

La riforma del pubblico impiego



**“Rapporti” tra
legge e
contratto
collettivo nel
quale trova
spazio il CCDI;**

PREMESSE GENERALI SUL PUBBLICO IMPIEGO

**“Rapporti” tra legge e contratto
nel quale trova spazio il CCNL**

**Il rapporto tra legge e
l’autonomia collettiva ha
rappresentato nel tempo quella
che viene definita la matrice
“publicistica” o “privatistica”
della materia.**

Con la riforma introdotta nel 2017 il regime delle fonti del rapporto di lavoro pubblico subisce una profonda revisione e nella nuova formulazione **le fonti che disciplinano il rapporto di lavoro con la p.a. si articolano su di un duplice livello: quello normativo, occupato dalla disciplina comune contenuta nel codice civile e nelle leggi sul lavoro subordinato e da alcune norme speciali la cui applicazione è limitata ai lavoratori pubblici, e quello contrattuale, di cui sono protagonisti il Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro, la contrattazione integrativa a livello di singola amministrazione e, infine, i contratti individuali.**

art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001

Con art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001 in tema di fonti: le disposizioni normative, regolamentari e statutarie possono essere derogate nelle materie affidate all'autonomia collettiva da successivi contratti collettivi.

La deroga, però, può essere attivata entro certi limiti:

- a) nelle materie affidate alla contrattazione collettiva ai sensi dell'articolo 40, comma 1;
- b) nel rispetto dei principi stabiliti dallo stesso decreto;
- c) a livello «nazionale» (mal celando la consueta diffidenza del legislatore, anche se non del tutto infondata rispetto alla prassi negoziale, nei confronti della contrattazione integrativa).

Il contratto collettivo integrativo nel pubblico impiego tra limiti e poteri

CORTE DI CASSAZIONE SEZ. LAV. 6 LUGLIO 2022, N. 21316

Nell'impiego pubblico contrattualizzato, la contrattazione integrativa a livello aziendale non può riconoscere ai dipendenti un trattamento economico ulteriore che non sia previsto dalla contrattazione collettiva nazionale, dovendo svolgersi nelle materie, con i vincoli e nei limiti stabiliti da quest'ultima, unica abilitata in materia; ne consegue che le clausole dei contratti collettivi integrativi che riconoscono un trattamento economico di migliore favore rispetto a quello contemplato in materia da un contratto collettivo nazionale sono nulle per violazione dell'art. 1419, comma 2, c.c.

La contrattazione collettiva nel pubblico impiego privatizzato.

Il contratto di comparto come fulcro del sistema.

Il contratto collettivo di secondo livello.

**La nullità delle clausole difformi: un *unicum* nel diritto sindacale italiano. –
Tendenze giurisprudenziali.**

Il danno da contrattazione integrativa illegittima: note conclusive.

L'individuazione del fabbisogno e calcolo capacità assunzionale

Limiti assunzionali a decorrere dal 2025



De iure condito «quanto al diritto costituito»



Articolo 33 (*Assunzione di personale nelle Regioni a statuto ordinario e nei Comuni in base alla sostenibilità finanziaria*).

....i comuni possono procedere ad assunzioni di personale a tempo indeterminato in coerenza con i piani triennali dei fabbisogni di personale e fermo restando il rispetto pluriennale dell'equilibrio di bilancio asseverato dall'organo di revisione, sino ad una spesa complessiva per tutto il personale dipendente, al lordo degli oneri riflessi a carico dell'amministrazione, non superiore al valore soglia definito come percentuale, differenziata per fascia demografica, della media delle entrate correnti relative agli ultimi tre rendiconti approvati, considerate al netto del fondo crediti dubbia esigibilità stanziato in bilancio di previsione.....

IL VALORE SOGLIA = TETTO DI SPESA

Vincolo alla spesa personale (contenimento) e vincolo assunzionale.

CHE NON SI SOSTITUISCE AI VINCOLI DEI COMMI 557 E 562 MA CHE COSTITUISCE UNA PARZIALE DEROGA AD ESSI (vedi infra).

