere nei termini suindicati.

Copia del parere sarà trasmessa, a cura del Direttore della Segreteria, al Sindaco di Teolo (PD).

Così deliberato in Venezia, nella Camera di Consiglio del 4 maggio 2016.

Il Presidente f.f., relatore

F.to Dott. Giampiero Pizziconi

Depositato in Segreteria il 4 maggio 2016

IL DIRETTORE DI SEGRETARIA

F.to Dott.ssa Raffaella Brandolese