



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

## Consiglio di Stato

Sezione Consultiva per gli Atti Normativi

Adunanza di Sezione del 17 gennaio 2019

### NUMERO AFFARE 00654/2018

#### OGGETTO:

Ministero dell'economia e delle finanze ufficio legislativo economia.

Schema di decreto del Presidente della Repubblica recante “*Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91*”.

#### LA SEZIONE

Vista la relazione trasmessa con nota del 30 marzo 2018 n. 4738, con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della ragioneria generale dello Stato ha chiesto il parere del Consiglio di Stato sullo schema di regolamento in oggetto;

visto il parere interlocutorio n. 1335 del 21 maggio 2018;

vista la nota n. ACG/17/RGS/10242 del 9 agosto 2018, pervenuta al Consiglio di Stato il 10 gennaio 2019, con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze - Ufficio del coordinamento legislativo, in relazione al citato parere interlocutorio,

ha fornito elementi e chiarimenti in merito e ha trasmesso le relazioni A.I.R. e A.T.N.;

esaminati gli atti e udito il relatore, consigliere Antimo Prospero.

Premesso.

I. Il Ministero dell'economia e delle finanze, in data 30 marzo 2018, ha trasmesso per il prescritto parere lo schema di regolamento indicato in oggetto.

II. La fonte normativa comunitaria del regolamento in esame è costituita dalla direttiva del Consiglio 08/11/2011, n. 2011/85/UE (*“relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri”*), la quale prevede, tra l'altro, che *“...per quanto riguarda i sistemi nazionali di contabilità pubblica, gli Stati membri si dotano di sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica e contengono le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza al fine di predisporre i dati basati sulle norme SEC 95”*.

Le fonti normative nazionali sono costituite dalla legge 31 dicembre 2009, n. 196 (*“Legge di contabilità e finanza pubblica”*) e dal decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, concernente *“Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento e di armonizzazione dei sistemi contabili”*.

In particolare, l'art. 2 della legge n. 196/2009, ai fini del perseguimento degli obiettivi di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, delega il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

*“a) adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche;*

*b) definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi di cui alla lettera a);*

- c) adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, al fine di rendere più trasparenti e significative le voci di bilancio dirette all'attuazione delle politiche pubbliche, e adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa correlati alle voci di spesa riportate nei bilanci;*
- d) affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione;*
- e) adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati;*
- f) definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri.”.*

Il successivo decreto legislativo n. 91/2011, sempre ai fini dell'armonizzazione dei sistemi contabili, tra l'altro, prevede:

- l'individuazione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato;
- la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute a regime di contabilità civilistica;
- l'adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale;
- la definizione di un sistema di indicatori per la misurazione dei risultati attesi dai programmi di bilancio, elaborati secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni.

III. Con il decreto in esame si dà attuazione all'articolo 4, comma 3, lettera b), del citato d.lgs. n. 91/2011 (come modificato dall'art. 5, comma 7-bis del decreto-legge n. 16/2012, convertito dalla legge n. 44/2012), il quale stabilisce che con regolamenti da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, è, tra l'altro, definita: *“b) la revisione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97, prevedendo come ambito di applicazione le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), e tenendo conto anche di quanto previsto dal titolo III del presente decreto”*.

L'ambito di applicazione del regolamento in esame, ai sensi del sopra citato art. 4, comma 3, lett. b), è rappresentato dalle *“amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ad esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti ed organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale”*.

IV. Riferisce l'Amministrazione che, in attuazione dell'art. 4, comma 3, lettera a), del d.lgs. n. 91/2011, è stato emanato il decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 2013, n. 132, concernente le modalità di adozione del piano dei conti integrato delle amministrazioni pubbliche e che, con un *“regolamento in corso di elaborazione”*, si darà attuazione all'art. 4, comma 3, lettera c), dello stesso d.lgs. n. 91/2011, relativo ai *“principi contabili riguardanti comuni criteri di contabilizzazione, ossia i principi contabili c.d. ‘applicati’, in quanto quelli generali sono già definiti nell'allegato 1 dello stesso decreto legislativo”*.