IL VALORE SOGLIA = percentuale "differenziata per fascia demografica" delle entrate relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto dell'anno precedente, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Con decreto del Ministro della pubblica amministrazione sono individuate:

- *le fasce demografiche;*
- *i relativi valori soglia prossimi al valore medio per fascia demografica;*
- *relative percentuali massime annuali di incremento del personale in servizio per i comuni che si collocano al di sotto del valore soglia;*
- *un valore soglia superiore cui convergono i comuni con una spesa di personale eccedente la predetta soglia superiore.*

I comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti che si collocano al di sotto del valore soglia di cui al primo periodo, che fanno parte delle "unioni dei comuni" al solo fine di consentire l'assunzione di almeno una unità possono incrementare la spesa di personale a tempo indeterminato oltre la predetta soglia di un valore non superiore a quello stabilito con decreto di cui al secondo periodo, collocando tali unità in comando presso le corrispondenti unioni con oneri a carico delle medesime, in deroga alle vigenti disposizioni in materia di contenimento della spesa di personale.



De iure condendo

al diritto che "deve" essere fondato, codificato (*condéndo*) e quindi non ancora esistente



Limiti assunzionali 2025

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027

Legge di Bilancio 2025

A meno di auspicabili modifiche in corso d'opera, il testo della norma dispone: *“Fermo restando quanto previsto dall’art. 33, del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, per l’anno 2025 le regioni a statuto ordinario, gli **Enti locali con più di 20 dipendenti in servizio con rapporto di lavoro a tempo indeterminato** e le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura **non possono procedere** ad assunzioni di **personale a tempo indeterminato** in misura superiore a un contingente di personale complessivamente corrispondente ad una spesa pari al 75 per cento di quella relativa al personale di ruolo cessato nell’anno precedente. Le economie derivanti dall’attuazione del presente comma restano annualmente acquisite ai bilanci degli enti”*.

Un corto circuito...

La norma del disegno di legge esordisce che resta fermo quanto previsto dall'articolo 33 del d.l. 34/2019. Il comma 2 di tale articolo (gemello del comma 1-bis dedicato alle Province e Città metropolitane) stabilisce: "i comuni possono procedere ad assunzioni di personale a tempo indeterminato in coerenza con i piani triennali dei fabbisogni di personale e fermo restando il rispetto pluriennale dell'equilibrio di bilancio asseverato dall'organo di revisione, sino ad una spesa complessiva per tutto il personale dipendente, al lordo degli oneri riflessi a carico dell'amministrazione, non superiore al valore soglia definito come percentuale, differenziata per fascia demografica, della media delle entrate correnti relative agli ultimi tre rendiconti approvati, considerate al netto del fondo crediti dubbia esigibilità stanziato in bilancio di previsione".

Il DDL AC 2112 recante la *“Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027”* all'articolo 110, al fine di *“completare l’attuazione della riforma della pubblica amministrazione prevista dal PNRR”*, mediante *“recuperi di efficienza dai processi di digitalizzazione, semplificazione e riorganizzazione”*, modifica le facoltà assunzionali relative ai rapporti di lavoro a tempo indeterminato delle AA.PP..

In particolare, per gli enti territoriali con più di 20 dipendenti a tempo indeterminato, il comma 9 dispone che ferma restando l'applicazione dell’articolo 33 del D.L. 34/2019, i suddetti enti nel 2025 possono assumere nel limite di una spesa pari al 75% di quella corrispondente alle cessazioni di ruolo dell’anno precedente.



Commi 11, 12 e 13

Il comma 11 prevede che con apposito DPCM possa derogarsi alle modalità applicative previste, assicurando l'invarianza finanziaria, in base a specifiche esigenze di particolari ambiti professionali e previa compensazione delle capacità assunzionali tra gli enti.

In base al comma 12, i risparmi conseguiti ex comma 9, previa asseverazione dell'organo di controllo, possono essere destinati a incrementare i fondi per il trattamento accessorio calcolati ai sensi dell'articolo 23, c. 2 del d. lgs 75/2017 (max 10% del relativo valore).

