



REVISIONE DEGLI ENTI LOCALI

Manuela Sodini



LE NOVITÀ

Novità

- eliminazione del doppio binario e l'utilizzo degli avanzi di amm.ne come entrata stabile a regime e non solo per il 2019 (L. 145/2018 co. 820-821 e 897-900)
- Dopo 3 anni di tregua, le imposte locali tornano ad aumentare (Imu/Tasi/addiz. Irpef) disposta in origine dall'art. 1, comma 26, della l. 208/2015 e prorogata fino al 2018, **dal 2019 torna utilizzabile la leva tributaria**, anche se molti enti locali hanno già raggiunto negli anni passati il livello massimo consentito
- La leva tributaria sarà azionata:
 1. in molti casi per garantire il mantenimento **dell'equilibrio corrente**, (ART 193 TUEL «l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data di cui al comma 2» (31/07)
 2. per la potenziale contrazione del gettito dell'addizionale comunale Irpef dovuta all'introduzione e all'ampliamento dei **regimi sostituitivi per i lavoratori autonomi e gli imprenditori individuali (flat tax)** **VEDERE DATI MEF SULL'ELENCO DELLE ADDIZ IRPEF AGGTO AL 17/05/2019**

- **il rendiconto 2018 è stato l'ultimo esercizio** di applicazione del **metodo semplificato** per il calcolo degli accantonamenti a FCDE nel rendiconto **(permette di accantonare a rendiconto un fondo di importo pari a quello risultante dal rendiconto dell'esercizio precedente (X-1), sommato all'importo stanziato a tale titolo a bilancio, sottratto delle poste relative ai residui attivi stralciati dal conto del bilancio)**, a rendiconto, ha la funzione di accantonare quelle poste di entrata conservate a residui attivi che l'ente, mediamente, nell'ultimo quinquennio, ha rilevato di dubbia e difficile esazione
- + Fcde accantonato nel rendiconto 2017**
- utilizzi del Fcde per cancellazione di crediti inesigibili**
- + Fcde accantonato nel bilancio di previsione 2018**
- la percentuale **dell'accantonamento minimo del Fcde da indicare nel previsionale è pari all'80% (anziché 85%)** a determinate condizioni (art. 1, c. 1015), sottoposto al rispetto di condizioni relative al rispetto dei tempi di pagamento delle fatture commerciali, che rischiano di mettere in maggiori difficoltà proprio gli enti in condizioni di cassa più critiche

FCDE metodo ordinario anche a rendiconto dal 2019

1

- su tutti i **residui attivi non riscossi alla data del 31 dicembre** deve essere calcolato il FCDE, tranne che per i residui attivi relativi a crediti riscossi per cassa (addizionale Irpef), i crediti vantati verso PA e quelli assistiti da fidejussione. I crediti vero le partecipate devono essere ricompresi nel perimetro della svalutazione ([Corte conti Umbria n. 86/2018](#))

2

- la percentuale di accantonamento a FCDE deve essere calcolata come **complemento a 100 della media delle riscossioni in conto residui rispetto ai residui attivi iniziali intervenute nei 5 anni precedenti dal 2014 al 2018**. Se l'entrata è di nuova istituzione e non si dispongono di dati per calcolare la media, si dovrà quantificare il fondo secondo una stima prudentiale del responsabile che può anche fare riferimento a entrate analoghe (si pensi all'Imu/Ici, alla Tari/Tarsu)

3

- la media da scegliere dovrebbe rispecchiare l'attuale andamento della riscossione del credito. Ciò al fine di **evitare che percentuali prossime al 100% registrate in anni non armonizzati (in assenza di una ricostruzione extracontabile delle somme non accertate) falsi la media, portando ad un accantonamento sottostimato rispetto al reale rischio di inesigibilità**.

- imposta di pubblicità: dal 2019 è possibile deliberare incrementi tariffari fino al 50% per i mezzi pubblicitari aventi superficie sup. al metro quadrato (art. 1, comma 919, L. 145/2018)
- L. 124/2017 e Decreto Crescita
- l'anticipazione di tesoreria, che viene ridotta a 4/12 (dai 5/12 costantemente mantenuti negli ultimi anni), ordinariamente è pari a 3/12
- Stralcio dei crediti inf. a 1.000

ART 4 DL 119/2018

- «1. I debiti di importo residuo, alla data di entrata in vigore del presente decreto, fino a mille euro, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, ancorchè riferiti alle cartelle per le quali è già intervenuta la richiesta di cui all'articolo 3, sono automaticamente annullati. L'annullamento è effettuato alla data del 31 dicembre 2018 per consentire il regolare svolgimento dei necessari adempimenti tecnici e contabili».

IN CONTAB FINANZIARIA:

- STRALCIO RESIDUI ATTIVI
- RIDUCO L'ACC.TO FCDE

ART 11-BIS CO. 6 del DL 135/2018

- «6. I comuni, le province e le città metropolitane possono ripartire l'eventuale disavanzo, conseguente all'operazione di stralcio dei crediti fino a 1.000 euro affidati agli agenti della riscossione prevista dall'art. 4 del D.L. 119/2018, convertito, con modificazioni, dalla L. 136/2018, in un numero massimo di cinque annualità in quote costanti.»

Lettera di ANCI di maggio 2019

- numerose segnalazioni da parte dei sindaci dei comuni campani, allarmati per la dimensione degli effetti sui bilanci delle disposizioni recate dall'art. 4 del D.L. 119/2018, inerenti lo stralcio dei debiti fino a 1.000 euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010
- solo in data 17 aprile (2019) l'ADER ha reso disponibili le informazioni relative alle quote dei crediti comunali annullate ope legis che, purtroppo, si sono rivelate in molti casi di significativa rilevanza
- da tali comunicazioni discendono inevitabili cancellazioni dei corrispondenti residui attivi, da recepire – per altro – nell'ambito dei bilanci consuntivi del 2018 (già adottati dalle Giunte comunali e, in molti casi, già approvati anche dai Consigli degli enti interessati), che trovano copertura solo parziale nel FCDE e che determinano preoccupanti disavanzi di amministrazione

La situazione che si è venuta a creare presenta due distinti profili di criticità:

1. Un primo è di natura procedurale-amministrativo: la tardiva comunicazione degli importi di che trattasi, ha reso impossibile per molti enti di tenerne conto nei Consuntivi per il 2018, già approvati o in corso di approvazione
2. Un secondo profilo è di natura finanziaria: la **dimensione del disavanzo** che si viene a determinare a causa della cancellazione dei crediti è di una dimensione tale da non poter essere affrontata nei bilanci di previsione, pur tenendo conto della facoltà di ripartire tale disavanzo in cinque annualità introdotta dal comma 6 dell'articolo 11bis del DL 135/2018.

- consentire, ai Comuni che non hanno potuto provvedervi, di procedere alle cancellazioni di che trattasi al 31 dicembre 2019 e, quindi, con il riaccertamento ordinario dei residui propedeutico al conto Rendiconto 2019;
- modificare il numero di annualità in cui provvedere al ripiano del **disavanzo** creato dall'applicazione dell'art. 4 del DL 119/2019, innalzandolo dagli attuali 5 anni fino ad un massimo di 10 anni
- **RISCHIO DI SQUILIBRI FINANZIARI**

Imposta di pubblicità

917. In deroga alle norme vigenti e alle disposizioni regolamentari deliberate da ciascun comune a norma dell'art. 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, i rimborsi delle somme acquisite dai comuni a titolo di maggiorazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni per gli anni dal 2013 al 2018 possono essere effettuati in forma rateale entro cinque anni dalla data in cui la richiesta del contribuente è diventata definitiva.

919. A decorrere dal 1° gennaio 2019, le tariffe e i diritti di cui al capo I del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, possono essere aumentati dagli enti locali fino al 50 per cento per le superfici superiori al metro quadrato e le frazioni di esso si arrotondano a mezzo metro quadrato.

- **Il comma 917** consente ai Comuni, in deroga alle norme di legge e regolamentari vigenti, di dilazionare i rimborsi delle maggiorazioni dell'imposta sulla pubblicità, pagate negli anni 2013-18 e rese inefficaci dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 15 del 2018, con pagamenti rateali entro un massimo di cinque anni dal momento in cui la richiesta dei contribuenti è diventata definitiva.
- **Il comma 919** inoltre, ripristina la facoltà di tutti i Comuni di prevedere una maggiorazione fino al 50% delle tariffe di cui al d.lgs. 507 del 1993, per le superfici superiori al metro quadrato soggette all'imposta comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni.



- **il mantenimento della maggiorazione deve essere appositamente deliberato** entro i termini del bilancio di previsione, non risultando prudente confidare nel tacito rinnovo di cui al comma 169, art. 1, della legge n. 296 del 2006, considerata l'intervenuta abrogazione della fonte legislativa dell'aumento (art. 11, co. 10 della legge n. 449 del 1997) e la successiva pronuncia della Corte costituzionale in merito alla illegittimità degli aumenti disposti o tacitamente confermati dopo il 2012.
- il comma 919 **non permette di mantenere l'incremento tariffario relativo alle superfici imponibili inferiori al metro quadrato**, che risultano così regolate dalle tabelle di cui al titolo I del d.lgs. n. 507 del 1993

1015. Nel corso del 2019 gli enti locali possono variare il bilancio di previsione 2019-2021 per ridurre il FCDE stanziato per l'esercizio 2019 nella missione « Fondi e Accantonamenti » ad un valore pari all'80% dell'accantonamento quantificato nell'allegato al bilancio riguardante il FCDE, se sono verificate entrambe le seguenti condizioni:

a) con riferimento all'esercizio 2018 l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti calcolato e pubblicato ..., è rispettoso dei termini di pagamento delle transazioni commerciali, di cui all'art. 4 del DLGS. 231/2002 e le fatture ricevute e scadute nell'esercizio 2018 sono state pagate per un importo complessivo superiore al 75% del totale ricevuto;

b) se il debito commerciale residuo, di cui all'art. 33 del D.LGS. 33, rilevato alla fine del 2018 si è ridotto del 10% rispetto a quello del 2017, o è nullo o costituito solo da debiti oggetto di contenzioso o contestazione.

- **I commi 1015-1018** anziché determinare la riduzione generalizzata dell'incremento della percentuale di accantonamento minimo al FCDE stabilisce condizioni per contenere l'aumento dall'attuale 75% all'80% (rispetto all'85% previsto per il 2019).
- In particolare, a norma del **comma 1015**, tale facoltà è concessa ai soli enti che, **al 31/12/2018, rispettano contemporaneamente le due seguenti condizioni:** a) **l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti** relativo al 2018 (calcolato e pubblicato) **è rispettoso dei termini di pagamento indicati dal d. lgs. 231/2002 (pagamenti entro 30 giorni)** ed è stato **pagato almeno il 75% dell'importo delle fatture ricevute e scadute nel 2018**; b) **il debito commerciale residuo**, rilevato al 31/12/2018, è diminuito del 10% rispetto a quello risultante nel 2017, oppure si è azzerato, oppure è costituito dai soli debiti oggetto di contenzioso o contestazione.
- Il minor aggravio del FCDE è **applicabile in corso d'anno anche da parte degli enti locali che, pur non rispettando le due precedenti condizioni alla fine del 2018, rilevano un miglioramento della propria situazione dei pagamenti al 30 giugno 2019 (co. 1016)**, con il soddisfacimento di entrambe le seguenti condizioni, mutate dal comma precedente: a) l'indicatore di tempestività dei pagamenti, calcolato al 30 giugno 2019, è rispettoso dei termini di legge ed è stato pagato almeno il 75% dell'importo delle fatture ricevute e scadute nel semestre; b) il debito commerciale residuo, rilevato al 30 giugno 2019, è diminuito del 5% rispetto a quello risultante al 31 dicembre 2018, oppure si è azzerato oppure è costituito dai soli debiti oggetto di contenzioso o contestazione.

Anticipazione di tesoreria

906. Al fine di agevolare il rispetto dei tempi di pagamento di cui al DLGS. 231/2002, il limite massimo di ricorso da parte degli enti locali ad anticipazioni di tesoreria, di cui al co. 1 dell'art. 222 del TUEL, è elevato da tre a quattro dodicesimi sino alla data del 31 dicembre 2019.

- **Il comma 906** fissa a 4/12 delle entrate correnti complessive il limite massimo del ricorso ad anticipazioni di tesoreria da parte degli enti locali per il 2019.
- misura superiore rispetto al limite ordinario di 3/12 (art. 222 del TUEL), costituisce tuttavia una riduzione rispetto ai 5/12 degli ultimi anni.
- La norma è finalizzata ad agevolare il rispetto dei tempi di pagamento nelle transazioni commerciali da parte degli enti locali

Abolizione bilancio consolidato per comuni inf. A 5.000 abitanti

- 831. All'art. 233-*bis*, comma 3, del TUEL, le parole: «fino all'esercizio 2017» sono soppresse.

- **Il comma 831 abolisce l'obbligo di redazione del bilancio consolidato a carico dei Comuni fino a 5000 abitanti**, in parziale accoglimento di una proposta emendativa dell'ANCI che comprendeva un più ampio pacchetto di misure di semplificazioni contabili per i piccoli Comuni, che non risultano invece approvate. Ci si riferisce in particolare all'abrogazione dell'obbligo di tenuta della contabilità economico-patrimoniale, risultando ad avviso di ANCI la contabilità finanziaria già ampiamente idonea a gestire l'attività di bilancio e a fornire le indicazioni affidabili sulle effettive condizioni economico-patrimoniali.

Rinvio contab econ-patrim per comuni inf. A 5.000 abitanti

emendamento
nella fase di
conversione in
legge del DI
Crescita che va
a modificare
direttamente il
dettato
normativo
dell'articolo 232
del Tuel

- visti i chiarimenti interpretativi già giunti nel corso del 2018, il primo anno in cui i Comuni sotto i 5000 abitanti saranno necessariamente obbligati a predisporre il primo adempimento sarà il 2021, all'interno del rendiconto 2020. Tuttavia gli enti che intendono aderire al rinvio, dovranno allegare già al rendiconto 2019 (da predisporli nel 2020) una situazione meramente patrimoniale al 31 dicembre
- I Comuni con meno di 5.000 abitanti che si vorranno avvalere della facoltà di rinvio «fino al 2019», dovranno adottare una specifica deliberazione dell'organo consigliare dato che la proroga non è un automatismo di legge e, in particolare
- i Comuni che non hanno ancora approvato il rendiconto 2018, potranno esercitare la facoltà di proroga in sede di approvazione del rendiconto (ipotesi remota al 3/06)
- mentre i Comuni che hanno approvato il rendiconto 2018 senza gli schemi della contabilità economico patrimoniale nelle more dell'approvazione dell'emendamento, «perfezioneranno» l'atto già approvato attraverso l'espressa volontà di prorogare l'avvio della contabilità economico patrimoniale
- per i Comuni che hanno approvato il rendiconto con gli allegati della contabilità economico patrimoniale, invece, la proroga è da ritenersi esclusa
- **Attenzione: non viene cancellato completamente l'adempimento (come invece è accaduto per i bilanci consolidati).**

Rinvio contab econ-patrim per comuni inf. A 5.000 abitanti

Art. 33,
comma 2
del DI
34/2019

DECRETO
CRESCITA

- 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, delle entrate relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto dell'anno precedente a quello in cui viene prevista l'assunzione, considerate al netto del fondo crediti dubbia esigibilità stanziato in bilancio di previsione (Anci ha chiesto di aggiungere la precisazione di parte corrente).
Con decreto del Ministro della pubblica amministrazione, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e il Ministro dell'interno, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto sono individuate le fasce demografiche, i relativi valori soglia prossimi al valore medio per fascia demografica e le relative percentuali massime annuali di incremento del personale in servizio per i comuni che si collocano al di sotto del predetto valore soglia.

