

Focus Tiziano Tessaro: Consigliere Corte dei conti Sez. controllo ER e componente Sez. riunite

PNRR E ATTIVITÀ DEI COMUNI: ALCUNE ISTRUZIONI PER L'USO

Come è noto, la Commissione europea, il Parlamento europeo e i leader dell'UE, hanno concordato un piano di ripresa che aiuterà l'Unione europea a riparare i danni economici e sociali causati dall'emergenza sanitaria da coronavirus e contribuire a gettare le basi per rendere le economie e le società dei paesi europei più sostenibili, resilienti e preparate alle sfide e alle opportunità della transizione ecologica e digitale: un investimento sul futuro dell'Europa e degli Stati membri per ripartire dopo l'emergenza Covid-19.

Con l'avvio del periodo di programmazione 2021-2027 e il potenziamento mirato del bilancio a lungo termine dell'UE, l'attenzione è posta sulla nuova politica di coesione e sullo strumento finanziario denominato Next Generation EU, uno strumento temporaneo da 750 miliardi di euro pensato per stimolare una "ripresa sostenibile, uniforme, inclusiva ed equa", volta a garantire la possibilità di fare fronte a esigenze imprevedute, il più grande pacchetto per stimolare l'economia mai finanziato dall'UE.

I capisaldi del Piano sono sufficientemente chiari: ci sono le sei missioni che rappresentano la riclassificazione del dispositivo di ripresa e resilienza, e degli altri strumenti di sostegno finanziario, in base al **criterio di destinazione della spesa**:

- digitalizzazione, innovazione, competitività, cultura e turismo;
- rivoluzione verde e transizione ecologica;
- infrastrutture per una mobilità sostenibile;
- istruzione e ricerca;
- inclusione e coesione;
- salute.

L'attuazione del Piano mira all'attuazione di una politica keynesiana espansiva della spesa, integrando una risposta del tutto antitetica a quella della crisi del 2011, in cui gli obiettivi dell'Unione europea andavano nella direzione di una sostanziale riduzione della spesa: in altri termini, la risposta delle istituzioni europee scommette sulla risposta dell'economia dei paesi membri determinata a fronte di un aumento degli investimenti (pubblici o privati) da un corrispondente aumento multiplo della domanda globale, attraverso il moltiplicatore degli investimenti. E ciò a differenza della politica di spending review ben nota agli enti locali, con i noti provvedimenti di taglio delle voci di spesa sensibile, su cui torneremo successivamente.

Di fronte a un documento così complesso e multiforme, carico di conseguenze per l'economia degli enti locali e non solo dell'intero Paese esigenze di attuazione del Piano e le correlate finalità di quantificare, a livello di singolo output, gli effetti delle riforme appaiono tra di loro strettamente legate e consentono di individuare le seguenti direttrici di analisi. Si tratta di verificare in particolare:

- A) le risorse e la loro spendita;
- B) le riforme;
- C) la programmazione (piani programmi progetti);
- D) il fattore tempo;
- E) il sistema dei controlli.

Essi integrano profili che illuminano i singoli istituti di volta all'esame dell'operatore, ritraibili essenzialmente dai provvedimenti legislativi che si sono via via succeduti (tra questi, oltre a quelli che citeremo successivamente, spiccano il DL 77/2021 avente ad oggetto la Governance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure (in GU Serie Generale n. 129 del 31-05-2021); nonché il DL 152/2021 di Attuazione PNRR, disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e per la prevenzione delle infiltrazioni mafiose.