Il Ministero rappresenta, altresì, che pur essendo previsto come termine ultimo per l'emanazione del decreto in oggetto il 31 dicembre 2014 (cfr. art. 9, comma 7, del decreto-legge n. 150/2013), tale termine *“non è da considerarsi perentorio e quindi ostativo all'adozione del regolamento”*.

Viene, inoltre, segnalato che l'individuazione delle *“amministrazioni pubbliche”* interessate dal decreto (e quindi dell'ambito di applicazione dello stesso) presenta

profili di complessità, in quanto è definito “per esclusione”. Infatti, a tal fine “è necessario prendere in considerazione le unità istituzionali incluse nel c.d. ‘elenco ISTAT’ a cui vanno aggiunte le amministrazioni pubbliche che sono soggette, comunque, al decreto legislativo n. 165 del 2001. Da tale insieme di entità giuridiche vanno poi escluse: le Regioni, gli enti locali, i loro enti ed organismi strumentali e gli enti del Servizio Sanitario Nazionale”, “le amministrazioni centrali dello Stato, ossia gli Organi costituzionali e di rilievo costituzionale, nonché la Presidenza del Consiglio dei ministri e i Ministeri”.

V. Il regolamento è costituito di 8 Titoli, 90 articoli e 16 allegati.

I Titoli sono suddivisi come segue: Titolo I – *Disposizioni generali*, Titolo II – *Bilancio di previsione, gestione economico-finanziaria, rendicontazione*, Titolo III – *Gestione patrimoniale*, Titolo IV – *Spese delegate, resa dei conti e uffici decentrati*, Titolo V – *Sistema di scritture*, Titolo VI – *Sistemi di controllo*, Titolo VII – *Disposizioni particolari*, Titolo VIII – *Disposizioni diverse e finali*.

Lo schema di decreto è corredato delle relazioni illustrativa e tecnica, dei pareri resi in merito dalla Corte dei conti a Sezioni Riunite nelle adunanze del 2 marzo 2015 e del 29 novembre 2017, nonché delle schede relative all’analisi di impatto della regolamentazione (A.I.R.) e all’analisi tecnico-normativa (A.T.N.), trasmesse dal Ministero con nota del 9 agosto 2018, a seguito del citato parere interlocutorio. Non è stata invece fornita la scheda relativa alla verifica di impatto regolatorio (V.I.R.).

Circa i contenuti dei singoli articoli e degli allegati si rinvia allo schema di decreto e alla relativa relazione illustrativa.

Secondo quanto precisato nella scheda A.I.R., l’intervento regolatorio è immediatamente attuabile con le risorse di mezzi già disponibili e non comporta nuovi o maggiori oneri né diminuzioni di entrata a carico della finanza pubblica.

L'art. 90 dello schema prevede che il decreto entra in vigore il 30 settembre successivo alla data della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana e le relative disposizioni si applicano con riferimento al bilancio di previsione e al rendiconto generale relativi al primo esercizio successivo alla data di entrata in vigore. L'entrata in vigore del presente regolamento determina l'abrogazione del regolamento approvato con d.P.R. n. 97/2003, *“salvo che per gli adempimenti contabili e per il rendiconto generale relativi alla gestione dell'esercizio in corso alla predetta data”*.

VI. Parere interlocutorio n. 1335/2018.

VI.1. Il Collegio, posto che l'obiettivo della normativa comunitaria e nazionale è quello dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, al fine di assicurare maggiore informazione e trasparenza nel processo di allocazione di risorse pubbliche, nonché quello del consolidamento e del monitoraggio dei conti della P.A., ha chiesto al Ministero di chiarire come tali obiettivi potranno essere effettivamente realizzati, tenuto conto, tra l'altro, che alcuni fondamentali provvedimenti in materia non sono stati ancora emanati (ad esempio, non risulta emanato il d.P.R. concernente i “principi contabili applicati” previsto dallo stesso d.lgs. n. 91/2011).