Rinvio contab econ-patrim per comuni inf. A 5.000 abitanti

Art. 33,
comma 2
del DI
34/2019

DECRETO
CRESCITA

- Questa norma cambia le capacità assunzionali dei Comuni, sostituendo il turn over con un sistema basato sulla **sostenibilità finanziaria della spesa**



- EQUILIBRI DI BILANCI
- I revisori hanno l'obbligo di asseverazione del rispetto pluriennale dell'equilibrio di bilancio. Il prospetto di verifica degli equilibri allegato al bilancio di previsione e alle sue variazioni, dove sono rappresentati gli equilibri finanziari per le tre annualità del bilancio
- Non è chiara la sorte degli ulteriori tetti e limitazioni alla spesa di personale, non espressamente abrogati nella norma (commi 557 e 562 della legge 296/2006)

COMMI da 819 a
826 e COMMI 897 e
898

- **ABOLIZIONI REGOLE FINANZIARIE AGGIUNTIVE**



IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

**GLI AVANZI SPENDIBILI
NOVITÀ L. 145/2018**

Il risultato di amministrazione

- Art. 186 Risultato contabile di amministrazione
- Art. 187 Composizione del risultato di amministrazione
- Art. 188 Disavanzo di amministrazione

ART 186 TUEL risultato contabile di amministrazione

- 1. Il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal **FPV** determinato in spesa del conto del bilancio.
- 1-bis. In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione è determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.

ART 186 TUEL risultato contabile di amministrazione

| | |
|---|------------|
| FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE | (=) |
| RESIDUI ATTIVI | (+) |
| RESIDUI PASSIVI | (-) |
| FPV PER SPESE CORRENTI | (-) |
| FPV PER SPESE IN CONTO CAPITALE | (-) |
| RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE (A) | (=) |

ART 186 TUEL risultato contabile di amministrazione

- l'avanzo di amministrazione rappresenta il risultato complessivo della gestione, sia dell'ultimo anno (esercizio di competenza) che di quelli precedenti (gestione dei residui)
- Il risultato di amministrazione costituisce la variabile che collega il complesso delle gestioni pregresse a quella futura, nel momento in cui applico l'avanzo al bilancio di previsione

Rendiconto allegato 10

Allegato a) Risultato di amministrazione

PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

| | | GESTIONE | | TOTALE |
|--|-----|----------|------------|--------|
| | | RESIDUI | COMPETENZA | |
| Fondo cassa al 1° gennaio | | | | 0,00 |
| RISCOSSIONI | (+) | | | 0,00 |
| PAGAMENTI | (-) | | | 0,00 |
| SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE | (=) | | | 0,00 |
| PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre | (-) | | | 0,00 |
| FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE | (=) | | | 0,00 |
| RESIDUI ATTIVI | (+) | | | 0,00 |
| di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze | | | | 0,00 |
| RESIDUI PASSIVI | (-) | | | 0,00 |
| FPV PER SPESE CORRENTI | (-) | | | 0,00 |
| FPV PER SPESE IN CONTO CAPITALE | (-) | | | 0,00 |
| RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE (A) | (=) | | | 0,00 |

il risultato di amministrazione **non può mai essere considerato una somma “certa”**, in quanto esso si compone di poste che presentano un margine di aleatorietà riguardo alla possibile:

- sovrastima dei residui attivi
- e alla sottostima dei residui passivi

ART 186 TUEL risultato contabile di amministrazione

- 1. Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati.
- Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188.

Risultato di amministrazione: nel rendiconto la scomposizione analitica

Una delle attività più complesse nella predisposizione del rendiconto di gestione è certamente quella relativa alla **scomposizione del risultato di amministrazione** nelle diverse componenti previste dall'allegato A (Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione), cioè le quote:

- quote accantonate
- quote vincolate
- quote destinate al finanziamento degli investimenti
- e, infine, la quota disponibile.

ART 187 TUEL risultato contabile di amministrazione

| | | |
|---|--|------|
| Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre ...: (A) | | |
| Parte accantonata | | |
| Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/.... (FCDE) | | |
| Fondo anticipazioni liquidità DL 35 del 2013 (FAL) | | |
| Fondo perdite società partecipate | | |
| Fondo contezioso | | |
| Altri accantonamenti | | |
| | Totale parte accantonata (B) | 0,00 |
| Parte vincolata | | |
| Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili | | |
| Vincoli derivanti da trasferimenti | | |
| Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui | | |
| Vincoli formalmente attribuiti dall'ente | | |
| Altri vincoli | | |
| | Totale parte vincolata (C) | 0,00 |
| Parte destinata agli investimenti | | |
| | Totale parte destinata agli investimenti (D) | 0,00 |
| | Totale parte disponibile (E=A-B-C-D) | 0,00 |
| Se la lett. (E) negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare | | |

Sentenza 274/2017 della Corte Costituzionale

- L'elemento principale della nuova disciplina, come ben evidenzia la Sentenza 274/2017 della Corte Costituzionale, consiste proprio nella “separata evidenza per le quote vincolate e accantonate” (art. 42 del D.Lgs. 118/2011): tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica. Si tratta, in altre parole, di risorse che non possono essere assolutamente distratte per essere diversamente impiegate; da tanto deriva l'indisponibilità delle corrispondenti fonti di finanziamento.”

Risultato di amministrazione: nel rendiconto la scomposizione analitica



- Attività complessa che richiede tempo per non esporre l'ente al rischio di rilievi della Corte dei conti in caso di errori che potrebbero anche condurre a far emergere un disavanzo celato dietro la sottostima dei fondi accantonati, vincolati o destinati, oppure avanzi liberi minori ove i fondi accantonati, vincolati e destinati siano sottostimati

Risultato di amministrazione: nel rendiconto la scomposizione analitica

In merito alle finalità degli avanzi

- in parte essi costituiscono riserve di risorse generate dalle gestioni precedenti e destinate alla copertura di nuove spese future,
- in parte essi hanno altre finalità, una larga quota delle poste accantonate negli avanzi non è liberamente spendibile, come gli accantonamenti al FCDE, quello di perdite delle partecipate, di contenzioso o altri rischi – si tratta di risorse che risulteranno immobilizzate sino alla definitiva cessazione del rischio stesso (ad es. incasso dei crediti di dubbia esigibilità, risoluzione di un contenzioso con esito favorevole all'ente), oppure fino all'effettivo manifestarsi dei rischi (ad esempio definitiva inesigibilità dei crediti o esito sfavorevole del contenzioso)

ART 187 TUEL risultato contabile di amministrazione

| | | |
|---|--|------|
| Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre ...: (A) | | |
| Parte accantonata | | |
| Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/.... (FCDE) | | |
| Fondo anticipazioni liquidità DL 35 del 2013 (FAL) | | |
| Fondo perdite società partecipate | | |
| Fondo contezioso | | |
| Altri accantonamenti | | |
| | Totale parte accantonata (B) | 0,00 |
| Parte vincolata | | |
| Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili | | |
| Vincoli derivanti da trasferimenti | | |
| Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui | | |
| Vincoli formalmente attribuiti dall'ente | | |
| Altri vincoli | | |
| | Totale parte vincolata (C) | 0,00 |
| Parte destinata agli investimenti | | |
| | Totale parte destinata agli investimenti (D) | 0,00 |
| | Totale parte disponibile (E=A-B-C-D) | 0,00 |
| Se la lett. (E) negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare | | |

Risultato di amministrazione: nel rendiconto la scomposizione analitica

La normativa contabile per gli enti locali fornisce una classificazione dell'avanzo complessivo e delle sue componenti:

- a) **avanzo di amministrazione complessivo**;
- b) **avanzo accantonato**: si tratta di risorse per le quali **vige un obbligo di accantonamento** a fronte del rischio di spese future. In tale categoria rientrano ad esempio **l'accantonamento a FCDE e a FAL**;
- c) **avanzo vincolato**: si tratta di risorse per le quali vige un vincolo di destinazione, disposto dall'ente che ha trasferito le risorse (trasferimenti vincolati) o derivante da leggi o da decisioni dell'ente locale stesso.
- d) **avanzo destinato** a finanziare spese per investimenti: si tratta di risorse che per loro natura sono destinate a finanziare investimenti (come ad esempio le entrate da dismissioni immobiliari);
- e) **avanzo disponibile (o libero)**: si tratta di risorse delle quali l'ente può disporre liberamente **per finanziare spese in conto capitale o spese di natura corrente non ricorrente, rispettando l'ordine di priorità** previsto dalla legge (debiti fuori bilancio, provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio, spese di investimento, spese correnti a carattere non permanente). La componente libera dell'avanzo si ottiene sottraendo al risultato complessivo di amministrazione (di lettera A) le altre sue componenti (lettere B-C-D). Qualora un ente presenti un risultato di lettera E negativo, l'ente è in disavanzo.
- Il **disavanzo di lettera E** deve, in linea generale, essere ripianato nell'esercizio successivo o **comunque entro la consiliatura**. **Fanno eccezione** i casi in cui la posizione di disavanzo dell'ente sia originata da fenomeni per i quali è previsto un arco di ripiano più lungo (30 anni da riaccertam straordinario dei residui; un lungo arco di tempo di ripiano dei disavanzi è inoltre previsto per altre fattispecie, tra cui le procedure di riequilibrio degli enti in pre-dissesto).

Risultato di amministrazione: nel rendiconto la scomposizione analitica

- l'incapienza delle componenti dell'avanzo (B, C, D) nel risultato di amministrazione (A) implica che parte delle risorse accantonate o finalizzate sono state utilizzate in difformità rispetto ai vincoli di accantonamento o finalizzazione, i quali, infatti, permangono pure in assenza di un corrispondente avanzo complessivo

Quota accantonata

La quota accantonata è formata da tutti gli accantonamenti che l'ente è tenuto a fare per prevenire spese impreviste o cautelarsi di fronte a inesigibilità delle entrate esempi di accantonamenti:

- FCDE
- FAL
- accantonamenti perdite partecipate
- accantonamento x rinnovi contrattuali
- accantonamenti per contenziosi
- accantonamento fine mandato sindaco

Quota accantonata

QUOTA
OBBLIGATORIA
(FCDE e FAL)



QUOTA
PRUDENZIALE
(acc.ti x rinnovi
contrattuali/par
tecipate/conten
zioso)



QUOTA
ACCANTONATA

Quota vincolata, destinata e libera

- la **quota vincolata** è formata da tutte le economie di spesa finanziate con entrate a destinazione vincolata
- la **quota destinata** è formata da economie di spese di investimento finanziate con entrate genericamente destinate a **finanziare la spesa del titolo II**
- e la **quota libera (A-B-C-D)** che è ottenuta come differenza tra l'importo del risultato di amministrazione determinato secondo il criterio previsto dall'art. 186 e le quote accantonate, vincolate e destinate. Nel caso in cui tale differenza generi un valore negativo l'esercizio si chiude con un disavanzo di amministrazione

ART 187 TUEL risultato contabile di amministrazione

3-ter. Costituiscono **quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio:**

- a) nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specificata destinazione dell'entrata alla spesa;
- b) derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati;
- c) derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione determinata;
- d) derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. È possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi e ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio, compresi quelli di cui all'art. 193.

Le quote vincolate

Avanzo vincolato da trasferimenti

- rientrano in questa tipologia le quote del risultato di amministrazione derivanti dai trasferimenti, sia di parte corrente che i contributi agli investimenti, per i quali il soggetto erogante ha imposto un vincolo di destinazione

Avanzo vincolato da leggi o principi contabili

rientrano in questa tipologia gli avanzi cioè le economie derivanti da

- sanzioni al Codice della strada (artt. 208 cds);
- i permessi di costruire;
- il 10% delle alienazioni patrimoniali destinato all'estinzione anticipata dei prestiti
- i proventi dei parcheggi
- imposta di soggiorno

Le quote vincolate

**Avanzo vincolato
per vincoli
formalmente
attribuiti dall'ente**

- in questa tipologia rientrano le quote di entrate straordinarie, incassate nel corso della gestione, per le quali esiste una specifica deliberazione del Consiglio che appone la specifica destinazione. I vincoli sono apponibili solo se non vi sono debiti fuori bilancio da finanziarie e le somme sono confluite sul conto di tesoreria

**Avanzo vincolato
derivante da
investimento**

- rientrano in questa tipologia le quote di prestiti non oggetto di impegno di spesa

Le quote vincolate

- I vincoli derivano da accertamenti di entrate a destinazione vincolata a fronte dei quali non risulta essere stato adottato il corrispondente atto di impegno della spesa cui gli stessi sono destinati
- Tali accertamenti costituiscono di conseguenza una componente positiva del risultato di amministrazione che, a fronte delle economie di spesa corrispondente, incrementano di pari importo il risultato medesimo
- Detto incremento non può determinare miglioramento del saldo, che viene quindi neutralizzato mediante la sottrazione della relativa quota vincolata



QUOTA VINCOLATA VEDIAMO DEGLI ESEMPI

ART. 208 D.LGS. 285/92 Sanzioni da cod della strada

4. Una quota pari al 50% dei proventi spettanti agli enti di cui al secondo periodo del comma 1 è destinata:

- a) in misura non inferiore a un quarto della quota, a interventi di sostituzione, di ammodernamento, di potenziamento, dimessa a norma e di manutenzione della segnaletica delle strade di proprietà dell'ente;
- b) in misura non inferiore a un quarto della quota, al potenziamento delle attività di controllo e di accertamento delle violazioni in materia di circolazione stradale, anche attraverso l'acquisto di automezzi, mezzi e attrezzature dei Corpi e dei servizi di polizia provinciale e di polizia municipale ...;
- c) ad altre finalità connesse al miglioramento della **sicurezza stradale, relative alla manutenzione delle strade di proprietà dell'ente,** all'installazione, all' ammodernamento, al potenziamento, alla messa a norma e alla manutenzione delle barriere e alla sistemazione del manto stradale delle medesime strade, alla redazione dei piani di cui all'art. 36, a interventi per la sicurezza stradale a tutela degli utenti deboli, quali bambini, anziani, disabili, pedoni e ciclisti, allo svolgimento, da parte degli organi di polizia locale, nelle scuole di ogni ordine e grado, di corsi didattici finalizzati all'educazione stradale, ... e a interventi a favore della mobilità ciclistica.

ART 1 CO. 460 L. 232/2016 Oneri di urbanizzazione

«460. **A decorrere dal 1° gennaio 2018**, i proventi dei titoli abilitativi edilizi e delle sanzioni previste dal testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, sono destinati esclusivamente e senza vincoli temporali alla realizzazione e alla **manutenzione ordinaria e straordinaria delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria**, al risanamento di complessi edilizi compresi nei centri storici e nelle periferie degradate, a interventi di riuso e di rigenerazione, a interventi di demolizione di costruzioni abusive, all'acquisizione e alla realizzazione di aree verdi destinate a uso pubblico, a interventi di tutela e riqualificazione dell'ambiente e del paesaggio, anche ai fini della prevenzione e della mitigazione del rischio idrogeologico e sismico e della tutela e riqualificazione del patrimonio rurale pubblico, nonchè a interventi volti a favorire l'insediamento di attività di agricoltura nell'ambito urbano e a spese di progettazione per opere pubbliche.» **sia spese in c/investim che correnti purchè appartenenti all'elenco di cui sopra**

I proventi che derivano dal rilascio dei permessi di costruire e relative sanzioni non utilizzati vanno ad AVANZO VINCOLATO

- se sia possibile “utilizzare la quota parte dell’Avanzo destinato rinveniente dal rendiconto dell’esercizio precedente regolarmente approvato e generato dai proventi dei titoli abitativi edilizi e delle sanzioni previste dal testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n.380, incassati da questo Ente in costanza di vigenza della normativa precedente al comma 460 della legge 232/2016, per il finanziamento della spesa per gli automezzi e le autovetture, i mobili e gli arredi, le attrezzature informatiche, eccetera, i quali non sarebbero più finanziabili con i predetti proventi in base alla normativa vigente;
- come sia possibile, per gli Enti di medio piccole dimensioni ed in costanza della vigente normativa, conciliare le ricorrenti spese per le manutenzioni degli impianti e attrezzature degli automezzi del sistema informativo eccetera, con il carattere di eccezionalità delle residuali fonti di finanziamento di spesa per investimenti attualmente reperibili

- Come è noto, il principio dell' «unità», compreso tra i principi contabili generali fissati dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (allegato 1) e a cui gli enti locali devono conformare la gestione finanziaria, dopo avere affermato che *“è il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e quindi sostiene così la totalità delle sue spese durante la gestione”* - aggiunge che – **“le entrate in conto capitale sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento”**.
- **I principi generali dell'Ordinamento, quindi, affermano inequivocabilmente il divieto di finanziare spese correnti con entrate in conto capitale**
- **L'utilizzazione di entrate in conto capitale per finanziamento di spese correnti, in deroga al principio sopra richiamato, può essere autorizzata solo da specifiche disposizioni di legge (eccez i proventi da alienazione)**

CORTE DEI CONTI PUGLIA Deliberazione n. 163 del 12/12/2018

- Nel 2017, quindi, tali proventi potevano essere destinati totalmente al finanziamento delle spese correnti elencate dalla legge di stabilità per il 2016, in deroga al principio di generica destinazione a spese di investimento.
- **A decorrere dal 1 gennaio 2018**, viceversa, le entrate derivanti dal rilascio dei titoli abilitativi edilizi e dalle relative sanzioni devono essere destinate **esclusivamente agli specifici utilizzi**, attinenti prevalentemente a spese in conto capitale, indicati dal comma 460, così come modificato nel 2017 e quindi, in particolare:
 1. alla realizzazione e alla manutenzione ordinaria e straordinaria delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria;
 2. al risanamento di complessi edilizi compresi nei centri storici e nelle periferie degradate;
 3. a interventi di riuso e di rigenerazione;
 4. a interventi di demolizione di costruzioni abusive;
 5. all'acquisizione e alla realizzazione di aree verdi destinate a uso pubblico
 6. a interventi di tutela e riqualificazione dell'ambiente e del paesaggio, anche ai fini della prevenzione e della mitigazione del rischio idrogeologico e sismico e della tutela e riqualificazione del patrimonio rurale pubblico;
 7. a interventi volti a favorire l'insediamento di attività di agricoltura nell'ambito urbano;
 8. a spese di progettazione per opere pubbliche.

