

Prof. Avv. Agostino Meale
Ordinario di Diritto Amministrativo
nell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"
-Dipartimento di Giurisprudenza-

Bari, 7 marzo 2022

**All'Ill.mo Direttore del Consorzio di
Gestione di Torre Guaceto**

Dott. Alessandro CICCOLELLA

**e All'Ill.mo Presidente del Consorzio di
Gestione di Torre Guaceto**

Dott. Rocco MALATESTA

a mezzo p.e.c. all'indirizzo:

segreteria@pec.riservaditorreguaceto.it

1. Tra i diversi quesiti previsti dalla Determina prot. 3569-BD-21 del 23.9.2021 di conferimento incarico, già oggetto di precedenti valutazioni, il Consorzio di Gestione di Torre Guaceto ha chiesto chiarimenti sui possibili effetti della sentenza del Consiglio di Stato n. 5646/2021 in merito all'*<adeguamento della gestione finanziaria e contabile alle norme previste per gli enti pubblici non economici, comprensivo del regolamento di contabilità e sua approvazione>* e all'*<adeguamento delle procedure gestionali, con particolare riferimento all'assetto organizzativo, rispetto a quanto previsto dallo Statuto del Consorzio>*.

2. Ad integrazione di quanto già evidenziato, ed seguito di ulteriori approfondimenti sulla materia a seguito degli ultimi incontri, è possibile rilevare quanto segue.

2.1 In premessa, è opportuno specificare come le dinamiche valutative di bilancio siano strettamente collegate al sistema degli accadimenti aziendali succedutisi nel tempo ed alle modalità di rilevazione di tali accadimenti.

Prof. Avv. Agostino Meale
Ordinario di Diritto Amministrativo
nell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"
-Dipartimento di Giurisprudenza-

In particolar modo -e in sintesi-, il sistema di bilancio è il punto finale di un percorso tecnico/amministrativo, che vede quale elemento centrale e punto di inizio la modalità di rilevazione degli eventi di gestione.

Sotto questo punto di vista, il procedimento che concretizza il processo di rilevazione, in breve, consta dei seguenti momenti tipici: scelta, ricerca ed espressione dei fenomeni da rilevare, rappresentazione, classificazione ed interpretazione degli stessi. In questo contesto, si evidenzia come la gestione di un qualsivoglia Ente si sviluppi in una complessa serie di fatti amministrativi, rispetto ai quali il prescelto Sistema contabile deve saperne cogliere i relativi effetti in coerenza con un dato set di regole che lo caratterizzano. In definitiva, il sistema delle rilevazioni avente ad oggetto l'intera gestione dell'Ente considerata unitariamente, e che consente di cogliere le complessive dinamiche della stessa (economico/patrimoniale e finanziario), portano all'adozione della contabilità generale seguendo il metodo della partita doppia e usando i relativi strumenti tipici.

In particolar modo, le rilevazioni vengono alimentate da flussi informativi che rispecchiano le operazioni compiute dall'Ente con i soggetti esterni.

In ultimo e sempre procedendo sinteticamente, l'insieme delle rilevazioni porta a poter determinare periodicamente le grandezze di sintesi del risultato di periodo e del connesso capitale di funzionamento nella sua dimensione quali/quantitativa, funzionale alla comprensione delle utilità consumate e di quelle ottenute dall'attuazione dei fini istituzionali dell'Ente.

In definitiva, il percorso ora tratteggiato evidenzia come il sistema di bilancio si concretizza in un processo unitario di rilevazione, dove è massima l'integrazione tra piano dei conti, contabilità generale e bilancio di periodo, in cui i primi due elementi (piano dei conti e Co.Ge.) costituiscono la matrice sulla quale si fonda il contenuto di qualsivoglia forma di rendicontazione.

Risulta evidente, in tal senso, come la completezza del sistema economico/patrimoniale risiede proprio nella circostanza di poter consentire la completa analisi dei fatti di gestione nei differenti profili già citati in precedenza.

Il processo di derivazione dello stesso da un supporto contabile sistematico, i cui dati costituiscono un sistema "perfetto" di informazioni, permette di incrementare in modo significativo la qualità e la completezza del processo di rendicontazione, fornendo una serie di informative utili alle diverse esigenze conoscitive dei vari attori interessati alla gestione dell'Ente.