In relazione a quanto sopra, il Ministero ha evidenziato preliminarmente che la particolare complessità della riforma di armonizzazione contabile in corso rende di difficile realizzazione la contestuale adozione dei diversi e numerosi atti che attengono alla regolamentazione dei principi contabili, dei sistemi e degli schemi contabili e di bilancio, i quali vanno peraltro applicati a differenti comparti della Pubblica Amministrazione. Proprio la complessità del modello – il quale nel corso di adozione dei diversi provvedimenti attuativi ha registrato disallineamenti e reso necessaria l'adozione di interventi di supporto agli enti assoggettati alle nuove logiche contabili ed economico-patrimoniali (ad es. circolare RGS n. 27 del 9

settembre 2015) – ha determinato il ritardo nella definizione del d.P.R. in esame. In proposito, l'Amministrazione ha altresì rappresentato che sono in corso di predisposizione, per le amministrazioni centrali dello Stato, il decreto ministeriale relativo alla sperimentazione del piano dei conti di cui all'art. 38-ter della legge n. 196/2009, il d.P.R. relativo ai principi contabili applicati di cui all'art. 38-bis, comma 4, della stessa legge n. 196/2009, nonché, per il comparto degli enti pubblici, il regolamento di cui all'art. 4, comma 3, lettera c), del d.lgs. n. 91/2011 di definizione dei principi contabili riguardanti i comuni criteri di contabilizzazione. Tali provvedimenti, unitamente al decreto in oggetto, porteranno al completamento del quadro delle disposizioni previste dal legislatore ai fini dell'attuazione del processo di armonizzazione contabile. Il Ministero ha inoltre rilevato che lo schema di regolamento di che trattasi “consente l'effettiva applicazione della classificazione per missioni e programmi, attualmente non rappresentata negli schemi risalenti al 2003, assicurando una maggiore informazione e trasparenza nel processo di allocazione delle risorse pubbliche nonché il consolidamento ed il monitoraggio dei conti della P.A.” (cfr. nota del 9 agosto 2018). Ha infine precisato che, considerata l'eterogeneità delle amministrazioni pubbliche interessate dal presente regolamento, le stesse manterranno una certa autonomia regolamentare in materia, da esercitarsi ovviamente nel quadro di riferimento stabilito con il decreto in esame e nel rispetto dei principi applicati che verranno fissati con l'emanando d.P.R. ex art. 4, comma 3, lettera c) del d.lgs. n. 91/2011.

VI.2. In secondo luogo la Sezione, considerato che in base ai principi recati dalla normativa comunitaria in materia gli Stati membri devono dotarsi di schemi di bilancio che utilizzano il principio della competenza economica e che, a tal fine, il citato art. 2, comma 2, lett. d) della legge n. 196/2009 prevede “*l'affiancamento al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-*

*patrimoniale*”, ha chiesto all’Amministrazione di far conoscere come il previsto affiancamento sarà in concreto attuato, posto che le registrazioni in contabilità economica non potranno essere semplicemente derivate da quella finanziaria, nonché di riferire circa i primi risultati del sistema di registrazione in contabilità economica, che trova supporto nella struttura contabile del piano dei conti integrato introdotto dal d.P.R. n. 132/2013 e che è già stato adottato per gli enti territoriali di cui al d.lgs. n. 118/2011.

Al riguardo, il Ministero ha preliminarmente precisato che “viene esclusa la derivazione della contabilità economico-patrimoniale da quella finanziaria”. A tal fine il regolamento in esame al Titolo V – Capo I (*Scritture contabili*) prevede, tra l’altro, “*la cronologica rilevazione dei fatti economici che si riferiscono alla gestione di esercizio e che possono anche non essere originati dai movimenti finanziari manifestatisi nello stesso anno di esercizio*” (cfr. art 70, comma 2, lettera b), richiamando i principi contenuti all’art. 2423-bis del codice civile, per cui secondo l’Amministrazione sussistono “elementi sufficienti ad individuare meccanismi autonomi di rilevazione della contabilità economico-patrimoniale ( ... ) conformemente ai principi recati dalla normativa comunitaria”.

Circa le modalità di affiancamento al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale, l’Amministrazione ha rappresentato che i primi risultati del sistema di registrazione in contabilità economica adottato per gli enti territoriali (d.lgs. n. 118/2011), acquisiti nella seconda metà del 2017 a seguito della trasmissione alla banca dati delle Amministrazioni pubbliche dei rendiconti 2016 degli enti interessati (Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti), hanno evidenziato difficoltà attuative riconducibili “alla mancanza di specifiche professionalità nel già ridotto organico degli enti locali e nei ritardi nell’aggiornamento dei sistemi informativi al dettato normativo”.