CORTE DEI CONTI PUGLIA Deliberazione n. 163 del 12/12/2018

- Come è stato chiarito da **Arconet in risposta alla FAQ n. 28 del 19.2.2018**, *“l’art. 1, comma 460, della legge 11 dicembre 2016 N. 232, per le entrate derivanti dai titoli abilitativi edilizi e delle sanzioni previste dal testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, individua un insieme di possibili destinazioni, la cui scelta è rimessa alla discrezionalità dell’ente. Si ritiene pertanto che tale elenco, previsto dalla legge, non rappresenti un vincolo di destinazione specifico ma una generica destinazione ad una categoria di spese”*.
- Il Legislatore, quindi, differentemente da quanto avvenuto con riferimento e limitatamente all’utilizzo nel 2016 e nel 2017, ha ritenuto di privilegiare nel 2018 un utilizzo **prevalente per spese in conto capitale delle entrate da oneri di urbanizzazione**.
- In altri termini, come è già stato affermato da questa Corte, quindi, per effetto della predetta legge dal 2018 *“i proventi da “oneri di urbanizzazione” cessano di essere entrate con destinazione generica a spese di investimento per **divenire entrate vincolate alle determinate categorie di spese ivi comprese le spese correnti, limitatamente agli interventi di manutenzione ordinaria sulle opere di urbanizzazione primaria e secondaria**”* (Corte Conti, Sezione Controllo Lombardia, deliberazione n.81/2017/PAR).

- CONCLUSIONE
- Alla luce delle predette considerazioni è possibile affermare, in risposta al quesito formulato nella presente richiesta di parere, che i proventi dei titoli abilitativi edilizi e delle sanzioni previste dal testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 (c.d. oneri di urbanizzazione”), a partire dall’1.1.2018, possono essere utilizzati esclusivamente nei limiti dei vincoli stabiliti per il 2018

ART 16 CO 7 DPR 380/2001

- **7. Gli oneri di urbanizzazione primaria** sono relativi ai seguenti interventi: strade residenziali, spazi di sosta o di parcheggio, fognature, rete idrica, rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas, pubblica illuminazione, spazi di verde attrezzato

ART 16 CO 8 DPR 380/2001

- **8. Gli oneri di urbanizzazione secondaria** sono relativi ai seguenti interventi: asili nido e scuole materne, scuole dell'obbligo nonchè strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo, mercati di quartiere, delegazioni comunali, chiese e altri edifici religiosi, impianti sportivi di quartiere, aree verdi di quartiere, centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie. Nelle attrezzature sanitarie sono ricomprese le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate.

ART 1 CO. 460 L. 232/2016 Oneri di urbanizzazione

- Il comma 460 ha sottratto queste entrate dalla loro generica destinazione per spese di investimento, imponendo che siano utilizzate per una categoria più ristretta di spese che abbraccia non sono le spese in conto capitale ma anche le spese correnti
- Questi proventi non sono liberi per tutto il genus degli investimenti (autovetture o computer, non ammessi dal comma 460)
- Nei fondi vincolati quindi dovranno confluire non solo i proventi accertati nel 2018 e non utilizzati, ma anche i proventi che residuano dalle gestioni precedenti
- Il comma 460 infatti non esalta il momento dell'accertamento dell'entrata quanto piuttosto la sua destinazione, con ciò attraendo nella nuova disciplina anche tutte le somme non spese alla data del 31 dicembre 2017.

Le alienazioni patrimoniali

ART. 56-BIS CO. 11 D.L. 69/2013

- «Per gli enti territoriali la predetta quota del 10% è destinata prioritariamente all'estinzione anticipata dei mutui e per la restante quota secondo quanto stabilito dal comma 443 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228»

ART. 1 CO. 443 L. 228/2012



- 443. In applicazione del secondo periodo del comma 6 dell'art. 162 del TUEL, i proventi da alienazioni di beni patrimoniali disponibili possono essere destinati esclusivamente alla copertura di spese di investimento ovvero, in assenza di queste o per la parte eccedente, per la riduzione del debito.

Delibera 32/2018 CDC Marche

- L'Amministrazione istante formula la seguente richiesta di parere.
- **“L'art. 56-bis, comma 11, del D.L. 69/2013, prevede l'obbligo per gli enti territoriali di destinare prioritariamente all'estinzione anticipata dei mutui il 10% delle risorse nette derivanti dall'alienazione dell'originario patrimonio immobiliare disponibile.**
- Il suddetto importo del **10%, qualora non risulti utilizzato (ad esempio per il limitato importo del medesimo)**, alla chiusura dell'esercizio rappresenterà una economia dell'esercizio stesso e come tale **confluirà nell'avanzo di amministrazione**; tale conclusione appare praticamente necessitata in caso di importi particolarmente ridotti (e quindi tali da non essere adeguati ad operazioni finanziarie come quelle della estinzione anticipata di debiti), in attesa di maturare, a seguito di ulteriori alienazioni, ulteriori quote fino al raggiungimento di un importo sufficientemente adeguato alla ricordata finalità di riduzione del debito.
- Ai fini della esatta collocazione di detta somma nell'avanzo, fermo restando la ovvia esclusione delle quote di avanzo libero e di avanzo destinato agli investimenti, con la presente **si richiede il parere di codesta Sezione Regionale per conoscere se l'importo di cui sopra debba essere ricompreso:**
 - **a) nell'avanzo vincolato;**
 - **b) oppure nell'avanzo accantonato.**

- Si tratta di **entrate soggette a vincoli** di destinazione derivanti in modo specifico dalla normativa che prevede dette finalità come prioritarie, senza alcuna possibilità da parte dell'ente di disporre di tali somme in maniera difforme a quanto prescritto.

- Nella Delibera n. 23 del 19 marzo 2019 della Corte dei Conti Piemonte

il Sindaco del Comune di None (TO), dopo aver preliminarmente richiamato la possibilità, introdotta dalla Legge n. 205 del 27 dicembre 2017, all'art. 1, comma 866, di utilizzare, a copertura delle spese per quote

capitali dei mutui o dei prestiti obbligazionari in ammortamento per l'annualità 2019, i proventi derivanti da alienazioni patrimoniali, formula a questa Sezione la seguente richiesta di parere:

“se possano essere utilizzati proventi derivanti da alienazioni patrimoniali realizzati negli anni antecedenti l’emanazione della Legge n. 205/2017 – segnatamente, anni 2011, 2012, 2013 - e mantenuti nella quota di Avanzo di Amministrazione Vincolato”.

L. 205/2017 Comma 866

866. Gli enti locali possono avvalersi della possibilità di utilizzo dei proventi derivanti dalle **alienazioni patrimoniali, anche derivanti da azioni o piani di razionalizzazione,**

- **per finanziare le quote capitali dei mutui o dei prestiti obbligazionari in ammortamento nell'anno**
- o in anticipo rispetto all'originario piano di ammortamento.

Tale possibilità è consentita esclusivamente agli enti locali che:

- a) dimostrino, con riferimento al bilancio consolidato dell'esercizio precedente, un rapporto tra totale delle immobilizzazioni e debiti da finanziamento superiore a 2;
 - b) in sede di bilancio di previsione non registrino incrementi di spesa corrente ricorrente, come definita dall'allegato 7 annesso al D.Lgs. 118/2011;
 - c) siano in regola con gli accantonamenti al FCDE.
- **4. Al primo periodo del comma 866 dell'art. 1 della legge 205/2017, le parole: "Per gli anni dal 2018 al 2020" sono soppresse (art. 11-bis co 4 DL 135/2018 conv con l. 12/2019)**

La disposizione:

- riguarda anche i proventi derivanti da azioni o da piani di razionalizzazione (come, per esempio, quelle previste in materia di razionalizzazione periodica delle società partecipate dagli artt. 20 e 24 del Dlgs 175/2016),
- ha una portata triennale, permettendo agli enti aventi i requisiti di poterne beneficiare per tutto il periodo nel lasso temporale 2018-2020, soppresso il riferimento triennale di 135/2018
- non tutti gli enti possono esercitare la facoltà introdotta dalla legge 205/2017. Infatti, il comma 866 della legge di bilancio 2018 specifica che la possibilità è consentita esclusivamente agli enti locali che si trovano in determinate condizioni

- La disposizione permette di destinare i proventi, derivanti per esempio dalle cessioni di immobili e/o di altri cespiti patrimoniali, al finanziamento delle spese iscritte nel titolo IV, relative al rimborso dei mutui e dei prestiti obbligazionari.
- E consente non solo di finanziare la quota capitale di competenza dell'anno in base al piano di ammortamento, ma anche di anticipare il pagamento delle quote in scadenza negli anni successivi.
- Per effetto della detta norma ed a decorrere esclusivamente dall'entrata in vigore della medesima, i proventi da alienazione patrimoniale concorrono al raggiungimento dell'equilibrio corrente

Equilibrio corrente art 162 co 6

- le spese correnti
 - il rimborso delle quote capitale di mutui e prestiti ed i trasferimenti in conto capitale
- si finanziano
- entrate correnti ed i contributi per l'estinzione dei prestiti
 - ne deriva la **novità introdotta dal comma 866** rispetto alla previgente disciplina, vale a dire, la possibilità di destinare i proventi da alienazioni patrimoniali alla copertura delle quote capitali di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari e non più prioritariamente a spese di investimento in deroga a quanto previsto dal comma 443 della legge 24 dicembre 2012, n. 228

In conclusione, alla domanda posta dall'Ente non può che risponderci negativamente, atteso che:

- la norma di riferimento (CO. 866 L. 205/2017) non possiede natura retroattiva
- riveste carattere eccezionale, il co. 866 rappresentando una deroga alla regola generale secondo cui i proventi delle alienazioni di beni e diritti patrimoniali sono destinati al finanziamento della spesa di investimento (art. 199 TUEL), consente l'utilizzo delle risorse derivanti da alienazioni patrimoniali per finanziare la quota capitale di mutui e prestiti obbligazionari, fino al 2017 facenti parte dell'equilibrio corrente

- Gli enti locali che non avessero utilizzato nel tempo i proventi da alienazioni patrimoniali, conservandoli nell'avanzo di amministrazione vincolato, non possono avvalersi della nuova normativa introdotta dalla legge di conversione del decreto semplificazioni (n. 12/2019) che, eliminando il ristretto riferimento «per gli anni 2018-2020», consente ora agli enti locali, senza limiti di tempo, di ridurre le quote di rimborso dei prestiti dando respiro alla spesa corrente
- a causa della irretroattività della legge semplificazioni
- a causa del vincolo di destinazione dei proventi che, impresso dall'ente all'epoca dell'accantonamento, ha fatto sì che si perdesse in via definitiva la possibilità di disporre dell'accantonamento in maniera differente

ART. 199 TUEL - Le fonti per spesa di investimento

Art. 199 Fonti di finanziamento 1. Per l'attivazione degli investimenti gli enti locali possono utilizzare:

- a) entrate correnti destinate per legge agli investimenti;
- b) avanzo di parte corrente del bilancio, costituito da eccedenze di entrate correnti rispetto alle spese correnti aumentate delle quote capitali di ammortamento dei prestiti
- c) entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossioni di crediti, proventi da concessioni edilizie e relative sanzioni;
- d) entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale dello Stato, delle regioni, da altri interventi pubblici e privati finalizzati agli investimenti, da interventi finalizzati da parte di organismi comunitari e internazionali;
- e) avanzo di amministrazione, nelle forme disciplinate dall'articolo 187;
- f) mutui passivi;
- g) altre forme di ricorso al mercato finanziario consentite dalla legge.
- 1-bis. Le entrate di cui al comma 1, lettere a), c), d) ed f) sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento e non possono essere impiegate per la spesa corrente.

ALTRO ESEMPIO DI ENTRATE VINCOLATE

- «7. I proventi dei parcheggi a pagamento, in quanto spettanti agli enti proprietari della strada, sono destinati alla installazione, costruzione e gestione di parcheggi in superficie, sopraelevati o sotterranei, e al loro miglioramento nonchè a interventi per il finanziamento del trasporto pubblico locale e per migliorare la mobilità urbana.»

Applicazione al bilancio di previsione dell'avanzo presunto

L'ordinamento contabile ammette la possibilità di applicare al primo esercizio del bilancio di previsione quote del risultato presunto di amministrazione, prima dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, secondo limiti e modalità indicati dall'art. 187 del Tuel.

La facoltà è ammessa per:

- ✓ a) fondi vincolati,
- ✓ b) fondo accantonati

Non è invece possibile, fino a consuntivo approvato, applicare al bilancio quote destinate e libere del risultato di amministrazione.

Applicazione al bilancio di previsione dell'avanzo presunto

- ART 187 COMMA 3. «Le quote del risultato presunto derivanti dall'esercizio precedente, costituite da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato o derivanti da fondi vincolati possono essere utilizzate per le finalità cui sono destinate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sè stante dell'entrata, nel primo esercizio del bilancio di previsione o con provvedimento di variazione al bilancio.»

(sia in bilancio che in sede di variazione)

Applicazione al bilancio di previsione dell'avanzo presunto

- ART 187 COMMA 3-quater. «Se il bilancio di previsione impiega quote vincolate del risultato di amministrazione presunto ai sensi del comma 3, entro il 31 gennaio la Giunta verifica l'importo delle quote vincolate del risultato di amministrazione presunto sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate ed approva l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'art. 11, co. 3, lettera a), del d.lgs. 118/2011, e successive modificazioni. Se la quota vincolata del risultato di amministrazione presunto è inferiore rispetto all'importo applicato al bilancio di previsione, l'ente provvede immediatamente alle necessarie variazioni di bilancio che adeguano l'impiego del risultato di amministrazione vincolato.»

Applicazione al bilancio di previsione dell'avanzo presunto

- ART 187 COMMA 3-sexies. «Le quote del risultato presunto derivante dall'esercizio precedente costituite dagli accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente possono essere utilizzate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, per le finalità cui sono destinate, con provvedimento di variazione al bilancio»
- Non in sede di approvazione ma solo di variazione

avanzo destinato agli investimenti → rientrano in questa fattispecie le quote del risultato di amministrazione finanziate da entrate genericamente destinate alle spese di investimento, quali le alienazioni patrimoniali (al netto del vincolo del 10%)

ART. 199 TUEL - Le fonti per spesa di investimento

Art. 199 Fonti di finanziamento 1. Per l'attivazione degli investimenti gli enti locali possono utilizzare:

- a) entrate correnti destinate per legge agli investimenti;
- b) avanzo di parte corrente del bilancio, costituito da eccedenze di entrate correnti rispetto alle spese correnti aumentate delle quote capitali di ammortamento dei prestiti
- c) entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossioni di crediti, proventi da concessioni edilizie e relative sanzioni;
- d) entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale dello Stato, delle regioni, da altri interventi pubblici e privati finalizzati agli investimenti, da interventi finalizzati da parte di organismi comunitari e internazionali;
- e) avanzo di amministrazione, nelle forme disciplinate dall'articolo 187;
- f) mutui passivi;
- g) altre forme di ricorso al mercato finanziario consentite dalla legge.
- 1-bis. Le entrate di cui al comma 1, lettere a), c), d) ed f) sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento e non possono essere impiegate per la spesa corrente.