Il comma 13 prevede che le economie realizzate nell'anno 2025 vadano rese strutturali attraverso la riduzione della dotazione organica.

Il regime assunzionale come si delinea dal combinato disposto delle norme citate, genera particolari effetti in sede applicativa, di seguito evidenziati.

- La norma mantiene ferma l'applicazione dell'art. 33 del D.L. 34/2019 che, per gli enti destinatari, è riferibile alle modalità di calcolo dei primi tre titoli dell'entrata e della spesa di personale, nonché l'asseverazione da parte del revisore del mantenimento degli equilibri pluriennali di bilancio (DM 17 marzo 2020). Permane, per gli altri enti, la piena operatività della previgente disciplina assunzionale.

- Le capacità assunzionali maturate nel 2024 ed utilizzate nel corso dello stesso esercizio per bandire procedure concorsuali (anche se si concludano nel 2025), non dovrebbero considerarsi nella riduzione del 25%, in quanto “consumate” in base all’attuazione del PTFP vigente.
- Il taglio alla capacità assunzionale (25%) genera riduzione di spesa che si appalesa come strutturale. Infatti, non solo la Relazione tecnica, quantifica in 159,61 mln di euro le economie 2025 (con analogo importo anche per i 2026) ma, nel comma 12, quando si fa riferimento ai risparmi attesi, questi si qualificano come “permanent”.

- Il risparmio “permanente” non si atteggia come mera riduzione della capacità assunzionale (-25%) ma si riverbera sull’organizzazione dell’ente come obbligo di rimodulazione in riduzione della dotazione organica “anche in termini finanziari” (comma 13).
- Nel 2025 gli enti con meno di 20 dipendenti non virtuosi (Tabella 3 e art. 6 co. 2, DM 17/3/2020), dovranno applicare un turn over del 30% ma non saranno sottoposti alla rimodulazione in riduzione la dotazione organica prevista dalla nuova disciplina. Al contrario, gli enti non virtuosi, soggetti al comma 9, dovranno rimodularla ma beneficeranno di una capacità assunzionale pari al 75% della spesa per cessati. Un effetto espansivo del 45%, di fatto premiante rispetto all’incapacità di allinearsi ai criteri di virtuosità ex art. 33, con conseguente emersione di una palese disparità di trattamento tra enti.

IL CONTRATTO DECENTRATO INTEGRATIVO

UN QUADRO DI SINTESI

Regolazione a cascata

QUADRO NORMATIVO NAZIONALE
TITOLO III D. LGS. 165/2001



CONTRATTO COLLETTIVO
NAZIONALE (QUADRO E DI COMPARTO)



CONTRATTO DECENTRATO INTEGRATIVO

Vincoli e possibilità della contrattazione integrativa

Art 40, c. 3 bis D.lgs. n. 165/2001: "Le pubbliche amministrazioni attivano **AUTONOMI** livelli di contrattazione collettiva integrativa...nel rispetto dell'articolo 7, comma 5, e dei vincoli di bilancio risultanti dagli strumenti di programmazione annuale e pluriennale di ciascuna amministrazione."

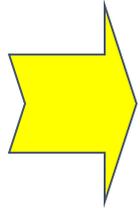
VINCOLI



POSSIBILITA

5. ART. 7 COMMA 5 Le amministrazioni pubbliche non possono erogare trattamenti economici accessori che non corrispondano alle prestazioni effettivamente rese.