L'alternativa al sopra riferito sistema economico/patrimoniale risulta essere quello di tipo finanziario, dove l'oggetto della rilevazione diviene l'insieme delle obbligazioni attive e passive con le relative movimentazioni di cassa. In sostanza, l'evento che viene preso in considerazione è ogni accadimento che incide in termini di generazione, trasferimento e estinzione di valori economici, patrimoniali e finanziari originati da transazioni con soggetti esterni all'Ente.

Assume, altresì, centralità il carattere autorizzatorio del sistema, nella misura in cui gli stanziamenti costituiscono limiti massimi non superabili, in particolare modo con riferimento agli impegni di spesa ed ai pagamenti.

In tale contesto, il punto di riferimento è rappresentato dal Principio della competenza finanziaria, che specifica i criteri di registrazione ed imputazione delle operazioni di accertamento ed impegno, nonché quello di rilevazione degli incassi e dei pagamenti. Il cosiddetto "potenziamento" di tale principio lo si ha nella misura in cui le obbligazioni giuridiche divengono oggetto di rilevazione nel momento in cui vengono ad esistenza, con la relativa imputazione all'esercizio in cui divengono esigibili.

2.2 Svolta questa necessaria premessa, appare utile verificare la documentazione costituente il complessivo sistema di bilancio del Consorzio di Gestione, al fine di poter comprendere se lo stesso risulta in linea con le vigenti disposizioni normative sul tema che ci occupa in questa sede.

Prof. Avv. Agostino Meale
Ordinario di Diritto Amministrativo
nell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"
-Dipartimento di Giurisprudenza-

Le impostazioni complessive presenti nelle vigenti normative consentono di poter trattare il sistema delle rilevazioni, funzionali alla stesura dei documenti di bilancio, secondo le seguenti due vie alternative:

- 1) considerando quale modalità primaria la logica finanziaria, per poi procedere, in ogni caso, completando l'informativa gestionale fornendo tutte le informazioni finalizzate ad inquadrare gli accadimenti dell'ente nell'ottica economico/patrimoniale;
- 2) esattamente il contrario di quella indicata punto n.1, ovverossia individuando quale sistema principale quello economico/patrimoniale per poi comunque raccordare lo stesso con la logica valutativa di natura finanziaria.

Quanto detto scaturisce dall'analisi del d.lgs. n. 118/2011, che disciplina l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti locali di cui all'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e dei loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti del servizio sanitario.

In particolar modo, l'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 118/2011 stabilisce che gli enti strumentali degli enti locali che adottano la contabilità finanziaria affiancano alla stessa, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale; l'insieme delle rilevazioni permettono una visione complessiva ed unitaria delle dinamiche gestionali dell'Ente.

Il successivo art. 3, comma 3, prescrive poi che gli enti strumentali delle amministrazioni degli enti locali, allorquando impostano il proprio sistema di bilancio nella logica economico-patrimoniale, devono, conseguentemente, essere allineati ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 al predetto decreto (118/2011) e ai principi del Codice Civile.

In quest'ultimo caso, l'art. 17 rubricato "Tassonomia per gli enti in contabilità civilistica", del d.lgs. in esame, dispone che questi enti predispongano un bud-

Prof. Avv. Agostino Meale
Ordinario di Diritto Amministrativo
nell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"
-Dipartimento di Giurisprudenza-

get economico, prevedendo, altresì, la redazione di un rendiconto finanziario in termini di cassa, predisposto ai sensi dell'art. 2425 *ter* del codice civile.

L'analisi del sistema informativo dell'Ente e delle specificità dell'attività svolta alla base delle procedure, principalmente di tipo contabile, concernenti sempre in sintesi, il ciclo attivo, il ciclo passivo, il ciclo incassi/pagamenti consente di poter esprimere quanto segue.