Quota avanzo destinato agli investimenti

- CONCESSIONI CIMITERIALI **faq Ifel** sono entrate destinate al finanziamento di spese di investimento
- Principio applicato di contabilità finanziaria All 4/2 al Dlgs 118/2011
3.10: Le entrate derivanti da concessioni pluriennali, che non garantiscono accertamenti costanti negli esercizi e costituiscono entrate straordinarie non ricorrenti, sono considerate destinate al finanziamento di interventi di investimento

Entrate correnti e non ricorrenti

Entrate ricorrenti e non ricorrenti:

- entrata ricorrente, da destinarsi quindi alla spesa corrente, la parte che rientra nella media dell'ultimo quinquennio
- mentre non ricorrente la quota eccedente la predetta media che andrà a finanziare la spesa in conto capitale (investimento)

Entrate correnti e non ricorrenti

La norma che ci aiuta a distinguere un'entrata tra ricorrente e non ricorrente è individuabile nell'art. 25, comma 1, lettera b), della l.196/2009.

Questo prevede la distinzione delle entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti a seconda che le stesse si riferiscano a proventi la cui acquisizione sia prevista a regime ovvero limitata a uno o più esercizi.

- È definita «a regime», infatti, un'entrata che è presente con continuità per almeno 5 esercizi, per importi costanti nel tempo.
- Entrate «non ricorrenti» quelle presenti «a regime» nei bilanci dell'ente, quando presentano importi superiori alla media riscontrata nell'ultimo quinquennio. In questo caso le entrate devono essere considerate ricorrenti fino a quando non superano tale importo e non ricorrenti quando lo superano.

Le entrate da concessioni pluriennali, che non garantiscono accantonamenti costanti negli esercizi e costituiscono entrate straordinarie non ricorrenti, sono destinate al finanziamento degli investimenti (punto 3.10 del principio contabile applicato 4/2).

Entrate correnti e non ricorrenti

ALLEGATO 7 AL D.LGS. 118/2011

Sono, in ogni caso, **da considerarsi non ricorrenti le entrate riguardanti:**

- a) donazioni, sanatorie, abusi edilizi e sanzioni;
- b) condoni;
- c) gettiti derivanti dalla lotta all'evasione tributaria;
- d) entrate per eventi calamitosi;
- e) alienazione di immobilizzazioni;
- f) le accensioni di prestiti;
- g) i contributi agli investimenti, a meno che non siano espressamente definitivi "continuativi" dal provvedimento o dalla norma che ne autorizza l'erogazione.

Quota libera e destinata applicazione al bilancio solo dopo l'approvazione rendiconto

Quota libera e destinata

Il comma 3-bis dell'art. 187 del Tuel stabilisce che nel caso in cui l'ente si trovi

- o in anticipazione di tesoreria (art. 222 del Tuel),
- o stia utilizzando entrate a destinazione vincolata per finanziare spesa corrente (art. 195 del Tuel)

l'avanzo di amministrazione non vincolato (quindi quello libero e destinato) non può essere utilizzato, fatto salvo per i provvedimenti di riequilibrio di cui all'art. 193.

Esclusi i suddetti casi la quota destinata e la quota libera del risultato di amministrazione possono essere applicate al bilancio, con variazione di competenza del Consiglio comunale previo parere dell'Organo di revisione, solo dopo l'approvazione del rendiconto che ne definisce l'importo

ART 187 comma 3-bis avanzo di amministrazione non vincolato in anticipazione di tesoreria

- La Corte dei Conti, sezione Piemonte, con il parere n. 310 del 29/08/2013, ha stabilito che il divieto di cui all'art. 187, comma 3-bis, del TUEL, per quanto attiene agli enti che si trovino in anticipazione di tesoreria, non si configura in termini assoluti, ma opera in presenza di un ricorso reiterato o continuativo all'anticipazione stessa (nel caso di oggetto di parere l'ente era soggetto a un disallineamento temporale tra acquisizione delle risorse a bilancio (nella fattispecie, mediante trasferimenti) e spese necessarie per garantire i servizi

ART 187 comma 3-bis avanzo di amministrazione non vincolato in anticipazione di tesoreria

- La ratio della norma è quella di impedire che enti in condizioni di cassa deficitarie possano incrementare le spese per effetto della capacità autorizzatoria del bilancio di previsione, senza un corrispondente effettivo incremento delle entrate di competenza

Quota accantonata e vincolata

- **Quota accantonata e vincolata**

Più complicato invece è il caso dell'applicazione al bilancio della quota accantonata e vincolata dell'avanzo di amministrazione.

Il comma 3 dell'art. 187 del Tuel chiarisce che le quote del risultato di amministrazione presunto derivanti dall'esercizio precedente, costituite da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato o derivanti da fondi vincolati possono essere utilizzate **per le finalità cui sono destinate prima dell'approvazione del conto consuntivo** dell'esercizio precedente, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sé stante dell'entrata, **nel primo esercizio del bilancio di previsione o con provvedimento di variazione al bilancio.**

- L'utilizzo della quota accantonata e vincolata del risultato di amministrazione è possibile anche nel corso **dell'esercizio provvisorio** ma solo per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente.

Art 187 comma 3

- 3. Le quote del risultato presunto derivanti dall'esercizio precedente, costituite da accantonamenti risultanti **dall'ultimo consuntivo approvato** o derivanti da fondi vincolati possono essere utilizzate per le finalità cui sono destinate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sè stante dell'entrata, nel primo esercizio del bilancio di previsione o con provvedimento di variazione al bilancio. L'utilizzo della quota vincolata o accantonata del risultato di amministrazione è consentito, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, anche in caso di esercizio provvisorio, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente, secondo le modalità individuate al comma 3-quinquies.

- avanzi accantonati o vincolati possano essere usati unicamente per la finalità propria dell'accantonamento o del vincolo
- la finalità, nel caso dell'FCDE e del FAL non è la copertura di nuove spese

- L'utilizzo delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione è consentito anche nel corso **dell'esercizio provvisorio**, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di **attività soggette a termini o scadenza**, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente. A tal fine, **la Giunta**, dopo avere **acquisito il parere dell'organo di revisione**, delibera una variazione del bilancio provvisorio in corso di gestione, che dispone l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione

Art. 175 competenze sulle variaz di bilancio e il parere del revisore

- l'art. 175 non definisce le variazioni di bilancio di competenza del Consiglio, ma le individua per differenza definendo invece quelle di competenza della Giunta (comma 5 bis) e dei dirigenti (comma 5 quater),
- ciò significa che in tutti quei casi nei quali l'applicazione dell'avanzo di amministrazione non è competenza degli organi di gestione (Giunta e dirigenti) è per esclusione competenza del Consiglio (FUNZIONE DI INDIRIZZO)

Art. 175 competenze sulle variaz di bilancio e il parere del revisore

- **5-bis.** **L'organo esecutivo (GIUNTA)** con provvedimento amministrativo approva le variazioni del piano esecutivo di gestione, ... 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:
- a) variazioni riguardanti l'utilizzo della quota vincolata e accantonata del risultato di amministrazione nel corso **dell'esercizio provvisorio** consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate
- (esempio di mera reiscrizione è rappresentato dall'applicazione al bilancio della quota vincolata, formatasi nell'esercizio precedente, dalle economie relative alle risorse del fondo per la premialità e il salario accessorio nel caso in cui entro la fine dell'anno precedente non si fosse provveduto alla sottoscrizione della contrattazione integrativa)

Art. 175 competenze sulle variaz di bilancio e il parere del revisore

- **5-quater.** Nel rispetto di quanto previsto dai regolamenti di contabilità, **i responsabili della spesa** o, in assenza di disciplina, **il responsabile finanziario**, possono effettuare, per ciascuno degli esercizi del bilancio:
- b) le variazioni di bilancio fra gli stanziamenti riguardanti il FPV e gli stanziamenti correlati... Le variazioni di bilancio riguardanti le variazioni del FPV sono comunicate trimestralmente alla giunta;
- c) le variazioni di bilancio riguardanti l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, in termini di competenza e di cassa, secondo le modalità previste dall'art. 187, comma 3-quinquies;
- **ART. 187 CO. 3-QUIENQUIES** Le variazioni consistenti nella mera re-iscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, possono essere disposte dai dirigenti se previsto dal regolamento di contabilità o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario. In caso di **esercizio provvisorio** tali variazioni sono di competenza della **Giunta**.

La scomposizione del risultato di amministrazione

RISULTATO LETT. A)

LETT. B) QUOTA ACCANTONATA

CHE SI DIVIDE:

- IN OBBLIGATORIA (FCDE e FAL)
- PRUDENZIALE (ACC.TI X RINNOVI CONTRATT./PARTECIP/CONTENZIOSO)

LETT. C) QUOTA VINCOLATA

LETT. D) QUOTA DESTINATA

LETT. E) QUOTA LIBERA (A-B-C-D) se diff negativa DISAVANZO

Tipologie di disavanzo

DISAV STRAORD

- deriva dal riaccertamento straordinario dei residui
- si ripiana in 30 anni ai sensi del DM 02/04/2015

DISAV TECNICO

- deriva dal saldo negativo delle reimputazioni dei residui passivi meno i residui attivi
- si può rinviare la copertura all'esercizio in cui matura l'esigibilità dei residui attivi reimputati

DISAV DA PIANO DI RIEQUILIBRIO PLURIENN

- deriva dal ricorso dell'ente alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale di cui all'art. 243 bis del TUEL

DISAV ORDIN

- deriva dal risultato negativo dell'esercizio art 188
- si ripiana entro il termine del mandato amministrativo

DISAV DA STRALCIO MINI CARTELLE

- Possibile il ripiano quinquennale (si vedano le precedenti slide)



LE NOVITÀ

GLI AVANZI SPENDIBILI A SEGUITO DELLE NUOVE REGOLE SUL PAREGGIO FOCUS TEMATICO N. 3

8 aprile 2019

upB ufficio parlamentare di bilancio

819. Ai fini della tutela economica della Repubblica, le regioni a statuto speciale, le province autonome di Trento e di Bolzano, le città metropolitane, le province e i comuni **concorrono alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica** nel rispetto delle disposizioni di cui ai commi da 820 a 826 del presente articolo, che costituiscono principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, ai sensi degli articoli 117, terzo comma, e 119, secondo comma, della Costituzione.

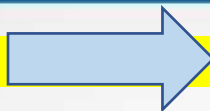
- «I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, **e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.**»

L. 145/2018 art. 1 commi 820-826

- 820. **A decorrere dall'anno 2019, in attuazione delle sentenze della Corte costituzionale n. 247 del 29 novembre 2017 e n. 101 del 17 maggio 2018, le regioni a statuto speciale, le province autonome di Trento e di Bolzano, le città metropolitane, le province e i comuni utilizzano il risultato di amministrazione e il FPV di entrata e di spesa nel rispetto delle disposizioni previste dal D.LGS. 118/2011.**
- 821. **Gli enti di cui al comma 819 si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo. L'informazione di cui al periodo precedente è desunta, in ciascun anno, dal prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto della gestione previsto dall'allegato 10 del D.LGS. 118/2011.**
- 823. **A decorrere dall'anno 2019, cessano di avere applicazione i commi 465 e 466, da 468 a 482, da 485 a 493, 502 e da 505 a 509 dell'art. 1 della l. 232/2016, i commi da 787 a 790 dell'art. 1 della l. 205/2017, e l'art. 6-bis del D.L. 91/2017 ... Con riferimento al saldo non negativo dell'anno 2018 restano fermi, per gli enti locali, gli obblighi di monitoraggio e di certificazione di cui ai commi da 469 a 474 del citato articolo 1 della legge n. 232 del 2016. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni in caso di mancato conseguimento del saldo non negativo dell'anno 2017, accertato ai sensi dei commi 477 e 478 del medesimo articolo 1 della legge n. 232 del 2016.**
- 824. **Le disposizioni dei commi da 819 a 823 si applicano anche alle regioni a statuto ordinario a decorrere dall'anno 2021**

L. 145/2018 art. 1 commi 897-900


• **ENTI IN DISAVANZO MODERATO**



STUDIO DI APRILE 2019 upB

- **897.** Ferma restando la necessità di reperire le risorse necessarie a sostenere le spese alle quali erano originariamente finalizzate le entrate vincolate e accantonate, l'applicazione al bilancio di previsione della quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione è comunque consentita, agli enti soggetti al D.LGS. 118/2011, per un importo non superiore a quello di cui alla lettera A) del prospetto riguardante il risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, al netto della quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il FCDE e del fondo anticipazione di liquidità, incrementato dell'importo del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione. A tal fine, nelle more dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, si fa riferimento al prospetto riguardante il risultato di amministrazione presunto allegato al bilancio di previsione. In caso di esercizio provvisorio, si fa riferimento al prospetto di verifica del risultato di amministrazione effettuata sulla base dei dati di preconsuntivo di cui all'art. 42, comma 9, del D.lgs. 118/2011, ... Gli enti in ritardo nell'approvazione dei propri rendiconti non possono applicare al bilancio di previsione le quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione fino all'avvenuta approvazione.

L. 145/2018 art. 1 commi 898-900

- **ENTI IN DISAVANZO ELEVATO**  **studio aprile 2019 upB**
- **898.** Nel caso in cui l'importo della lettera A) del prospetto di cui al comma 897 risulti negativo o inferiore alla quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il FCDE e al fondo anticipazione di liquidità, gli enti possono applicare al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione per un importo non superiore a quello del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione.

Cessazione del C.D. Doppio binario

- L'applicazione dell'avanzo al bilancio diventa un'entrata a REGIME e non solo per il 2019
- Cessazione del doppio regime fino all'introduzione delle nuove regole, gli enti locali dovevano gestire e rispettare simultaneamente un doppio binario, quello proveniente dal pareggio di bilancio, meccanismo introdotto **al posto del Patto di stabilità interno** per tenere sotto controllo i conti di regioni, città metropolitane, province e comuni (i c.d. vincoli finanziari aggiuntivi), e quello derivante dalla normativa contabile.