In merito alle risorse, giova precisare che il principio cardine su cui riposa l'attuazione del Piano è quello stabilito dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178, all'art. 1, comma 1043: le amministrazioni e gli organismi titolari dei progetti finanziati ai sensi dei commi da 1037 a 1050 sono responsabili della relativa attuazione conformemente al principio della sana gestione finanziaria e alla normativa nazionale ed europea, in particolare per quanto riguarda la prevenzione, l'individuazione e la correzione delle frodi, la corruzione e i conflitti di interessi, e realizzano i progetti nel rispetto dei cronoprogrammi per il conseguimento dei relativi target intermedi e finali. Viene in rilievo quindi, anche da queste brevi cenni, l'importanza e la centralità del fattore tempo su cui ci soffermeremo ripetutamente nel prosieguo, ma che già informa alcune importanti riforme: avevamo già messo in risalto, del resto, in precedenti numeri come il legislatore avesse fatto coincidere il termine semplificazioni con il concetto di tempestività e che la riforma del procedimento amministrativo fosse ispirata alla drastica riduzione dei termini procedurali.

Un altro principio che regola l'attuazione del piano è quello di **competenza**, contenuto all'art. 9 del citato DL 77/2021. Il comma 1 stabilisce che *“Alla realizzazione operativa degli interventi previsti dal PNRR provvedono le Amministrazioni centrali, le Regioni, le Province autonome di Trento e di Bolzano e gli enti locali, sulla base delle specifiche competenze istituzionali, ovvero della diversa titolarità degli interventi definita nel PNRR, attraverso le proprie strutture, ovvero avvalendosi di soggetti attuatori esterni individuati nel PNRR, ovvero con le modalità previste dalla normativa nazionale ed europea vigente”*.

Esso assume tuttavia una declinazione del tutto peculiare, in quanto il principio è accompagnato dalla **divaricazione tra titolarità dell'intervento e attuazione** dello stesso, di cui è espressione l'art. 9 comma 6 del DL 152/2021, a mente del quale *“Al fine di consentire il tempestivo avvio ed esecuzione dei progetti PNRR finanziati a valere su autorizzazioni di spesa del bilancio dello Stato, il Ministero dell'economia e delle finanze, nell'ambito delle disponibilità del conto corrente di tesoreria centrale «Ministero dell'economia e delle finanze - Attuazione del Next Generation EU-Italia - Contributi a fondo perduto», di cui all'articolo 1, comma 1038, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, può disporre anticipazioni da destinare ai soggetti attuatori dei progetti, ivi compresi gli enti territoriali, sulla base di motivate richieste presentate dalle amministrazioni centrali titolari degli interventi PNRR. Per i soggetti attuatori, le anticipazioni di cui al presente comma costituiscono trasferimenti di risorse per la realizzazione tempestiva degli interventi PNRR”*. Si tratta di una applicazione singolare del principio di sussidiarietà, il quale come noto - principio di derivazione comunitaria, enunciato la prima volta nel Trattato di Maastricht - stabilisce che *“nelle materie che non rientrano nella propria competenza esclusiva, la Comunità potrà intervenire, alla stregua del principio di sussidiarietà, soltanto e nella misura in cui gli obiettivi prefissati non possano essere conseguiti in maniera soddisfacente dagli stati membri e possano, pertanto, in ragione dell'ambito o degli effetti degli obiettivi medesimi, essere meglio conseguiti dalla Comunità”* (Corte cost., n. 303/2003). Il che equivale a dire che l'articolo 118 della Costituzione attribuisce *“in radice”* ai Comuni le funzioni amministrative *“salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza”*. Peraltro, *“l'effettivo rispetto dei criteri di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza imporrebbe che ogni scelta legislativa di allocazione delle funzioni debba essere supportata dall'analisi e dalla verifica dei livelli di governo maggiormente rispondenti a detti criteri e che, dunque, debbano essere resi conoscibili i motivi della scelta e quindi dell'esercizio in concreto di tale potere discrezionale (...)”* (Corte cost., n. 303/2003).