Le possibilità della contrattazione integrativa



LA CONTRATTAZIONE "INTEGRATIVA"

- ✓ Non è una contrattazione meramente "attuativa"
- ✓ Aumenta lo spazio negoziale (ad es: dai fondi e "fondini" al "fondo" unico)

Le possibilità della contrattazione integrativa

CONTRATTAZIONE "AUTONOMA"

- ✓ **AUTONOMIA DECISIONALE:** si svolge in conformità alle "convenienze" ed ai "distinti ruoli delle parti" (scompaiono le direttive dell'ARAN e la finalizzazione al contemperamento tra esigenze organizzative, tutela dei dipendenti e interesse degli utenti;
- ✓ **AUTONOMIA FINANZIARIA:** possibilità di utilizzare risorse proprie

Le definizioni (circ. RGS 25/2012)

CONTRATTI INTEGRATIVI NORMATIVI (C.D. ARTICOLATO) - si tratta di atti che definiscono la cornice di regole generali concordate in sede integrativa e sono riferiti ad un arco temporale stabilito dalla contrattazione di primo livello (es. quadriennio fino alla tornata contrattuale 2006-2009);

CONTRATTI INTEGRATIVI ECONOMICI - costituiscono gli atti che compiutamente e periodicamente rendono conto della programmazione contrattata delle risorse in sede locale e sono riferiti, su indicazione dei contratti collettivi di primo livello in essere (Ccnl, Ccrl o Ccpl), ad un biennio o, più frequentemente, ad uno specifico anno;

CONTRATTI STRALCIO SU SPECIFICHE MATERIE (NORMATIVI O ECONOMICI), che possono essere siglati dalle delegazioni trattanti purché nel rispetto delle cornici di regole disciplinate dalla legge e dal contratto collettivo di primo livello.

L'ORGANO DI CONTROLLO NELLA CONTRATTAZIONE INTEGRATIVA: RUOLO.

Il ruolo dell'organo di controllo nella contrattazione integrativa

Dalla verifica sulla compatibilità
della spesa ai controlli sulla
contrattazione integrativa.

Il parere di compatibilità
„Il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dall'applicazione delle norme di legge, con particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corresponsione dei trattamenti accessori [..]”

(Art. 40-bis, comma 1, dlgs 165/2001)

Il parere di compatibilità

“[..] è effettuato dal collegio dei revisori dei conti, dal collegio sindacale, dagli uffici centrali di bilancio o dagli analoghi organi previsti dai rispettivi ordinamenti.”)

(Art. 40-bis, comma 1, dlgs 165/2001)

Verifica della correttezza della costituzione del fondo

- Le risorse aggiuntive ^(a)

Verifica della presenza nel bilancio dell'ente delle risorse destinate al fondo

Verifica delle modalità di impiego delle risorse

a) Sulle risorse aggiuntive vedi Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la regione Lombardia, delibera 137/2013

Il parere di compatibilità

Il parere di compatibilità deve essere espresso su una ipotesi di contratto integrativo e non sul contratto già sottoscritto.



LA RESPONSABILITA' DEL COLLEGIO SINDACALE.

La responsabilità del Collegio sindacale

“Analogamente, accanto alla responsabilità del personale amministrativo e dei componenti l’organo giuntale, nelle persone anzitutto del sindaco e dell’assessore pro tempore, il Collegio ritiene che sussista anche quella dei componenti l’organo di revisione del Comune, i quali, in data 18.1.2001, 28.11.2001 e 27.4.2002, hanno avuto per diretta ammissione un ruolo nella vicenda per cui è causa, attestando la compatibilità dei costi della contrattazione collettiva decentrata integrativa (pag. 10 della relativa memoria difensiva), ovvero la capacità del bilancio in corso e degli esercizi futuri a sopportare i maggiori oneri economici derivanti da detta contrattazione (pag. 30 della medesima memoria). **Sarebbe infatti in piena contraddizione con il ruolo di garanzia intestato dalla legge ai revisori, ad avviso del Collegio, se essi potessero burocraticamente (ma legittimamente) assolverlo – specie laddove, come nel caso di specie, assuma ex lege una inequivoca valenza certativa - senza dover verificare la coerenza fra CCDI e CCNL di riferimento, anche sotto il profilo della corrispondenza, ancorché a livello di aggregati, fra gli importi previsti per le singole causali e le regole giuridiche da applicare per la quantificazione di queste ultime.”**

(Corte dei conti, sezione giurisdizionale per la Lombardia, sentenza n. 457 dell’8 luglio 2008.)