Il doppio binario

| BILANCIO CONTABILE SECONDO IL D.LGS 118/2011 | REGOLA DEL PAREGGIO SECONDO LA LEGGE 243/2012 |
|---|---|
| ENTRATE | |
| UTILIZZO AVANZO DI AMM.NE X COPERTURA SPESE CORRENTI | |
| ENTRATE CORRENTI | ENTRATE CORRENTI |
| TOT ENTRATE CORRENTI | TOT ENTRATE CORRENTI |
| UTILIZZO AVANZO DI AMM.NE X COPERTURA SPESE IN C/CAP | |
| ENTRATE IN C/CAPITALE | ENTRATE IN C/CAPITALE |
| FPV RISORSE PROPRIE | FPV RISORSE PROPRIE |
| FPV DA INDEBITAM PREGRESSO | |
| ENTRATE DA NUOVO INDEBITAMENTO | |
| TOT ENTRATE | TOT ENTRATE |
| SPESE | |
| RECUPERO DISAV ANNO PRECEDENTE | |
| SPESE CORRENTI | SPESE CORRENTI |
| ACCTO A FCDE E ALTRI FDI RISCHI | |
| RATA MUTUO | |
| TOT SPESE CORRENTI | TOT SPESE CORRENTI |
| SPESE IN C/CAPITALE | SPESE IN C/CAPITALE |
| FPV RISORSE PROPRIE | FPV RISORSE PROPRIE |
| FPV DA INDEBITAMENTO | |
| RIMBORSO PRESTITI | |
| TOT SPESE | TOT SPESE |
| VINCOLO: ENTRATE CORRENTI = > SPESE CORRENTI e TOT ENTRATE = > TOT SPESE | VINCOLO: TOT ENTRATE = > TOT SPESE |

Il doppio binario

- **Il comma 466 dell'art. 1 della L. 232/2016, di cui la legge di bilancio 2019 ha decretato la cessazione**, aveva fissato la decorrenza dell'applicazione del saldo di finanza pubblica **a partire dal 2017** e stabilito che per la determinazione del saldo valido per la verifica del rispetto dell'obiettivo di finanza pubblica, si dovevano considerare le entrate finali e le spese finali, di cui allo schema di bilancio previsto dal D.Lgs. 118/2011, ascrivibili ai seguenti titoli:

Entrate finali (Si vedano le circolari n. 17 del 3.04.2017 e n. 5 del 20.02.2018 paragrafo B.1 della Ragioneria Generale dello Stato)

- **1 – Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa**
- **2 – Trasferimenti correnti**
- **3 – Entrate extratributarie**
- **4 – Entrate in c/capitale**
- **5 – Entrate da riduzioni di attività finanziarie**

Spese finali (Si vedano le circolari n. 17 del 3.04.2017 e n. 5 del 20.02.2018 paragrafo B.1 della Ragioneria Generale dello Stato)

- **1 – Spese correnti**
- **2 – Spese in c/capitale**
- **3 – Spese per incremento di attività finanziarie**
- Per gli anni 2017-2019, nelle entrate finali e nelle spese finali in termini di competenza è considerato il **FPV**, di entrata e di spesa, al netto della quota riveniente dal ricorso all'indebitamento. A decorrere dall'esercizio 2020, tra le entrate e le spese finali è incluso il **FPV** di entrata e di spesa, **finanziato dalle entrate finali, escludendo, quindi, la possibilità di considerare il fondo stesso se finanziato con l'avanzo di amministrazione.**

ART. 162 COMMA 6 TUEL (GLI EQUILIBRI)

- Un ente che esponga un elevato disavanzo pregresso potrà risultare maggiormente vincolato dalla regola contabile del bilancio complessivo in equilibrio, che obbliga al ripiano di almeno una quota di tale disavanzo, mentre la regola del pareggio non include, nemmeno pro-quota, i disavanzi pregressi (fonte upB uff. parlamentare di bilancio 2018)

ART. 9 L. 243/2012 (REGOLA DEL PAREGGIO)

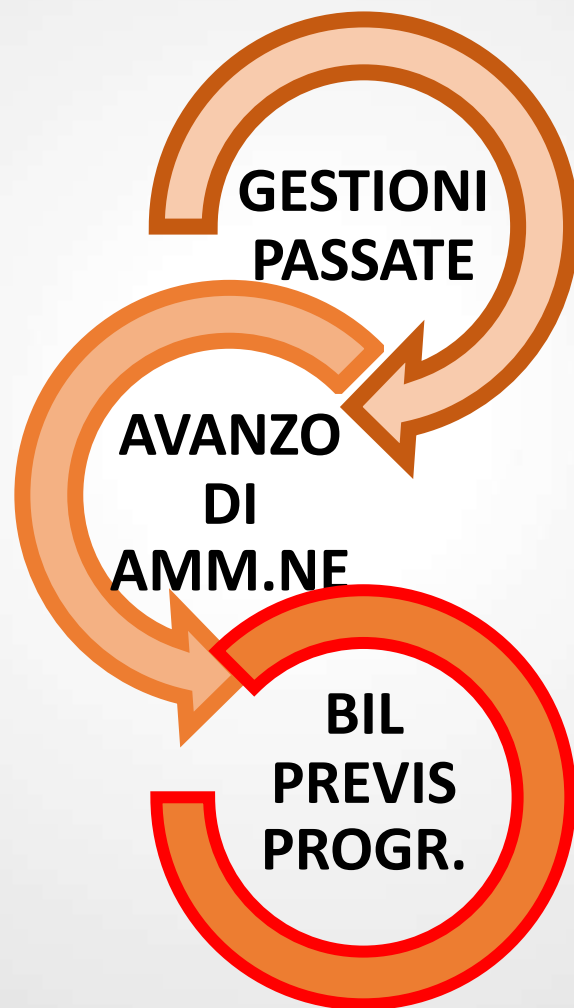
- Un ente che esponga in bilancio un rilevante ammontare di avanzo di amministrazione derivante da esercizi pregressi potrà trovare limiti alla spendibilità dello stesso nella regola del pareggio, che non considera tale posta tra le entrate (fonte upB)

- La sentenza della Corte Costituzionale 101/2018 ha dichiarato incostituzionale il predetto comma 466 dell'art. 1 della L. 232/2016 nella parte in cui stabilisce che “a partire dal 2020, ai fini della determinazione dell'equilibrio del **bilancio** **le spese vincolate nei precedenti esercizi debbano trovare finanziamento nelle sole entrate di competenza**”.
- Prosegue la sentenza osservando che, nell'ambito delle spese di natura pluriennale e, in particolare, degli investimenti, il principio della copertura consiste nell'assoluto equilibrio tra risorse e spese, sia in fase previsionale che durante l'intero arco di realizzazione degli interventi. La sottrazione ex lege di parte delle risorse attuative di programmi già perfezionati negli esercizi precedenti finisce per ledere anche l'autonomia dell'ente territoriale che vi è sottoposto.

- “il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio di bilancio”
- assicurare la piena disponibilità dell’avanzo di amministrazione da parte degli enti che lo realizzano, una volta che tale avanzo sia definitivamente accertato in sede di **rendiconto**

- La realizzazione di un risultato positivo è di regola indice di una condotta virtuosa dell'ente territoriale
- L'esclusione si giustifica unicamente in via transitoria con riferimento al bilancio di previsione visto il disallineamento temporale tra il momento di redazione del bilancio e il momento di accertamento dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente → APPLICAZIONE RISULTATO PRESUNTO (vincolato e acc.to, non il destinato non il libero)

Il risultato di amm.ne come cerniera



Il risultato di amm.ne come cerniera

- le regole europee del SEC2010 considerano i flussi di entrate e spese imputabili per competenza economica al singolo esercizio. Come evidenzia lo studio dell'upB, l'utilizzo degli avanzi prodottisi in esercizi precedenti per il finanziamento di nuove spese di investimento può generare il rischio di potenziali squilibri tra le entrate e le spese di competenza dell'anno come calcolate ai fini del SEC2010. In particolare, le nuove spese verrebbero registrate in uscita, mentre gli avanzi non corrisponderebbero a entrate di competenza economica dell'esercizio, essendo riferibili a entrate degli anni precedenti, ecco che l'avanzo quale cerniera fra le gestioni passate e la programmazione futura potrebbe rappresentare un rischio se non ben stimato.
- Anche l'allegato 4.2 sulla composizione dell'avanzo si esprime in termini piuttosto scettici precisando che "il risultato di amministrazione non può mai essere considerato una somma "certa", in quanto esso si compone di poste che presentano un margine di aleatorietà riguardo alla possibile sovrastima dei residui attivi e alla sottostima dei residui passivi."

Gli equilibri del TUEL

- Ai sensi dell'art. 162, comma 6, del TUEL il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo.
- L'art. 193 del TUEL impone agli enti locali di garantire durante la gestione e nelle variazioni di bilancio il pareggio finanziario e tutti gli equilibri stabiliti in bilancio per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti, con particolare riferimento agli equilibri di competenza e di cassa di cui all'art. 162, comma 6.

«Il bilancio di previsione» (art. 162, comma 6) deve essere deliberato in pareggio finanziario complessivo di competenza, comprensivo dell'avanzo e del disavanzo e con la garanzia del fondo cassa finale non negativo. L'equilibrio corrente di competenza, il vincolo più “reale”, richiede che **le spese correnti sommate** a quelle relative **ai trasferimenti in conto capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti**, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non debbano superare le previsioni dei primi tre titoli dell'entrata, i contributi destinati al rimborso dei prestiti e l'avanzo di parte corrente, salvo le eccezioni indicate nei principi contabili. L'equilibrio di parte corrente è molto stringente, poiché in esso rileva il FCDE

Equilibri di parte corrente

| EQUILIBRIO ECONOMICO-FINANZIARIO | | COMPETENZA ANNO 2019 | COMPETENZA ANNO 2020 | COMPETENZA ANNO 2021 |
|--|-----|-------------------------|-------------------------|-------------------------|
| Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio | | 0,00 | | |
| A) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti | (+) | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| AA) Recupero disavanzo di amministrazione esercizio precedente | (-) | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| B) Entrate Titoli 1.00 - 2.00 - 3.00 <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i> | (+) | 0,00 0,00 | 0,00 0,00 | 0,00 0,00 |
| C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche | (+) | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| D) Spese Titolo 1.00 - Spese correnti <i>di cui:</i> - fondo pluriennale vincolato - fondo crediti di dubbia esigibilità | (-) | 0,00 0,00 0,00 | 0,00 0,00 0,00 | 0,00 0,00 0,00 |
| E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale | (-) | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| F) Spese Titolo 4.00 - Quote di capitale amm.to dei mutui e prestiti obbligazionari <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i> <i>di cui Fondo anticipazioni di liquidità (DL 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti)</i> | (-) | 0,00 0,00 0,00 | 0,00 0,00 0,00 | 0,00 0,00 0,00 |
| G) Somma finale (G=A-AA+B+C-D-E-F) | | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ALTRE POSTE DIFFERENZIALI, PER ECCEZIONI PREVISTE DA NORME DI LEGGE E DA PRINCIPI CONTABILI, CHE HANNO EFFETTO SULL'EQUILIBRIO EX ARTICOLO 162, COMMA 6, DEL TESTO UNICO DELLE LEGGI SULL'ORDINAMENTO DEGLI ENTI LOCALI | | | | |
| H) Utilizzo risultato di amministrazione presunto per spese correnti ⁽²⁾ <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i> | (+) | 0,00 0,00 | - | - |
| I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i> | (+) | 0,00 0,00 | 0,00 0,00 | 0,00 0,00 |
| L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili | (-) | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti | (+) | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| EQUILIBRIO DI PARTE CORRENTE ⁽³⁾ | | | | |
| O=G+H+I-L+M | | 0,00 | 0,00 | 0,00 |


Cancellazione del doppio binario

**Solo TUEL ART. 1 CO.
819 E SEG L. 145/2018**

**SENTENZE CORTE
COSTITUZIONALE
247/2017 e
101/2018**

**PAREGGIO DI BILANCIO
DAL 2017 IN SOSTITUZIONE
DEL PATTO DI STABILITÀ
INTERNO**

TUEL-D.LGS. 118/2011



821. **Gli enti di cui al comma 819 si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo. L'informazione di cui al periodo precedente è desunta, in ciascun anno, dal prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto della gestione previsto dall'allegato 10 del D.LGS. 118/2011.**

Dalla lettura della norma pare che non sia sufficiente un risultato complessivo di amministrazione positivo, qualora ad esempio la gestione da residui sia positiva e superiore rispetto a quella di competenza.

fino ad ora era comunque ammessa, in sede di rendiconto, una situazione lieve di squilibrio della gestione finanziaria di competenza, se in contemporanea con una situazione finanziaria della gestione residui positiva e (ovviamente) maggiore

Esempio:

- -500 Risultato finale della gestione di competenza, in sede di rendiconto,
- +600 Risultato finale della gestione residui, in sede di rendiconto,
- = +100 Risultato di amministrazione (sommatoria dei due risultati precedenti)

In tal caso, il risultato complessivo di amministrazione positivo, andava sostanzialmente a coprire una situazione parziale negativa. Questo non sarà più possibile dall'anno 2019

Rendiconto allegato 10

Allegato a) Risultato di amministrazione

PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

| | | GESTIONE | | TOTALE |
|--|-----|----------|------------|--------|
| | | RESIDUI | COMPETENZA | |
| Fondo cassa al 1° gennaio | | | | 0,00 |
| RISCOSSIONI | (+) | | | 0,00 |
| PAGAMENTI | (-) | | | 0,00 |
| SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE | (=) | | | 0,00 |
| PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre | (-) | | | 0,00 |
| FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE | (=) | | | 0,00 |
| RESIDUI ATTIVI | (+) | | | 0,00 |
| di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze | | | | 0,00 |
| RESIDUI PASSIVI | (-) | | | 0,00 |
| FPV PER SPESE CORRENTI | (-) | | | 0,00 |
| FPV PER SPESE IN CONTO CAPITALE | (-) | | | 0,00 |
| RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE (A) | (=) | | | 0,00 |

- **A livello previsionale la legge di bilancio 2019** non ha previsto alcun vincolo particolare, del resto è già applicabile l'obbligo di approvare il bilancio in pareggio tra entrate e spese, secondo quanto previsto dall'art. 162 del Tuel

RISULTATO LETT. A)

LETT. B) QUOTA ACCANTONATA

CHE SI DIVIDE:

- IN OBBLIGATORIA (FCDE e FAL)
- PRUDENZIALE (ACC.TI X RINNOVI CONTRATT./PARTECIP/CONTENZIOSO)

LETT. C) QUOTA VINCOLATA

LETT. D) QUOTA DESTINATA

LETT. E) QUOTA LIBERA

Sentenza 274/2017 della Corte Costituzionale

- L'elemento principale della nuova disciplina, come ben evidenzia la Sentenza 274/2017 della Corte Costituzionale, consiste proprio nella “separata evidenza per le quote vincolate e accantonate (art. 42 del D.Lgs. 118/2011): tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica. Si tratta, in altre parole, di risorse che non possono essere assolutamente distratte per essere diversamente impiegate; da tanto deriva l'indisponibilità delle corrispondenti fonti di finanziamento.”

Gli avanzi spendibili

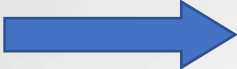
- gli avanzi in base alla L. 145/2018 possono essere destinati a qualsiasi tipologia di spesa, nel rispetto ovviamente dei limiti delle disposizioni del TUEL, mentre la Circolare n. 25 del 3.10.2018 della RGS (Ragioneria Generale dello Stato) aveva stabilito che città metropolitane, province e comuni, nell'anno 2018, potevano utilizzare il risultato di amministrazione solo per investimenti.
- Ai fini della determinazione del saldo di finanza pubblica per l'anno 2018, al paragrafo B.1 della circolare n. 5 del 20 febbraio 2018, gli enti considerano tra le entrate finali anche l'avanzo di amministrazione per investimenti

Avanzo accantonato

- **Il FCDE** accantonato nel bilancio di previsione è un fondo stanziato tra le spese di ciascun esercizio di parte corrente, in conto capitale e per le partite finanziarie, il cui ammontare è determinato in funzione dell'andamento negli ultimi cinque esercizi precedenti a quello di riferimento (**la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata**). **Lo stanziamento del FCDE non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata**
- **Il Fondo contenziosi** è accantonato dall'ente in misura pari alle risorse necessarie per il pagamento dei potenziali oneri derivanti da sentenze. Si è, dunque, in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio), con riferimento al quale l'ente non può impegnare alcuna spesa. Nel caso in cui il contenzioso nasca con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, l'ente deve conservare l'impegno e non effettuare l'accantonamento per la parte impegnata, l'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso
- **Il Fondo perdite società partecipate** è previsto dall'art. 21 del D.Lgs. 175/2016, nel caso in cui presentino un risultato di esercizio negativo
- **Fondo indennità fine mandato sindaco**

- Questi fondi stanziati in sede di bilancio di previsione, **non essendo impegnati contabilmente durante l'anno**, non entrano nel risultato della gestione di competenza con la conseguenza che, affinché la gestione non risulti deficitaria, l'avanzo prodotto deve essere tale da coprire i fondi rischi stanziati nel bilancio di previsione, in quanto spese che, sebbene incerte nel loro ammontare e nel loro verificarsi, vengono accantonate quali risorse contabili per fronteggiare il probabile evento negativo ed il FCDE per evitare la spendita di somme non ancora realizzate.
- Se il risultato di gestione, sebbene positivo, sia inferiore all'importo dei fondi rischi e spese stanziati nell'esercizio, la gestione ha prodotto un disavanzo.