Nel caso specifico, l'opzione trova un fondamento nell'esigenza sottesa all'attuazione del PNRR di rapida attuazione delle scelte programmatiche operate a monte e che, come abbiamo visto, hanno precise scadenze temporali (su cui ci soffermeremo sul piano normativo tra poco). L'applicazione concreta del canone qui espresso richiede peraltro la deroga di principi contabili propri dell'armonizzazione contabile: come è noto, nel nostro ordinamento, è stato già affermato che *“nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici [...] debbano essere rappresentate nei rispettivi*

bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo” (Corte cost., sent. n. 252/2015). In proposito nell’art. 15 D.L. 77/2021, una deroga a questo principio fondamentale è stabilita al comma 3, secondo cui “Gli enti di cui all’articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 utilizzano le risorse ricevute per l’attuazione del PNRR e del PNC che a fine esercizio confluiscono nel risultato di amministrazione, in deroga ai limiti previsti dall’articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145”.

Non solo: al comma 4 si stabilisce che “Gli enti di cui al comma 3 **possono accertare le entrate** derivanti dal trasferimento delle risorse del PNRR e del PNC sulla base della formale deliberazione di riparto o assegnazione del contributo a proprio favore, **senza dover attendere l’impegno dell’amministrazione erogante**, con imputazione agli esercizi di esigibilità ivi previsti”. Il comma 4-bis prevede che “Gli enti locali che si trovano in esercizio provvisorio o gestione provvisoria sono autorizzati, per gli anni dal 2021 al 2026, a iscrivere in bilancio i relativi finanziamenti di derivazione statale ed europea per investimenti mediante apposita variazione, in deroga a quanto previsto dall’articolo 163 del testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e dall’allegato 4/2 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118”.

La divaricazione tra i vari momenti, tra momento cioè di accertamento, impegno e effettuazione della spesa, apre la stura al fenomeno più che probabile di sopravvenuta crisi di liquidità dell’ente locale: la prospettiva di analisi implica infatti la necessaria verifica della tenuta prospettica degli equilibri di bilancio in chiave dinamica, ed interessa quindi le giacenze di cassa e l’influenza che su di esse hanno i fattori relativi all’attingimento - in termini temporali e quantitativi - alla liquidità del tesoriere, con il più che probabile ricorso all’anticipazione di tesoreria.

Infatti, in un bilancio sano, le diacronie tra la riscossione delle entrate e i pagamenti tendono a bilanciarsi secondo le singole scansioni temporali del programma di bilancio, opportunamente considerate attraverso le prudenti stime in sede di previsione; per contro, i fenomeni di inappropriata gestione, si verificano quando vi è la sovrastima delle entrate e l’incapacità a riscuotere si sommano in modo progressivo nel tempo, fino a rendere l’adempimento delle obbligazioni passive sempre più tardivo e aleatorio (Corte cost., sent. n. 4/2020).

Nel caso specifico la diacronia è pressoché fisiologica; ciò anche se il legislatore si preoccupa al comma 6 dell’art. 9 d.l. 77/2021 di stabilire che “Al fine di consentire il tempestivo avvio ed esecuzione dei progetti PNRR finanziati a valere su autorizzazioni di spesa del bilancio dello Stato, il Ministero dell’economia e delle finanze, nell’ambito delle disponibilità del conto corrente di tesoreria centrale «Ministero dell’economia e delle finanze - Attuazione del Next Generation EU-Italia - Contributi a fondo perduto», di cui all’articolo 1, comma 1038, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, può disporre anticipazioni da destinare ai soggetti attuatori dei progetti, ivi compresi gli enti territoriali, sulla base di motivate richieste presentate dalle amministrazioni centrali titolari degli interventi PNRR. Per i soggetti attuatori, le anticipazioni di cui al presente comma costituiscono trasferimenti di risorse per la realizzazione tempestiva degli interventi PNRR”. La norma fa il paio (e consacra il principio della divaricazione tra titolarità e attuazione) con quanto previsto al comma 7, ove si stabilisce che “Le risorse erogate ai sensi del comma 6 sono tempestivamente reintegrate al predetto conto corrente di tesoreria, dalle medesime amministrazioni titolari degli interventi, a valere sui pertinenti stanziamenti di bilancio”.