Salario accessorio e sperimentazione

«2. Nelle more di quanto previsto dal comma 1, al fine di assicurare la semplificazione amministrativa, la valorizzazione del merito, la qualità dei servizi e garantire adeguati livelli di efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, assicurando al contempo l'invarianza della spesa, a decorrere dal 1° gennaio 2017, **l'ammontare complessivo delle risorse destinate annualmente al trattamento accessorio del personale, anche di livello dirigenziale, di ciascuna delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, non può superare il corrispondente importo determinato per l'anno 2016.** A decorrere dalla predetta data l'articolo 1, comma 236, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 è abrogato. Per gli enti locali che non hanno potuto destinare nell'anno 2016 risorse aggiuntive alla contrattazione integrativa a causa del mancato rispetto del patto di stabilità interno del 2015, l'ammontare complessivo delle risorse di cui al primo periodo del presente comma non può superare il corrispondente importo determinato per l'anno 2015, ridotto in misura proporzionale alla riduzione del personale in servizio nell'anno 2016.».

Salario accessorio e sperimentazione

«3. Fermo restando il limite delle risorse complessive previsto dal comma 2, le regioni e gli enti locali, con esclusione degli enti del Servizio sanitario nazionale, possono destinare apposite risorse alla componente variabile dei fondi per il salario accessorio, anche per l'attivazione dei servizi o di processi di riorganizzazione e il relativo mantenimento, nel rispetto dei vincoli di bilancio e delle vigenti disposizioni in materia di vincoli della spesa di personale e in coerenza con la normativa contrattuale vigente per la medesima componente variabile..».

- effettuata unilateralmente ed autoritativamente dall'amministrazione, atteso che la norma demanda alla contrattazione collettiva solo la fissazione dei criteri di utilizzo dei fondi contrattuali ma non la quantificazione degli stessi;

l'atto di costituzione dei fondi è atto amministrativo, trattandosi di un provvedimento avente efficacia generale, con cui l'amministrazione ha determinato i Fondi per le retribuzioni di posizione e di risultato dei dirigenti;

non è conseguenza di esercizio di facoltà spettanti al datore di lavoro secondo una logica prettamente privatistica, ma esercizio di un potere volto a contemperare l'interesse dei beneficiari, con l'interesse pubblico alla corretta determinazione del fondo in base alla disciplina contabile e finanziaria che regola la materia.

Provvedimento del dirigente e/o responsabile competente.

L'intervento della giunta e/o organo di governo: è richiesto solamente per la parte variabile connessa alle scelte dell'ente (fino allo 1,2% del monte salari 1997, per gli aumenti connessi alle scelte organizzative degli enti e fino allo 0,22% del monte salari 2018)

Necessaria la verifica da parte dei revisori dei conti/controllo interno

Relazioni sindacali: informazione preventiva all'avvio della contrattazione

Vincolo dettato dal CCNL 16.11.2022 alla sua costituzione entro aprile ed all'avvio della contrattazione decentrata

In caso di inosservanza possibile la censura per inadempimento contrattuale

Il rispetto del tetto del salario accessorio 2016 (articolo 23, comma 2, d.lgs75/2017)



Risorse variabili e fisse nel CCDI

La costituzione del fondo integrativo vincola le risorse variabili anche in assenza della sottoscrizione nell'anno.

Le risorse del fondo per la contrattazione integrativa, una volta quest'ultimo formalmente costituito e certificato dall'organo di revisione, sono vincolate alle destinazioni previste dal contratto collettivo nazionale.

Il vincolo riguarda sia le risorse cosiddette "**stabili**" sia quelle cosiddette "**variabili**", tenuto conto che la variabilità delle risorse opera solo nella fase di costituzione del relativo fondo. Con queste indicazioni la **Sezione delle Autonomie (deliberazione n.20/2024)** ha finalmente risolto il problema che da anni ha coinvolto le Sezione di controllo regionali della Corte dei conti con soluzioni differenti lasciando nel dubbio gli Enti locali sulla corretta applicazione dei principi contabili.