L'avanzo vincolato

 è costituito da risorse la cui destinazione non può essere distolta dalle finalità prefissate, che traggono origine da una pluralità di cause connesse a obblighi già gravanti sulle poste bilancio (ad es. per il rimborso mutui, per vincoli derivanti da legge o principi contabili o per vincoli formalmente attribuiti dagli enti stessi). Probabilmente gli:

- **oneri di urbanizzazione** non utilizzati rientrano nell'avanzo vincolato in base alla finalizzazione prevista per queste entrate dall'art. 1, comma 460, L. 232/2016 (CdC Puglia 163/2018 vedi prec. slide),
- le **economie derivanti dall'applicazione dell'art. 56-bis, comma 11, del D.L. 69/2013**, nell'attesa di maturare l'importo adeguato per l'estinzione dei mutui, norma che prevede l'obbligo per gli enti territoriali di destinare prioritariamente all'estinzione anticipata dei mutui il **10% delle risorse nette derivanti dall'alienazione dell'originario patrimonio immobiliare** disponibile (Corte dei Conti Marche Delibera 32/2018 vedi preced. slide)
- **50% sanz al cds**
- **le economie derivanti dai proventi da parcheggi**
- **le economie da imposta di soggiorno**

- L'avanzo destinato è quello volto a finanziare spese per investimenti, si tratta di risorse che per loro natura sono destinate a finanziare investimenti come ad es. le entrate da dismissioni immobiliari, al netto della quota vincolata del 10% in base alle disposizioni dell'art. 56-bis, co. 11, D.L. 69/2013, convertito dalla L. 98/2013

L'art. 199 del TUEL stabilisce che gli enti locali per l'attivazione degli investimenti possono attingere alle seguenti fonti:

- entrate correnti destinate per legge agli investimenti;
- avanzo di parte corrente del bilancio, costituito da eccedenze di entrate correnti rispetto alle spese correnti aumentate delle quote capitali di ammortamento dei prestiti;
- entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossioni di crediti, proventi da concessioni edilizie e relative sanzioni;
- entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale dello Stato, delle regioni, da altri interventi pubblici e privati finalizzati agli investimenti;
- avanzo di amministrazione, nelle forme disciplinate dall'articolo 187;
- mutui passivi;
- altre forme di ricorso al mercato finanziario consentite dalla legge.

in deroga all'art. 199 del TUEL, nonché a quanto previsto dal comma 443, art. 1, della L. 228/2012, l'art. 1, co. 866, della L. 205/2017 consente l'utilizzo delle risorse derivanti da alienazioni patrimoniali per finanziare la quota capitale di mutui e prestiti obbligazionari, quindi facendo concorrere le entrate da alienazione agli equilibri correnti.

- **la quota di avanzo disponibile o libero** calcolata come differenza tra il risultato di amministrazione complessivo (lett. A) e i vincoli di destinazione e accantonamento che gravano sul risultato stesso **(A-B-C-D)**.
- **Il segno negativo** della parte disponibile corrisponde ad una situazione in cui gli obblighi di accantonamento eccedono il risultato di amministrazione conseguito, gravando pertanto anche sui risultati degli esercizi successivi.
- **In caso di segno positivo** trattasi di risorse di cui l'ente può disporre liberamente per finanziare spese in conto capitale o spese di natura corrente non ricorrente, purchè rispettando l'ordine di priorità stabilito dall'art. 187 del TUEL

La scomposizione del risultato di amministrazione

RISULTATO LETT. A)

LETT. B) QUOTA ACCANTONATA

CHE SI DIVIDE:

- IN OBBLIGATORIA (FCDE e FAL)
- PRUDENZIALE (ACC.TI X RINNOVI CONTRATT./PARTECIP/CONTENZIOSO)

LETT. C) QUOTA VINCOLATA

LETT. D) QUOTA DESTINATA

LETT. E) QUOTA LIBERA

art. 187 del TUEL, la quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente può essere utilizzata con provvedimento di variazione di bilancio

- per la copertura dei debiti fuori bilancio,
- per la salvaguardia degli equilibri,
- per il finanziamento di spese di investimento,
- per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente,
- per l'estinzione anticipata dei prestiti.

Le cause della formazione degli avanzi - upB

MOTIVO FISIOLOGICO

- corrispondente a quel margine di cautela derivante da una prudente gestione amministrativa rispetto all'obbligo contabile che impone di presentare il **bilancio in equilibrio**

OCCASIONALI INCREMENTI DI ENTRATE

- Occasionali incrementi dell'ammontare dell'avanzo "fisiologico" possono inoltre manifestarsi in relazione alle vicende specifiche dei diversi enti, quali ad esempio l'incasso di somme rinvenienti da operazioni straordinarie (dismissione di cespiti, incasso di dividendi da partecipate in occasione di operazioni straordinarie) o anche da oscillazioni impreviste del gettito tributario

RITARDI NEI TRASF. TRA ENTI

- cronici ritardi con cui le amministrazioni, a cascata, attribuiscono i trasferimenti agli enti competenti, con la conseguenza che le risorse non vengono impegnate nell'anno traducendosi in avanzo

PATTO DI STAB. INT. E PAREGGIO DI BILANCIO

- le regole sul pareggio di bilancio degli ultimi due anni (e prima ancora quelle sul patto di stabilità interno) non hanno certo contribuito a smaltire gli avanzi

- talune quote di cui si compone l'avanzo di amministrazione costituiscono riserve di risorse generate dalle gestioni precedenti e destinate alla copertura di nuove spese future
- quelle accantonate negli avanzi non sono liberamente spendibili, ne sono un esempio gli accantonamenti al FAL (fondo anticipazione liquidità) e il Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)

Gli avanzi spendibili

**NON LIBERAMENTE
SPENDIBILI**

FAL

FCDE

**LIBERAMENTE
SPENDIBILI A
DETERMINATE
CONDIZIONI**

AVANZO VINCOLATO

AVANZO DESTINATO

AVANZO LIBERO

- il FAL, si tratta di un fondo finalizzato a rimborsare in 30 anni le anticipazioni di cassa ricevute per il pagamento dei debiti commerciali, ai sensi del DL n. 35/2013

Nel bilancio di previsione è un fondo stanziato tra le spese di ciascun esercizio di:

- parte corrente
- in conto capitale
- e per le partite finanziarie

l'ammontare è determinato media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata.

Lo stanziamento del FCDE non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata

ART 167 TUEL FCDE

- 1. Nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del programma "Fondo crediti di dubbia esigibilità" è stanziato l'accantonamento al FCDE, il cui ammontare è determinato in considerazione dell'importo degli stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
- 2. Una quota del risultato di amministrazione è accantonata per il FCDE, il cui ammontare è determinato, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al Dlgs. 118/2011, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione, e non può essere destinata ad altro utilizzo.

Il fondo contenziosi avanzo vincolato

- Il Fondo contenziosi è accantonato dall'ente in misura pari alle risorse necessarie per il pagamento dei potenziali oneri derivanti da sentenze
- l'esito del giudizio, con riferimento al quale l'ente non può impegnare alcuna spesa
- Nel caso in cui il contenzioso nasca con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, l'ente deve conservare l'impegno e non effettuare l'accantonamento per la parte impegnata, l'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso.

ART. 21 D.LGS. 175/2016

- 1. Nel caso in cui società partecipate dalle pubbliche amministrazioni locali comprese nell'elenco di cui all'art. 1, co. 3, della L. 196/2009, presentino un risultato di esercizio negativo, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti, che adottano la contabilità finanziaria, accantonano nell'anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione.

ART. 21 D.LGS. 175/2016

Limitatamente alle società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, per risultato si intende la differenza tra valore e costi della produzione ai sensi dell'art. 2425 del cod. civ. L'importo accantonato è reso disponibile in misura proporzionale alla quota di partecipazione nel caso in cui:

- l'ente partecipante ripiani la perdita di esercizio
- o dismetta la partecipazione
- o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione.

Nel caso in cui i soggetti partecipati ripianino in tutto o in parte le perdite conseguite negli esercizi precedenti l'importo accantonato viene reso disponibile agli enti partecipanti in misura corrispondente e proporzionale alla quota di partecipazione.

Fondo partecipate

- **ART. 21 D.LGS. 175/2016**
- 3. Le società a partecipazione di maggioranza, diretta e indiretta, delle pubbliche amministrazioni locali titolari di affidamento diretto da parte di soggetti pubblici per una quota superiore all'80% del valore della produzione, che nei tre esercizi precedenti abbiano conseguito un risultato economico negativo, procedono alla riduzione del 30% del compenso dei componenti degli organi di amministrazione. Il conseguimento di un risultato economico negativo per due anni consecutivi rappresenta giusta causa ai fini della revoca degli amministratori. Quanto previsto dal presente comma non si applica ai soggetti il cui risultato economico, benchè negativo, sia coerente con un piano di risanamento preventivamente approvato dall'ente controllante.
- 3-bis. Le pubbliche amministrazioni locali partecipanti possono procedere al ripiano delle perdite subite dalla società partecipata con le somme accantonate ai sensi del comma 1, nei limiti della loro quota di partecipazione e nel rispetto dei principi e della legislazione dell'Unione europea in tema di aiuti di Stato

1

- se sia corretto applicare l'art. 21 esclusivamente alle perdite registrate dalle società partecipate da enti locali iscritte nell'elenco ISTAT di cui all'art. 1, c. 3, del D.lgs. 196/2009;

2

- tenuto conto dei limiti dell'autonomia patrimoniale perfetta prevista nei rapporti tra socio e società di capitali ai sensi del codice civile, in base alla quale il socio risponde nei limiti della quota di capitale detenuta, se l'art. 21, c. 1, possa intendersi nel senso che l'accantonamento richiesto di quota del risultato negativo d'esercizio o della differenza tra valore e costi della produzione, proporzionale alla quota di partecipazione, possa avvenire esclusivamente nei limiti del valore della quota parte detenuta da ogni ente locale del patrimonio netto della società partecipata;

3

- se la normativa di cui all'art. 21, specificatamente dettata per le società che gestiscono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, possa escludere dal parametro "differenza tra valore e costi della produzione" le voci relative alla gestione straordinaria allo scopo di garantire il ripristino della medesima logica che aveva informato tale disposizione normativa prima della riforma del bilancio delle imprese;

4

- se gli enti locali soci possano non procedere all'accantonamento dell'art. 21 nell'ipotesi in cui sia approvato un piano di risanamento a norma dell'art. 14 del D.lgs. n. 175/2016 nel quale tra le misure di ripristino dell'equilibrio economico-finanziario della società non sia previsto l'esborso finanziario da parte dei soci a copertura delle perdite

5

- se il descritto obbligo di accantonamento debba essere assolto con riferimento ai risultati dell'esercizio immediatamente precedente (ad esempio nel corso del 2017 a fronte del risultato economico della società maturata nell'esercizio 2016), ovvero ai risultati emergenti dall'ultimo bilancio di esercizio chiuso (ad esempio nel corso del 2018 a fronte del risultato della società derivante dal bilancio relativo all'esercizio di competenza 2016 approvato nel corso del 2017);

6

- se, nell'ipotesi che l'accantonamento debba essere effettuato in relazione all'ultimo bilancio chiuso (ad esempio nel 2018 a fronte del bilancio relativo all'esercizio di competenza 2016 chiuso nel corso del 2017), sia possibile non procedere allo stesso accantonamento laddove, nel mentre, il risultato economico negativo sia stato comunque riassorbito (nell'esempio, laddove non figuri nel bilancio relativo all'esercizio 2017)

- La norma di cui all'art. 21 del D.Lgs. 175/2016 prevede che, qualora un organismo partecipato presenti un risultato di esercizio negativo che non venga immediatamente ripianato, l'Ente locale partecipante è tenuto ad accantonare, in misura proporzionale alla quota di partecipazione, l'importo corrispondente in apposito fondo vincolato del bilancio di previsione dell'anno successivo
- Viene, dunque, creata una relazione diretta tra le perdite registrate dagli organismi partecipati e la conseguenziale contrazione degli spazi di spesa effettiva disponibili per gli enti proprietari a preventivo (RATIO)

Le disposizioni prevedono anche che le somme accantonate nel fondo vincolato in questione tornino nuovamente nella disponibilità dell'ente partecipante (e possano cioè essere destinate alla copertura di spese effettive) qualora:

- il medesimo ripiani le perdite di esercizio
- o dismetta la partecipazione
- oppure il soggetto partecipato sia posto in liquidazione

Lo stesso effetto si realizza ove le perdite conseguite in esercizi precedenti siano ripianate dagli stessi soggetti partecipati, cioè siano **riassorbite attraverso la gestione successiva**

Il “**soccorso finanziario**” nei confronti degli organismi partecipati è vietato allorché si versi nella condizione di reiterate perdite di esercizio, disposizione confermata dall’art. 14, comma 5, del D.Lgs. 175/2016.

i principi e le disposizioni dell’Unione europea che vietano la possibilità per i soggetti che operano nel mercato comune di beneficiare di diritti speciali ed esclusivi o, comunque, di privilegi di qualsiasi natura in grado di alterare la normale esplicazione dei meccanismi di concorrenza nel mercato

Il “soccorso finanziario”

Non sono ammissibili coperture straordinarie di perdite con dispendio di disponibilità finanziarie a fondo perduto, erogate senza un **programma industriale** o una prospettiva che realizzi l'economicità e l'efficienza della gestione nel medio e lungo periodo

Nell'analisi degli aspetti di carattere finanziario introdotti dal d.lgs. n. 175/2016 un aspetto di particolare interesse è rappresentato dalle regole previste in caso di perdite delle società partecipate, prevedendone il **ripiano solo all'interno di un piano di risanamento** che garantisca l'equilibrio futuro dei conti della partecipata, presupponendo riforme strutturali che diano ampie garanzie per il futuro

ART 14 CO. 5 D.LGS. 175/2016

- **ART 14 CO. 5 D.LGS. 175/2016**
- 5. Le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, non possono, salvo quanto previsto dagli articoli 2447 e 2482-ter del codice civile, sottoscrivere aumenti di capitale, effettuare trasferimenti straordinari, aperture di credito, nè rilasciare garanzie a favore delle società partecipate, con esclusione delle società quotate e degli istituti di credito, che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali. Sono in ogni caso consentiti i trasferimenti straordinari alle società di cui al primo periodo, a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse ovvero alla realizzazione di investimenti, purchè le misure indicate siano contemplate in un piano di risanamento, approvato dall'Autorità di regolazione di settore ove esistente e comunicato alla Corte dei conti con le modalità di cui all'articolo 5, che contempli il raggiungimento dell'equilibrio finanziario entro tre anni. Al fine di salvaguardare la continuità nella prestazione di servizi di pubblico interesse, a fronte di gravi pericoli per la sicurezza pubblica, l'ordine pubblico e la sanità, su richiesta della amministrazione interessata, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con gli altri Ministri competenti e soggetto a registrazione della Corte dei conti, possono essere autorizzati gli interventi di cui al primo periodo del presente comma.

- Tuttavia, il divieto del soccorso finanziario accetta qualche eccezione solo per speciali ragioni di pubblico interesse e fa salvo quanto disposto dall'art. 2447 del codice civile che prevede qualora la perdita di esercizio sia superiore al terzo (come nel caso di specie) ed intacchi il capitale minimo legale l'assemblea dei soci deve deliberare la riduzione del capitale sociale con il contestuale aumento del medesimo ad un importo pari al minimo legale; la norma civilistica prevede, pertanto, per le società in perdita l'aumento di capitale quale intervento inteso come indispensabile per garantire la continuità gestionale della società (cfr. deliberazione n. 27/2016/PRSP dell'11 marzo 2016 Corte dei conti, Sez. reg. controllo per la Puglia).