Il principio sin qui espresso si correla a quello di **responsabilità**: l’art. 8 comma 1 del d.l. 77/2021 stabilisce che “Ciascuna amministrazione centrale titolare di interventi previsti nel PNRR provvede al coordinamento delle relative attività di gestione, nonché al loro monitoraggio, rendicontazione e controllo. A tal fine, nell’ambito della propria autonomia organizzativa, individua, tra quelle esistenti, la struttura di livello dirigenziale generale di riferimento ovvero istituisce una apposita unità di missione di livello dirigenziale generale fino al completamento del PNRR, e comunque non oltre il 31 dicembre 2026 (...)”

Il meccanismo dei *milestone* e *target* di cui si darà conto più avanti, rappresenta un elemento centrale per la verifica e misurazione del raggiungimento degli obiettivi del Piano, in relazione al fattore tempo che permea l'intero provvedimento ed è ancorato a precise scadenze temporali.

Circa infine l'attuazione del Piano, dall'analisi del dato normativo è ricavabile, infine, il **principio di tracciabilità**: l'art. 9, comma 4 del d.l. n. 77 del 2021 prevede infatti che *“Le amministrazioni di cui al comma 1 assicurano la completa tracciabilità delle operazioni e la tenuta di una apposita codificazione contabile per l'utilizzo delle risorse del PNRR secondo le indicazioni fornite dal Ministero dell'economia e delle finanze. Conservano tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati e li rendono disponibili per le attività di controllo e di audit”*.

Centrale in tutto questo è la realizzazione del **Sistema Informativo ReGIS** che *“assolverà allo scopo di “raccolta efficiente, efficace e tempestiva dei dati per il monitoraggio dell'attuazione delle attività e dei risultati”, costituendo uno strumento applicativo unitario di supporto ai processi di programmazione, attuazione, monitoraggio, controllo e rendicontazione del PNRR”*

Rilevano inoltre al riguardo alcuni provvedimenti, come il decreto Ministero dell'economia e delle finanze 11 ottobre 2021, che hanno specificamente di mira l'individuazione delle procedure relative alla gestione finanziaria delle risorse previste nell'ambito del PNRR di cui all'articolo 1, comma 1042, della legge 30 dicembre 2020, n. 178. (21A06969, GU Serie Generale n.279 del 23-11-2021; cfr anche la Circolare MEF 14/2021). È questo della tracciabilità un meccanismo non sconosciuto nel nostro ordinamento che serve a evitare la confusione tra risorse necessariamente destinate a finalità diverse, derogando al principio di unità del bilancio consacrato all'art. 162 del Tuel. È il caso dei fondi comunitari, ma anche del Fondo sanitario regionale, in cui più specificamente i principi enunciati dagli artt. 20 e 21 del d.lgs. n. 118/2011 (i quali si inscrivono infatti nel più ampio novero dei precetti dell'armonizzazione contabile) sono funzionali alla tenuta degli equilibri di bilancio e ai canoni della corretta programmazione delle risorse, evitando che queste siano indirizzate verso finalità non congruenti con il dettato normativo primario, e che, proprio per questo, ne richiede la loro specificazione e individuazione con caratteristiche di esattezza e immediata confrontabilità. Un meccanismo temporaneamente surrogatorio della banca dati Regis è rappresentato dalla verifica della banca dati BDAP MOP, che interpella il ruolo dell'organo di revisione, il quale è necessariamente onerato dell'iscrizione nella suddetta banca dati, così come della relativa analisi per i quesiti a ciò afferenti le spese di investimento finanziate dal PNRR.