Le diverse posizioni

- Mentre non vi sono mai stati dubbi sulla conservazione delle sole risorse fisse in assenza della costituzione del fondo delle risorse decentrate, i dubbi hanno riguardato la sorte delle risorse variabili in caso di costituzione e certificazione del fondo in assenza della sottoscrizione definitiva del contratto nell'anno di riferimento.
- Parte delle interpretazioni del Giudice contabile negano la possibilità di vincolare - in assenza della sottoscrizione del contratto alla fine dell'anno di riferimento - le risorse variabili, avendo carattere occasionale o essendo soggette a variazioni anno per anno esse 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 nel contratto collettivo nazionale di riferimento e che risulterebbero, pertanto, non erogabili in favore dei dipendenti se non nel rispetto dell'iter previsto dalla norma di settore (tra le tante: **Sezione regionale di controllo per il Veneto, deliberazione n.263/2016**).
- Altra opinione ha evidenziato come, ai fini dell'erogazione della produttività, il vincolo sulle risorse variabili potesse essere risolto **solo attraverso una preventiva assegnazione degli obiettivi** nell'anno di riferimento, sempre che non sia stato demandato al contratto integrativo la determinazione dei criteri di ripartizione delle risorse, dei criteri generali relativi al sistema di incentivazione e degli altri criteri di sistema relativi alle prestazioni lavorative.
- In altri termini, la performance sarebbe distribuibile anche in presenza di una mancata sottoscrizione del contratto integrativo nell'anno, **purché il contratto integrativo avesse un contenuto meramente e del tutto ricognitivo di decisioni e scelte già operate in sede amministrativa** (Sez. controllo Friuli Venezia Giulia, deliberazione n.29/2018).
- È stato anche precisato come, la mancata sottoscrizione del contratto collettivo decentrato integrativo entro l'anno, impedisce l'erogazione del salario accessorio, ad **eccezione degli effetti che derivano dal principio di ultrattività delle precedenti intese e di quelle indennità disciplinate esclusivamente dal contratto nazionale** (turno, reperibilità e compensi aggiuntivi per le giornate festive).

Le indicazioni della Sezione delle Autonomie

In via preliminare, il contenuto del principio contabile applicato, di cui al punto 5.2. dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011 , nella parte in cui prevede che "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".

Secondo il principio contabile, pertanto, le risorse del fondo per la contrattazione integrativa (art. 79 del CCNL in data 16 novembre 2022), una volta formalmente costituito e certificato dall'organo di revisione, sono vincolate alle destinazioni previste dal CCNL stesso. Il vincolo riguarda sia le risorse cosiddette "stabili" (che si riproducono, anno per anno, in base al CCNL) che quelle cosiddette "variabili" (inseribili, ogni anno, ove ricorrano i presupposti previsti dal CCNL e non riproducibili l'anno successivo, se vengono a mancare). Entrambe fanno parte delle risorse del fondo per la contrattazione integrativa. In relazione a dette voci, contrariamente a quanto ritenuto da parte della giurisprudenza delle sezioni regionali di controllo il corollario della variabilità delle risorse opera solo nella fase di costituzione del relativo fondo, che una volta costituito e certificato deve essere conservato. Pertanto, tutte le risorse fisse e variabili affluite al fondo sono vincolate, a fine esercizio, nel risultato di amministrazione, proprio per essere poi impegnabili una volta stipulato il contratto integrativo.

Segue...

In altri termini, se la contrattazione non è stipulata entro fine esercizio, **l'impegno sarà assunto, a valere sulle risorse vincolate nel risultato di amministrazione**, e previa variazione di bilancio, nell'esercizio successivo, evidentemente in modo da "riportare" le relative risorse all'esercizio in cui maturano le condizioni per l'erogazione.

Operazione che potrà avvenire, ai sensi dell'articolo 187, comma 3, del TUEL e, quindi, anche "prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente" e "anche in caso di esercizio provvisorio", come evidentemente previsto dal principio contabile con formulazione pressoché analoga ("immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell'esercizio provvisorio").