In ordine all'analisi dei dati forniti dagli enti territoriali riferisce l'Amministrazione che è stato costituito, presso la Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali (Commissione Arconet), un gruppo di lavoro che ha elaborato una serie di indicatori diretti a verificare: (i) la coerenza dei dati di contabilità economico-patrimoniale con quelli di contabilità finanziaria; (ii) l'attendibilità dei dati di contabilità economico-patrimoniale; (iii) gli equilibri economico-patrimoniali degli enti territoriali. L'applicazione dei primi due indicatori ha consentito all'Amministrazione di individuare numerosi casi di non corretta applicazione dei principi contabili e la necessità di chiarire le modalità di applicazione di alcuni di essi; sulla base dei risultati emersi saranno attivati tutti i possibili strumenti ai fini della corretta applicazione della nuova contabilità economico-patrimoniale.

Infine, il Ministero ha rappresentato che è in atto un percorso di approfondimento delle esperienze già realizzate dagli altri Stati dell'Unione europea in tema di attuazione delle riforme contabili e di adozione di sistemi di contabilità basati sul principio della competenza economica (*accrual*) (Progetto TAIEX SRSP 66191), al fine di acquisire utili elementi in merito al processo di armonizzazione contabile già avviato.

VI.3. Infine la Sezione, considerato che il regolamento in esame prevede l'abrogazione del precedente regolamento approvato con d.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97, introducendo in sostanza un nuovo modello di contabilità (destinato peraltro a un numero elevato di enti di diversa natura, rilevanza e competenza), e che il provvedimento si inserisce in un sistema normativo ancora in corso di completamento, ha chiesto all'Amministrazione di valutare l'opportunità dell'inserimento nel decreto di disposizioni volte ad assicurare il monitoraggio della corretta implementazione della nuova disciplina, anche al fine dell'eventuale aggiornamento della stessa per effetto dei provvedimenti che saranno emanati,

nonché in ragione della concreta esperienza maturata nei diversi ambiti di applicazione della normativa di che trattasi.

In proposito, l'Amministrazione ha comunicato che, qualora successivi interventi di aggiornamento dovessero palesarsi opportuni, ovvero necessari in ragione del delinarsi del sistema normativo complessivo ancora in corso di completamento, ovvero in ragione della concreta esperienza maturata sulla scorta dell'intervenuta implementazione, i relativi provvedimenti saranno adottati in attuazione dello stesso art. 4, comma 3, lettera b), del d.lgs. n. 91/2001, tramite l'emanazione di una fonte di pari rango volta all'integrazione e/o modifica dell'emanando regolamento.

## VII. Osservazioni.

VII.1. Il termine per l'emanazione del decreto in oggetto, più volte prorogato, risulta scaduto al 31 dicembre 2014 (cfr. art. 9, comma 7 del d.l. n. 150/2013, convertito dalla legge n. 15/2014); tuttavia, trattandosi di un termine ordinatorio, la scadenza dello stesso non è ostativa all'adozione del regolamento.

VII.2. Con riferimento agli articoli 27 (*Accertamento*) e 32 (Impegno di *spesa*) dello schema, si rileva che le relative disposizioni vanno aggiornate e allineate ai sensi, rispettivamente, dell'art. 21-*bis* (*Accertamento qualificato*) della legge n. 196/2009, introdotto dall'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 29/2018 ed entrato in vigore dal 21 aprile 2018, e dell'art. 34 (*Impegno e pagamento*), come sostituito all'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 93/2016, entrato in vigore dal 24 ottobre 2018 (con efficacia a decorrere dal 1° gennaio 2019), nonché al principio contabile 20 (Principio della competenza finanziaria) contenuto nell'Allegato 1 (*Principi contabili generali*) della stessa legge n. 196/2009. In particolare, ad esempio, all'art. 27 dello schema occorrerebbe richiamare la definizione di “*accertamento qualificato*” contenuta al primo comma dell'art. 21-*bis* della legge n. 196/2009 e, con riferimento all'art. 32, occorrerebbe far riferimento alla disposizione di cui all'art. 34, comma 2 della legge

n. 196/2009, laddove si dispone che vengono iscritti in bilancio gli impegni nel momento in cui l'obbligazione diventa effettivamente esigibile.