L'Ente nella sua impostazione complessiva circa il sistema informativo di bilancio, caratterizza lo stesso seguendo le sotto indicate procedure:

- 1) rileva gli accadimenti di gestione in modo cronologico e sistematico, mediante la relativa annotazione sul libro giornale, seguendo la logica sottostante al metodo della partita doppia, che consente di poter cogliere la duplicità degli aspetti tipici di ogni evento;
- 2) conseguentemente, formula quale documento consuntivo un bilancio di natura economico/patrimoniale, in adesione alle norme del Codice Civile ed ai connessi principi contabili nazionale emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (standard setter di riferimento nel modello nazionale di bilancio) nella loro funzione interpretativo/integrativa della disposizione di legge. Tale impostazione è di assoluta adeguatezza, nella misura in cui consente di poter svolgere una valutazione finale circa la corretta applicazione della clausola generale di bilancio e dei principi generali di redazione, in particolar modo rispetto ai principi generali di redazione della competenza economica e della prudenza estimativa nell'ambito del processo di formazione dei conti annuali, nonché con riferimento alla valutazione della continuità aziendale;
- 3) aggiunge a tale impostazione, nell'ambito della concreta operatività dell'Ente, l'adozione e l'utilizzo di strumenti tipici del sistema finanziario, in attuazione di un percorso che, in estrema sintesi, può essere individuato nelle seguenti fasi, per la parte spesa; determinazione di li-

Prof. Avv. Agostino Meale
Ordinario di Diritto Amministrativo
nell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"
-Dipartimento di Giurisprudenza-

quidazione, mandato di pagamento trasmesso al tesoriere, effettivo pagamento da parte di quest'ultimo al soggetto creditore, mentre per la parte entrata: accertamento dell'entrata, ordinativo di incasso al tesoriere e riscossione della somma accertata. Al fine di consentire il consolidamento dei propri dati di cassa con quelli delle altre amministrazioni pubbliche riclassificano i propri (incassi e pagamenti) attraverso la rilevazione SIOPE.

A ciò si deve aggiungere la predisposizione della documentazione denominata "Programma di gestione" e "rendiconto delle spese sostenute per attività, azioni, interventi e investimenti", la cui formulazione è da porre in relazione all'art. 9 della Convenzione del 2014 per la gestione dell'area marina protetta "Torre Guaceto", sottoscritta tra l'Ente ed il Ministero dell'ambiente e della tutela della natura e del mare. In particolar modo, il programma di gestione è redatto secondo le indicazioni del modello di gestione standardizzato ISEA (interventi di Standardizzati di Gestione Efficace in Aree Marine Protette), fornito dallo stesso Ministero. Altresì, vi è la presenza della seguente ulteriore documentazione:

- piano strategico sintetico per annualità;
- programma triennale delle opere pubbliche;
- programma biennale degli acquisti di forniture e servizi.

L'insieme delle documentazioni complessive appena descritte sono da considerarsi quale ulteriori informative prodotte dall'Ente, la cui base metodologica di riferimento risulta essere di natura finanziaria

Proseguendo nell'analisi in questione, è fondamentale sottolineare come la Ragioneria Generale dello Stato abbia inserito il Consorzio di gestione di Torre Guaceto nell'ambito degli altri gestori di parchi e di aree naturali protette (elenco amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato), prevedendo quale sistema di Bilancio quello di matrice economi-

Prof. Avv. Agostino Meale
Ordinario di Diritto Amministrativo
nell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"
-Dipartimento di Giurisprudenza-

co/patrimoniale, indicando, altresì, quale fonte normativa di riferimento il d.lgs. n.118/2011, con relativa codifica SIOPE (vedasi sito www.rgs.mef.gov.it). Sulla base del Sistema europeo dei conti e delle relative interpretazioni dello stesso, l'Istat predispone l'elenco delle unità istituzionali che fanno parte del settore delle Amministrazioni Pubbliche, predisponendo il conto consolidato, a sua volta da inserito nelle procedure di aggregazione su base europea, al fine di garantire la necessaria armonizzazione.

Si specifica che l'elenco aggiornato è pubblicato nella Gazzetta Ufficiale – Serie Generale n. 234 del 30 settembre 2021.