Strettamente correlato a ciò è lo scrutinio del fondo pluriennale vincolato, in cui gli elementi che attengono alla scansione del cronoprogramma sono coessenziali. In proposito, occorre sottolineare ai fini della anzidetta verifica del Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) che la Sezione delle autonomie già con la deliberazione n. 2/2021/INPR, in perfetta armonia col DEF, aveva ribadito che le misure per lo sviluppo degli investimenti degli enti locali (ai quali è affidata in parte rilevante la ripresa del nostro sistema economico) possono contribuire a contrastare il depauperamento della dotazione di capitale fisso cui si è assistito nell'ultimo decennio, oltre che a colmare il divario infrastrutturale tra le diverse aree del Paese, e sottolinea che la corretta gestione della spesa per gli investimenti costituisce ora una priorità assoluta nelle politiche pubbliche nazionali, regionali e locali, nella prospettiva di risanamento dell'economia che punta a risultati ed obiettivi che non possono essere mancati. E' innegabile che lo sviluppo degli investimenti deve essere sostenuto da un'adeguata organizzazione, riconsiderando il ciclo tecnico di ciascun intervento, dalla programmazione al collaudo dell'opera, e parallelamente il ciclo finanziario, anche al fine di individuare le criticità e i tempi di attraversamento delle varie fasi del ciclo, a partire da quella di progettazione la cui qualità rappresenta il presupposto per garantire l'esecuzione dell'opera senza rallentamenti e, soprattutto, senza aumento di costi diretti e indiretti. L'articolo 183, comma 3 del T.U.E.L. stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative ad investimenti per lavori pubblici a

condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. decreto legislativo n. 118/2011), l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato. Come precisato sul punto dalla Sezione delle Autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(..) dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico" (cfr. deliberazioni n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015). Sotto tale profilo, la Sezione Autonomie richiama pertanto l'organo di revisione a verificare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi ed a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego. Si richiamano al riguardo il par. 3 delle Linee di indirizzo della citata delibera della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR, ove viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici, e viene ribadito, richiamando i precedenti della Sezione, il ruolo strategico del cronoprogramma che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi, e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase. La componente temporale costituisce l'elemento determinante per l'efficacia del ciclo e trova uno strumento di monitoraggio nell'istituto del Fondo pluriennale vincolato il quale, a seguito della modifica dei principi contabili operata con il DM 1 marzo 2019, viene costituito sull'intero quadro economico all'atto dell'avvio della fase di progettazione del livello minimo, sulla base della mera prenotazione della spesa, ma con l'obbligo di attivare gli strumenti di controllo sul rispetto dei tempi di progettazione al fine di poter confermare nel rendiconto dell'esercizio successivo le risorse nel FPV evitando di far confluire le somme in economia, con l'obbligo di iniziare nuovamente il ciclo. In pratica, pur con i complessi tecnicismi che caratterizzano il fondo pluriennale vincolato, le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento (progettazione, procedura di affidamento, contrattualizzazione, esecuzione, collaudo) monitorando il rispetto del cronoprogramma, e fornendo, attraverso l'indicatore n. 14 del rendiconto, indicazioni utili in chiave di controllo strategico e sulla performance e per l'attivazione di misure correttive. Il monitoraggio del ciclo tecnico e del ciclo finanziario della spesa di investimento deve utilizzare, in modo adeguato, tali "indicatori" di andamento gestionale per garantire attendibilità e veridicità alla previsione e alla realizzazione nel ciclo di bilancio. E' evidente quindi che costituisce grave criticità – che spetta all'organo di revisione segnalare- quella di imputare le relative spese ad una sola annualità, impegnandone solo una quota marginale e mandando in economia le restanti somme; così come è necessario che l'ente riveda l'organizzazione, soprattutto il canale di comunicazione tra uffici tecnici e ragioneria, impostando la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati e attendibili - anche con riferimento agli importi di spesa previsti, evitando di portare sistematicamente delle quote rilevanti in economia - in funzione dei quali impostare le previsioni di bilancio, e implementando gli strumenti di controllo interno mediante l'applicazione degli indicatori di bilancio di cui al D.M. 22 dicembre 2015.