VII.3. All'art. 75 (*Compiti dei collegi dei revisori dei conti e dei Collegi sindacali e modalità di controllo*), comma 1, si prevede, tra l'altro, che il Collegio dei revisori dei conti o il Collegio sindacale “*esplica attività di collaborazione con l'organo di vertice dell'amministrazione stessa ed esercita i compiti previsti dall'articolo 20 del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123, con le modalità previste dal medesimo articolo*”. L'art. 20 del d. lgs. 123/2011 (*Compiti dei Collegi dei revisori dei conti e sindacali*) stabilisce al comma 1 che i predetti organi “*vigilano sull'osservanza delle disposizioni di legge, regolamentarie e statutarie*”, “*compreso il monitoraggio della spesa pubblica*”. Al riguardo, tenuto conto delle specifiche competenze e responsabilità attribuite ai Collegi dei revisori dei conti e sindacali, si osserva che non appare appropriata l'attribuzione agli stessi di una funzione “di collaborazione con l'organo di vertice dell'amministrazione”, considerate le specifiche funzioni di vigilanza, verifica e controllo attribuiti dalla normativa ai predetti organi. Peraltro, la disposizione in questione potrebbe ingenerare, nell'ordinaria operatività degli enti interessati, improprie commistioni di ruoli e responsabilità. Pertanto, le parole “*esplica attività di collaborazione con l'organo di vertice dell'amministrazione stessa ed*” andrebbero espunte dal testo del comma 1 dell'art. 75.

VII.4. L'art. 87 (*Modifiche ed aggiornamenti*) stabilisce, tra l'altro, che “*il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana e sul sito internet del Ministero dell'economia e delle finanze, in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e alle esigenze del monitoraggio e del consolidamento dei conti pubblici, può aggiornare la rappresentazione contabile degli schemi di bilancio, allegati al presente decreto*”. In proposito l'Amministrazione, in risposta alle osservazioni della Sezione, ha rappresentato che “*successivi interventi di aggiornamento che dovessero palesarsi opportuni, ovvero necessari, in ragione*

del delinarsi del sistema normativo complessivo ancora in corso di completamento, ovvero in ragione della concreta esperienza maturata sulla scorta dell'intervenuta implementazione", saranno adottati "tramite l'emanazione di una fonte di pari rango volta all'integrazione e/o modifica dell'emanando regolamento".

Al riguardo, come già evidenziato dalla Sezione in merito allo schema di regolamento concernente la definizione della struttura del piano dei conti integrato delle amministrazioni centrali dello Stato ai sensi dell'art. 38-ter della legge n. 196/2009 (cfr. parere n. 01719/2018 del 3 luglio 2018), occorre ribadire che, specialmente nell'attuale fase di completamento del complesso quadro normativo finalizzato all'armonizzazione contabile, è necessario tener conto delle sperimentazioni in atto e dei risultati prodotti dai diversi provvedimenti adottati, attraverso un attento, costante e complessivo monitoraggio dell'applicazione in concreto dei provvedimenti in relazione ai diversi comparti contabili della pubblica amministrazione.

Pertanto, si conferma l'esigenza di introdurre all'art. 87 una disposizione che preveda il monitoraggio della corretta implementazione della nuova disciplina, considerando anche gli effetti sull'equilibrio di bilancio delle amministrazioni interessate, nonché la presentazione di periodiche relazioni che diano, tra l'altro, conto dell'effettivo grado di raggiungimento degli obiettivi di armonizzazione contabile e di una maggiore trasparenza e leggibilità della spesa pubblica. Gli esiti di tale monitoraggio, unitamente al processo evolutivo delle fonti normative, dovrebbero costituire le basi di eventuali aggiornamenti e correttivi della normativa in esame e dei relativi schemi di bilancio.

P.Q.M.

esprime parere favorevole sullo schema di decreto in epigrafe con le osservazioni di cui in motivazione.

L'ESTENSORE  
Antimo Prospero

IL PRESIDENTE  
Claudio Zucchelli

IL SEGRETARIO  
Maurizio De Paolis