Circa l'elenco RGS, è opportuno specificare come lo stesso comprenda tutti gli enti gestori di parchi, ivi inclusi quelli aventi personalità giuridica privata, diversi dagli enti parchi nazionale. Gli enti del richiamato comparto adottano la codifica SIOPE di cui al decreto MEF del 12 aprile 2011. Il citato decreto ha introdotto la codifica SIOPE per gli Enti gestori di parchi.

Conseguentemente, per poter attuare il monitoraggio dei conti pubblici, gli enti parco nazionale e gli altri enti istituiti per la gestione di parchi, riserve naturali, parchi minerari e aree marine protette, individuati nell'elenco annualmente pubblicato dall'ISTAT in applicazione di quanto stabilito dall'art. 1, comma 3, della legge 31.12.2009, n. 196 (con l'esclusione dei consorzi di enti locali indicati dall'articolo 2 del decreto legislativo n. 267/2000), indicano nei titoli di entrata e di spesa i codici gestionali SIOPE di cui al richiamato decreto.

2.3 Sulla base di quanto analiticamente esposto, il Consorzio ha ritenuto di optare per l'approccio economico/patrimoniale quale sistema principale, per poi fornire le necessarie indicazioni al fine di integrare lo stesso con l'informativa di natura prettamente finanziaria.

In definitiva, chiarita la correttezza dell'impostazione seguita e dettata, come innanzi documentato, tra l'altro dalla stessa Ragioneria Generale dello Stato, risulta necessario:

Prof. Avv. Agostino Meale
Ordinario di Diritto Amministrativo
nell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"
-Dipartimento di Giurisprudenza-

- in chiave previsionale formulare un budget economico; sul punto, un valido schema utilizzabile potrebbe essere lo stesso schema di conto economico previsto dal legislatore nel Codice Civile (art. 2425), facilitando il successivo confronto tra le previsioni e quanto realizzato a consuntivo;
- in chiave previsionale (allegato al budget) e di rendicontazione (allegato al bilancio di esercizio), al fine di fornire informazioni in merito alla classificazione della propria spesa complessiva, predisporre un apposito prospetto, in coerenza con la rilevazione SIOPE.

In chiusura, la possibilità di poter leggere le informative previsionali e quelle di tipo consuntivo seguendo, in via principale, la matrice economico/patrimoniale ed affiancando alla stessa quella di natura finanziaria diviene premessa fondamentale per poter orientare i propri comportamenti gestionali rispetto alle sotto elencate circostanze:

- essenza economica dei processi operativi dell'Ente;
- importanza del concetto di economicità, congiuntamente all'analisi dell'efficienza economica della gestione e dell'efficacia dell'azione amministrativa (utilità prevalente del sistema economico/patrimoniale);
- importanza della pianificazione e del controllo, non solo di legittimità, ma anche di merito (utilità congiunta dei due sistemi di bilancio);
- necessità di poter svolgere un effettivo controllo sugli andamenti aziendali per il tramite della contrapposizione tra utilità consumate ed utilità generate dall'attività del Consorzio, con contestuale misurazione delle performance (utilità prevalente del sistema economico/patrimoniale);
- costante monitoraggio delle dinamiche finanziarie e dell'equilibrio di cassa (utilità prevalente del sistema finanziario).

Prof. Avv. Agostino Meale
Ordinario di Diritto Amministrativo
nell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"
-Dipartimento di Giurisprudenza-

2.4 Effettuate le sopra elencate analisi di dettaglio, la valutazione finale circa l'impostazione complessiva del sistema di bilancio e la finalizzazione dello stesso a fornire tutte le informazioni necessarie ai vari interlocutori dell'Ente interessati alla gestione dello stesso, consente di poter ritenere adeguato il set informativo prodotto, che permette di poter indagare la gestione nei suoi profili costitutivi, ovverossia economico/patrimoniale e finanziario, applicando correttamente le regole alla base dello stesso sistema. Tali regole, come già specificato in precedenza, vedono la centralità in chiave applicativa della clausola generale di bilancio e dei principi generali di redazione, strettamente funzionali all'espressione di un giudizio circa la concreta possibilità prospettica di continuità gestionale.

* * *

Disponibile ad ogni ulteriore chiarimento, in tal senso rendo le mie valutazioni integrative.

Cordiali saluti.

Prof. Agostino Meale

Agostino Meale