- il primo capoverso del comma 1 dell'art. 21 richiede un accantonamento, nell'anno successivo alla perdita d'esercizio, di importo pari al **risultato negativo non immediatamente ripianato**; ossia l'intera perdita d'esercizio.
- è evidente che se l'obbligo di accantonamento trovasse un limite nel valore della quota parte detenuta da ogni ente locale del patrimonio netto della società partecipata, la perdita non troverebbe "copertura" nel fondo in quanto l'ammontare della quota di partecipazione è cosa ben diversa dall'ammontare della perdita ed i due valori non coincidono.
- l'ammontare della perdita (rectius: dell'accantonamento) dovrà essere ripartito in misura proporzionale alla quota percentuale di partecipazione

1

- l'art. 21, comma 1, del D.lgs. 175/2016, si applica a tutte le società partecipate da enti locali dovendosi considerare il riferimento all'elenco ISTAT citato dalla norma come relativo agli enti locali partecipanti

2

- l'accantonamento previsto dall'art. 21, co. 1, del D.lgs. 175/2016, deve essere pari al valore dell'intera perdita registrata dalla società partecipata e deve essere suddiviso tra gli enti partecipanti in una quota proporzionale al valore della partecipazione. In nessun caso tale accantonamento può essere limitato al valore della quota parte del patrimonio netto della società partecipata detenuta da ogni ente locale

3

- per le società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, per risultato si intende la differenza tra "valore" e "costi" della produzione, ai sensi dell'art. 2425 del codice civile, nella sua attuale formulazione. Per le sole società che gestiscono servizi pubblici locali a rete, a differenza che per le altre (per es., società strumentali) viene tenuta fuori la "gestione finanziaria".

4

- gli enti locali soci devono procedere all'accantonamento previsto dal co. 1, dell'art. 21 anche nell'ipotesi in cui sia approvato un piano di risanamento, ai sensi dell'art. 14 del D.lgs. 175/2016, nel quale, tra le misure di ripristino dell'equilibrio economico-finanziario della società, non sia previsto l'esborso finanziario da parte dei soci a copertura delle perdite. Ciò in quanto, fintanto che non siano noti gli effetti del piano di risanamento, non è possibile escludere che l'Ente debba intervenire, in caso di dimostrata utilità, a ripianare le perdite.

5

- gli Enti locali devono procedere con l'accantonamento di cui al comma 1, dell'art. 21 del D.lgs. 175/2016 nel primo bilancio di previsione successivo alla **certificazione del risultato negativo**, mediante approvazione del bilancio d'esercizio della società partecipata

6

- gli Enti locali possono non procedere all'accantonamento, o ridurre lo stesso, nel primo bilancio di previsione successivo alla certificazione del risultato positivo, mediante approvazione del bilancio d'esercizio della società partecipata

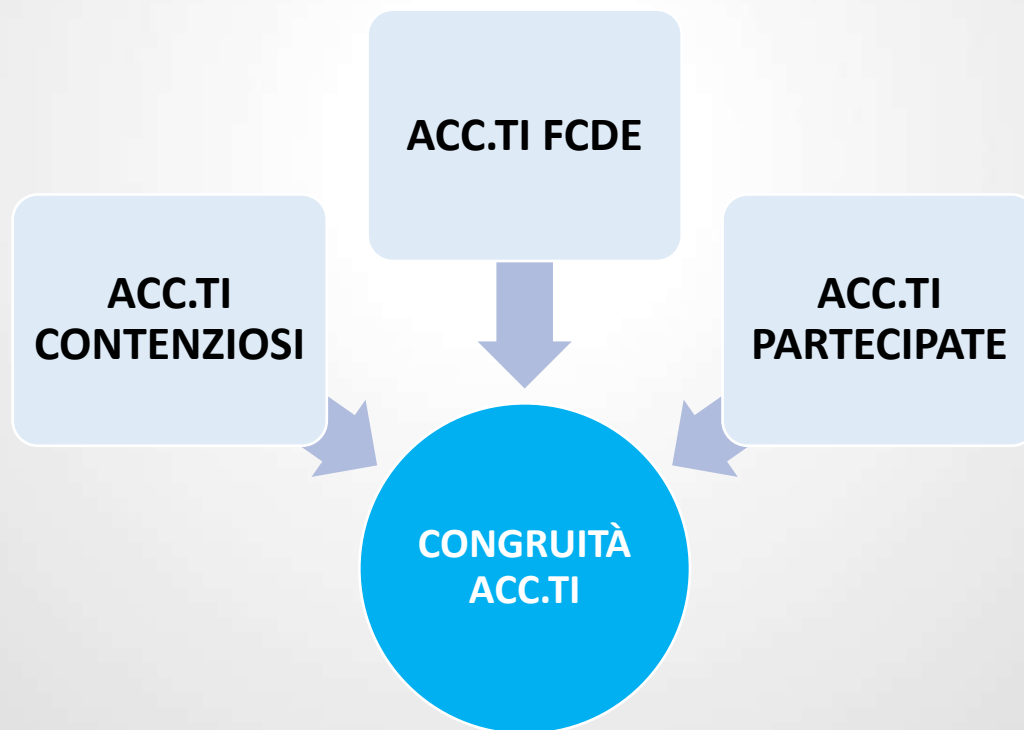
La delibera ligure lascia intendere che il Comune, con riferimento a un risultato negativo della partecipata relativo alla gestione 2018 che sarà «certificato» nel 2019 con l'approvazione del bilancio di esercizio, dovrà provvedere al relativo stanziamento in sede di predisposizione del bilancio di previsione 2020/2022 (prima annualità, Missione 20 "Fondi e accantonamenti", Programma 03 "Altri accantonamenti", Titolo I).

L'imputazione potrebbe essere prudentemente anticipata nel bilancio di previsione 2019/2021 in virtù del monitoraggio costante sugli organismi esterni. La perdita potrebbe essere imputata al bilancio 2019/2021 con una variazione se la sua conoscenza dovesse essere successiva alla deliberazione del bilancio di previsione.

Non appena avvenuta la «certificazione», se l'importo stanziato in bilancio non dovesse coincidere con quello della perdita effettiva, l'ente dovrà procedere alla opportuna variazione di bilancio

- L'opzione di anticipare l'accantonamento indicata dalla Sezione Liguria si trasforma in un obbligo per la sezione Toscana (delibera n. 46/2019). La sezione ha infatti rilevato la non corretta determinazione, nel risultato di amministrazione 2016 del Comune, della quota accantonata relativa al Fondo perdite società partecipate, non essendo stata inserita la parte rilevante della perdita d'esercizio (non immediatamente ripianata) della gestione 2015 di una partecipata nella prima annualità del bilancio 2016/2018

- L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti



- Il principio contabile assegna, inoltre, esplicitamente **all'organo di revisione** il compito di verifica della congruità dell'accantonamento al fondo rischi
- La prevista asseverazione da parte del Collegio dei revisori dei conti risponde anche alla finalità di stimolare procedure trasparenti e documentate condivise fra gli uffici.
- La Sezione, quindi, invita l'organo di revisione e l'amministrazione comunale ad effettuare un'attenta ricognizione e valutazione anche delle potenziali passività, già presenti oppure a rischio di insorgenza, ponendo sotto tutela gli equilibri del bilancio mediante accantonamenti specifici nei fondi rischi, ai fini di una sana e corretta gestione finanziaria.

Avanzo accantonato

FAL

- finalizzato a rimborsare in 30 anni le anticipazioni di cassa ricevute per il pagamento dei debiti commerciali, ai sensi del DL n. 35/2013

FCDE

- evitare la spendita di somme non ancora realizzate

CONTENZIOSI

- potenziali oneri derivanti da sentenze

PARTECIPATE

- art. 21 del D.Lgs. 175/2016, nel caso in cui le partecipate presentino un risultato di esercizio negativo

INDENNITÀ FINE
MANDATO
SINDACO

LE LIMITAZIONI ALLA SPENDIBILITÀ DEGLI AVANZI

La legge di bilancio per il 2019 introduce **alcune limitazioni** alla spendibilità degli avanzi, applicabili in particolare agli enti in disavanzo.

Il tema è l'applicazione degli avanzi agli enti in disavanzo

Ricordiamo la scomposizione del risultato e quindi si pone il tema se posso usare avanzo accantonato/vincolato/destinato, ovviamente non l'avanzo libero che evidentemente non è presente in quanto l'ente è in disavanzo.

La natura del disavanzo non interessa può essere ordinario o da riaccertamento (30 anni)/altro

Condizioni per spendere gli avanzi

ART. 1 COMMA 897 L. 145/2018

• ENTI IN DISAVANZO MODERATO

- 897. Ferma restando la necessità di reperire le risorse necessarie a sostenere le spese alle quali erano originariamente finalizzate le entrate vincolate e accantonate, l'applicazione al bilancio di previsione della quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione è comunque consentita, agli enti soggetti al D.lgs. 118/2011, per un importo non superiore a quello di cui alla lettera A) del prospetto riguardante il risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, al netto della quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il FCDE e del FAL, incrementato dell'importo del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione. A tal fine, nelle more dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, si fa riferimento al prospetto riguardante il risultato di amministrazione presunto allegato al bilancio di previsione. In caso di esercizio provvisorio, si fa riferimento al prospetto di verifica del risultato di amministrazione effettuata sulla base dei dati di preconsuntivo di cui all'art. 42, comma 9, del D.LGS. 118/2011, Gli enti in ritardo nell'approvazione dei propri rendiconti non possono applicare al bilancio di previsione le quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione fino all'avvenuta approvazione.

ART. 1 CO. 898 L. 145/2018

• ENTI IN DISAVANZO ELEVATO

- 898. Nel caso in cui l'importo della lettera A) del prospetto di cui al comma 897 risulti negativo o inferiore alla quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il FCDE e al FAL, gli enti possono applicare al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione per un importo non superiore a quello del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione.

- La legge di bilancio 2019 ammette la spendibilità delle sole componenti di avanzo che trovino capienza nell'avanzo complessivo dell'ente, al netto di FCDE e FAL, con una limitata deroga per gli enti in disavanzo.

Per gli enti che hanno chiuso l'ultimo rendiconto **in avanzo (LETT. E positiva)**



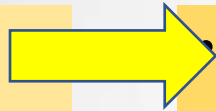
la limitazione riguarda unicamente la non spendibilità dell'avanzo accantonato a FCDE e al Fondo anticipazioni di liquidità (FAL).

- Tali esclusioni sono implicite nella normativa contabile che prevede che gli avanzi accantonati o vincolati possano essere usati unicamente per la finalità propria dell'accantonamento o del vincolo. Tale finalità, nel caso dell'FCDE e del FAL non è la copertura di nuove spese

La situazione è particolarmente complessa:

- per le modalità di determinazione del risultato di amministrazione «armonizzato» che deve coprire anche le quote vincolate e accantonate;
- per gli enti che hanno registrato un disavanzo da riaccertamento straordinario e che, in base al dm 2 aprile 2015, hanno previsto una copertura su numerose annualità (30 anni)

Per gli enti che hanno chiuso l'ultimo rendiconto in disavanzo ovvero che presentano **valori negativi dell'avanzo disponibile, lett. E)**



viene introdotto un limite quantitativo all'uso delle quote accantonate (colonna B), vincolate (C) e destinate (D) dell'avanzo eventualmente presenti in bilancio.

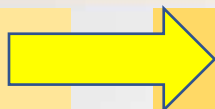
- Tale limite è diversamente articolato a seconda della capienza del risultato di amministrazione complessivo (A) rispetto alla quota minima obbligatoria accantonata al FCDE e al (FAL)

Gli avanzi spendibili

Per gli enti che presentano valori negativi dell'avanzo disponibile, lett. E)

DISAVANZO

MODERATO cioè avanzo disponibile E) negativo, risultato di amm.ne complessivo A) positivo e sup. alla somma di FCDE+FAL



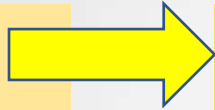
agli enti che, pur essendo in disavanzo (di lettera E), presentano un risultato di amministrazione complessivo (di lettera A) positivo e capiente rispetto alla somma degli accantonamenti a FCDE e a FAL,

- viene consentito di imputare al bilancio, come fonte di copertura di nuove spese, le quote di avanzo vincolato, accantonato o destinato presenti in bilancio, nel limite di un importo pari all'avanzo di amministrazione complessivo (lettera A) ridotto delle citate due poste contabili di accantonamento (FCDE e FAL) e incrementato della quota di disavanzo da ripianare (art. 1, comma 897) (il disavanzo in AGGIUNTA)

Regola per gli enti in disavanzo moderato

| | |
|--------------------------------------|----------|
| AVANZO SPENDIBILE | = |
| AVANZO COMPLESSIVO LETT. A | + |
| ACCANTONAMENTI a (FCDE+FAL) | - |
| QUOTA DISAVANZO DA RECUPERARE | + |

Per gli enti che hanno chiuso l'ultimo rendiconto in **DISAVANZO ELEVATO** cioè avanzo disponibile E) negativo. Risultato di amm.ne A) negativo o cmq inf a FCDE+FAL



- agli enti per i quali non risulti verificata la predetta condizione di capienza, viene consentito di imputare al bilancio le quote di avanzo accantonato, vincolato o destinato presenti in bilancio (diverse dalle due voci di accantonamento a FCDE e a FAL) nei soli limiti della quota di disavanzo da ripianare (articolo 1, comma 898).

Gli avanzi spendibili

| | | |
|----------------|---|---|
| Art. 1 co. 820 | <u>IN AVANZO</u> : avanzo disponibile E) positivo | Piena spendibilità delle diverse voci dell'avanzo <u>ad eccezione di FCDE e FAL</u> |
| Art. 1 co. 897 | IN <u>DISAVANZO MODERATO</u> : avanzo disponibile <u>E) negativo</u> , risultato di amm.ne complessivo <u>A) positivo e sup. alla somma di FCDE e FAL</u> | Tetto alla spendibilità degli avanzi: <u>avanzo di amm.ne complessivo – (FCDE+FAL) + quota ripiano disavanzo</u> |
| Art. 1 co. 898 | IN <u>DISAVANZO ELEVATO</u> : avanzo disponibile <u>E) negativo</u> , risultato di amm.ne complessivo <u>A) negativo</u> o cmq inf. alla somma di FCDE e FAL | Tetto alla spendibilità degli avanzi: <u>solo quota ripiano disavanzo</u> |

Gli avanzi spendibili

| | | DISAV MODER | | DISAV ELEV |
|-------------------------------------|----|-----------------------------------|----|-------------------------------------|
| RISULT DI AMM.NE A) | | 100 | | 60 |
| FCDE | 50 | | 70 | |
| F.DO CONTENZ | 10 | | 5 | |
| TOT RISULT ACC.TO B) | | 60 | | 75 |
| RISULT VINCOL C) | | 30 | | |
| RISULT DESTIN D) | | 20 | | |
| RISULT LIBERO E) | | -10 | | -15 |
| Hp disav ripartito in n. 2 esercizi | | (100-50+5)= Applico 55 | | 70>60 Applico 7,5 |

- i Comuni inclusi nel campione (7.366) vengono rappresentati con colori diversi a seconda della situazione di bilancio degli enti, cui sono collegate diverse condizioni di spendibilità degli avanzi.
- Gli enti che espongono in bilancio un disavanzo “moderato” o “elevato” cui sono applicabili limiti alla spendibilità degli avanzi, sono in numero contenuto benché non trascurabile.
- Si tratta, rispettivamente, di 604 e 699 enti situati principalmente al Sud: il 44% e il 65% degli enti in disavanzo, rispettivamente, moderato e elevato è situata al Sud, contro solo il 23% degli enti in avanzo

Dati campionamento upB

| DATI AL 31.12.2017 MIGLIAIA DI EURO | RISULT DI AMM.NE AL 31.12.2017 LETT A) | RISULT DI AMM.NE AL 31.12.2017 LETT A) POSITIVO | RISULT DI AMM.NE AL 31.12.2017 LETT A) NEGATIVO | TOT PARTE ACCANTONATA LETT. B) | TOT PARTE VINCOLATA LETT. C) | TOT PARTE DESTINATA AGLI INVESTIM LETT D) | TOT PARTE DISPONIB (E = A-B-C-D) | TOT PARTE DISPONIB POSITIVA (E = A-B-C-D) | TOT PARTE DISPONIB NEGATIVA (E = A-B-C-D) |
|--|---|---|---|--------------------------------------|------------------------------------|--|--|--|--|
| COMUN | 32.062.503 | 32.151.002 | - 88.499 | 24.430.691 | 7.458.078 | 2.622.301 | -2.450.146 | 3.825.654 | - 6.275.800 |

Dati campionamento upB

| DETTAGLIO DELL'AVANZO ACC.TO | OBBLIGATORI | | PRUDENZIALI | | |
|------------------------------------|-----------------------|-----------|--|---------------------|-------------|
| | FCDE AL 31.12.2017 | FAL | F.DO PERDITE SOCIETÀ PARTECIPATE | F.DO CONTENZIOSO | ALTRI ACCTI |
| COMUNI | 19.124.798 | 1.492.983 | 128.864 | 1.415.031 | 2.272.173 |

Dati campionamento upB

| DETTAGLIO DELL'AVANZO VINCOLATO | VINCOLI DERIVANTI DA LEGGI E PRINC CONTAB | VINCOLI DERIVANTI DA TRASFERIM | VINCOLI DERIVANTI DALLA CONTRAZ DI MUTUI | VINCOLI ATTRIBUITI DALL'ENTE | ALTRI VINCOLI |
|--|--|---|---|---|----------------------|
| COMUNI | 2.023.041,00 | 2.475.356,00 | 1.193.153,00 | 1.149.824,00 | 616.703,00 |

Per individuare quale ammontare di tali avanzi potrà effettivamente finanziare spesa aggiuntiva degli enti, con effetti sui conti delle Amministrazioni pubbliche, sono state fatte alcune IPOTESI:

- una spendibilità al 25% delle voci di accantonamento diverse da FCDE e FAL (ACCTI OBBLIGATORI)
- una spendibilità compresa tra l'80% e il 90% delle voci di avanzo vincolato: si tratta infatti di poste più liberamente spendibili, nel rispetto della finalità predefinita;
- piena spendibilità dell'avanzo libero positivo e dell'avanzo destinato a investimenti

- Il campionamento mostra che il risultato di amministrazione complessivo assume valore positivo di importo elevato (36,9 miliardi di euro), al netto di una quota marginale di enti che presentano un risultato di amministrazione negativo di importo complessivo molto esiguo 105 comuni su un campione composto da 7455 enti.
- Gli enti con avanzo disponibile positivo (E+) sono 6155, mentre 1300 enti, di cui 1287 Comuni, sono in disavanzo (E-).
- Per quanto riguarda le altre componenti dell'avanzo, la quota maggioritaria dell'avanzo complessivo è assorbita dagli accantonamenti pari nel complesso a 27,9 miliardi, di cui 20 miliardi circa per FCDE; seguono i vincoli pari complessivamente a 9,2 miliardi – originati per circa il 38 per cento da trasferimenti vincolati – e gli avanzi destinati a investimenti pari a circa 3 miliardi.
- la quota disponibile netta del complesso degli enti (tabella 2.a, colonna “E”) risulta negativa (circa -3,2 miliardi), pari alla differenza tra enti con quota disponibile positiva (5,2 miliardi) e negativa (-8,3 miliardi)

- La determinazione del FCDE in occasione del rendiconto rappresenta uno degli aspetti cruciali della gestione a consuntivo, così importante da determinare le sorti del risultato di amministrazione in termini di avanzo o di disavanzo. Quest'anno la partita assume connotati ancora più delicati per due motivi:
 - 1) il superamento dei vincoli di finanza pubblica
 - 2) e lo scadere del regime transitorio che consente di calcolare il fondo secondo il metodo semplificato

- Le amministrazioni sono tornate libere di utilizzare le risorse confluite nei risultati di amministrazione senza più limiti se non quelli dettati dall'ordinamento contabile (e, per gli enti in disavanzo, dall'art. 1, commi 897-900 della L. 145/2018)
- Per questo motivo diventa fondamentale che il FCDE sia calcolato in maniera corretta rispetto all'effettivo rischio di inesigibilità sotteso ai residui attivi conservati in bilancio
- Infatti, se precedentemente una sottovalutazione del rischio (e quindi del FCDE) a favore delle risorse libere dell'avanzo non comportava particolari conseguenze, in quanto tali risorse rimanevano comunque imbrigliate nel pareggio di bilancio, oggi non è più così

- **METODO SEMPLIFICATO**: consente di accantonare a rendiconto un fondo di importo non inferiore a quello risultante dal rendiconto dell'esercizio precedente (X-1), sommato all'importo stanziato a tale titolo a bilancio, sottratto delle poste relative ai residui attivi stralciati dal conto del bilancio
- Considerato che il 2018, stante la normativa vigente, dovrebbe essere l'ultimo rendiconto in cui la norma consente l'utilizzo del metodo semplificato, preoccupazione x la chiusura dell'esercizio 2019 potrebbe rivelarsi difficile per molti enti che, con il calcolo ordinario, evidenzierebbero quote di FCDE notevolmente più elevate, che potrebbero determinare disavanzi

Il rendiconto 2018 è l'ultimo anno in cui il principio contabile allegato 4/2 ammette la possibilità di calcolo del FCDE secondo il metodo semplificato, ovvero:

- ✓ Fcde accantonato nel rendiconto 2017
- ✓ – utilizzi del Fcde per cancellazione di crediti inesigibili
- ✓ + Fcde accantonato nel bilancio di previsione 2018

Manca la riduzione per incassi

Quest'anno agli utilizzi per cancellazione di crediti inesigibili si accompagna anche quello per lo stralcio dei crediti fino a 1.000 euro dichiarati insussistenti per effetto dell'art. 4 del DI 119/2018

L'Anci, nel 2018, aveva richiesto un allungamento del regime transitorio, per allinearlo a quello previsto per il bilancio di previsione che prevede un abbattimento dell'accantonamento fino al 2020 compreso

Il metodo ordinario

- il metodo ordinario, in base al quale:
- a) su tutti i residui attivi non riscossi alla data del 31 dicembre deve essere calcolato il FCDE, tranne che per i residui attivi relativi a crediti riscossi per cassa (Imu, Tasi, addizionale Irpef), i crediti vantati verso PA e quelli assistiti da fidejussione. I crediti verso le partecipate devono essere ricompresi nel perimetro della svalutazione (Corte Conti Umbria n. 86/2018); la normativa contenuta al punto 3 dell'allegato 4/2 al D.lgs. n. 118/2011, prevede che "non sono oggetto di svalutazione i crediti da altre Amministrazioni Pubbliche", nelle quali pertanto non sono da ricomprendere quelli propri delle società partecipate
- b) la percentuale di accantonamento a FCDE deve essere calcolata come complemento a 100 della media delle riscossioni in conto residui rispetto ai residui attivi intervenute nei cinque anni precedenti dal 2014 al 2018 (Corte dei conti Lombardia, delibera n. 112/2018 e Corte dei conti Veneto, delibera n. 311/2018). Non rilevano le variazioni sui residui intervenute dopo l'approvazione del rendiconto dell'esercizio di riferimento. Se l'entrata è di nuova istituzione e non si dispongono di dati per calcolare la media, si dovrà quantificare il fondo secondo una stima prudenziale del responsabile che può anche fare riferimento a entrate analoghe (si pensi all'Imu/Ici, alla Tari/Tarsu);
- c) il grado di analisi che dovrà compiere il responsabile finanziario spazierà tra il capitolo, la categoria e la tipologia di entrata.
- d) la media da scegliere tra i quattro metodi di calcolo ammessi dall'ordinamento dovrebbe rispecchiare l'attuale andamento della riscossione del credito. Ciò al fine di evitare che percentuali prossime al 100% registrate in anni non armonizzati (in assenza di una ricostruzione extracontabile delle somme non accertate) falsi la media, portando ad un accantonamento sottostimato rispetto al reale rischio di inesigibilità.

FCDE metodo ordinario anche a rendiconto dal 2019

1

- su tutti i **residui attivi non riscossi alla data del 31 dicembre** deve essere calcolato il FCDE, tranne che per i residui attivi relativi a crediti riscossi per cassa (addizionale Irpef), i crediti vantati verso PA e quelli assistiti da fidejussione. I crediti vero le partecipate devono essere ricompresi nel perimetro della svalutazione ([Corte conti Umbria n. 86/2018](#))

2

- la percentuale di accantonamento a FCDE deve essere calcolata come **complemento a 100 della media delle riscossioni in conto residui rispetto ai residui attivi iniziali intervenute nei 5 anni precedenti dal 2014 al 2018.** Se l'entrata è di nuova istituzione e non si dispongono di dati per calcolare la media, si dovrà quantificare il fondo secondo una stima prudentiale del responsabile che può anche fare riferimento a entrate analoghe (si pensi all'Imu/Ici, alla Tari/Tarsu)

3

- la media da scegliere dovrebbe rispecchiare l'attuale andamento della riscossione del credito. Ciò al fine di **evitare che percentuali prossime al 100% registrate in anni non armonizzati (in assenza di una ricostruzione extracontabile delle somme non accertate) falsi la media, portando ad un accantonamento sottostimato rispetto al reale rischio di inesigibilità.**



DEBITI FUORI BILANCIO

- il «risultato di amministrazione», accertato o presunto, nel nuovo sistema contabile del Dlgs 118/2011 deve esprimere lo stato degli equilibri dell'ente (EQ = COPERTURA DELLA SPESA GARANTITA)
- Invero, il risultato di amministrazione «presunto» - che costituisce il riferimento del bilancio di previsione - non può non tenere conto dei fatti di gestione al 31 dicembre, noti all'ente, anche se questi fatti di gestione non sono stati ancora formalmente «accertati» con la rendicontazione dell'anno corrispondente. Di conseguenza, **il risultato di amministrazione presunto deve già inglobare lo squilibrio da eventuali debiti fuori bilancio, valorizzando lo strumento del fondo rischi**

RISULTATO LETT. A)

LETT. B) QUOTA ACCANTONATA

CHE SI DIVIDE:

- IN OBBLIGATORIA (FCDE e FAL)

- PRUDENZIALE (ACC.TI X RINNOVI CONTRATT./PARTECIP/CONTENZIOSO)

LETT. C) QUOTA VINCOLATA

LETT. D) QUOTA DESTINATA

LETT. E) QUOTA LIBERA



LE FUNZIONI DELL'ORGANO DI REVISIONE (collaborazione, pareri e vigilanza)

ART. 239 TUEL

Art. 42 TUEL – Attribuzione dei consigli

ART.239

ART. 42

collaborazione

a) attività di **collaborazione con l'organo consiliare**, **continua a rappresentare un aspetto innovativo nelle funzioni assegnate ad un organo di controllo**

In concreto **l'attività di collaborazione** si esplica attraverso pareri, rilievi, osservazioni e proposte finalizzate a conseguire una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione (CDC Piemonte 345/2013)

L'evoluzione normativa e la giurisprudenza contabile hanno rafforzato la funzione di VIGILANZA rispetto a quella di COLLABORAZIONE

b) **pareri**, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di:

Le sette tipologie di pareri obbligatori su cui interviene l'organo di controllo con funzione di collaborazione con l'organo consiliare sono ribadite dall'art 42, comma 2 del TUEL «Attribuzioni dei consigli»

- 1) strumenti di programmazione economico-finanziaria;
- 2) proposta di bilancio di previsione verifica degli equilibri e variazioni di bilancio (escluse quelle di competenza di giunta e del responsab finanz e dei dirig se non previsto espressamente dalla norma)
- 3) modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni;
- 4) proposte di ricorso all'indebitamento;
- 5) proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia;
- 6) **proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni;**
- 7) proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali.

PARERI

ART.42

Art. 42 TUEL – Attribuzione dei consigli

ART.239  ART. 42

CDC PIEMONTE 345/2013

- L'esame di casi nei quali è richiesto il parere dell'organo di revisione conferma che si tratta di un'attività di collaborazione che riguarda le attribuzioni consiliari nelle materie economico – finanziarie, propedeutica all'assunzione delle delibere di competenza del Consiglio
- Il co. 1 bis, dell'art. 239 precisa che i pareri sono obbligatori e l'organo consiliare è tenuto "ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione" (Il co. 1 bis è stato introdotto nel TUEL dall'art. 3, co. 1, lett. o), del d.l. 174/2012, conv. dalla l. 213/2012)

Art. 42 TUEL – Attribuzione dei consigli

1. Il consiglio è l'organo di indirizzo e di controllo politico-amministrativo.
2. Il consiglio ha competenza limitatamente ai seguenti atti fondamentali:
 - a) statuti dell'ente e delle aziende speciali;
 - b) programmi, relazioni previsionali e programmatiche, piani finanziari, programmi triennali e elenco annuale dei lavori pubblici, bilanci annuali e pluriennali e relative variazioni, rendiconto, piani territoriali ed urbanistici ...;
 - c) convenzioni tra i comuni e quelle tra i comuni e provincia, costituzione e modificazione di forme associative;
 - d) istituzione, compiti e norme sul funzionamento degli organismi di decentramento e di partecipazione;
 - e) organizzazione dei pubblici servizi, costituzione di istituzioni e aziende speciali, concessione dei pubblici servizi, partecipazione dell'ente locale a società di capitali, affidamento di attività o servizi mediante convenzione;
 - f) istituzione e ordinamento dei tributi, con esclusione della determinazione delle relative aliquote; disciplina generale delle tariffe per la fruizione dei beni e dei servizi;
 - g) indirizzi da osservare da parte delle aziende pubbliche e degli enti dipendenti, sovvenzionati o sottoposti a vigilanza;

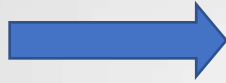
(SEGUE..)

Art. 42 TUEL – Attribuzione dei consigli

- h) contrazione di mutui;
- i) spese che impegnino i bilanci per gli esercizi successivi, escluse quelle relative alle locazioni di immobili ed alla somministrazione e fornitura di beni e servizi a carattere continuativo;
- l) acquisti e alienazioni immobiliari, relative permute, appalti e concessioni che non siano previsti espressamente in atti fondamentali del consiglio o che non ne costituiscano mera esecuzione e che, comunque, non rientrino nella ordinaria amministrazione di funzioni e servizi di competenza della giunta, del segretario o di altri funzionari;
- m) definizione degli indirizzi per la nomina e la designazione dei rappresentanti del comune presso enti, aziende ed istituzioni, nonchè nomina dei rappresentanti del consiglio presso enti, aziende ed istituzioni ad esso espressamente riservata dalla legge.
- 4. Le deliberazioni in ordine agli argomenti di cui al presente articolo non possono essere adottate in via d'urgenza da altri organi del comune o della provincia, salvo quelle attinenti alle variazioni di bilancio adottate dalla giunta da sottoporre a ratifica del consiglio nei sessanta giorni successivi, a pena di decadenza.

Art. 42 TUEL – Attribuzione dei consigli

ART.239



ART. 42

CDC LIGURIA 4/2014 (in linea alla CDC Piemonte 345/2013)

- Nell'individuare le funzioni dell'Organo di revisione, l'art. 239 del TUEL, alla lettera a) del comma 1, prevede che l'Organo di revisione "svolge ... **attività di collaborazione con l'organo consiliare** secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento", **attività di collaborazione che si esplica, in concreto, attraverso pareri, rilievi, osservazioni e proposte finalizzate a conseguire una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione.**
- Le sette tipologie di materie sulle quali sono richiesti i pareri obbligatori sono una parte di quelle attribuite al Consiglio dall'art. 42 Tuel
- Il successivo comma 1-bis dell'art. 239, introdotto nel TUEL dall'art. 3, comma 1, lettera o), del d.l. 174/2012, precisa che "i pareri sono obbligatori" e che "l'organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione", con ciò confermando la funzione ausiliaria, nell'esercizio dell'attività consultiva, dell'Organo di revisione nei confronti dell'Organo consiliare

Art. 42 TUEL – Attribuzione dei consigli

Pareri art. 239

b) pareri, in materia di:

- 1) strumenti di programmazione economico-finanziaria;
- 2) proposta di bilancio di previsione verifica degli equilibri e variazioni di bilancio
- 3) modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni;
- 4) proposte di ricorso all'indebitamento;
- 5) proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia;
- 6) **proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio** e transazioni;
- 7) proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali;

Ulteriori pareri (4/2, 4/3, Tuel)

- 1) parere su **riaccertamento ordinario residui (4/2)**;
- 2) parere sul **DUP e suo aggiornamento**;
- 3) **parere sul piano di rientro disavanzo d'amministrazione (4/2)**;
- 4) parere sul piano di riequilibrio finanziario;
- 5) **parere su variazione bilancio in esercizio provvisorio per utilizzo avanzo vincolato (4/2)**;
- 6) **verifica congruità accantonamenti per contenzioso (4/2) (Sez. Aut. 14/2017 debiti fuori bilancio)**;
- 7) parere sulla convenienza ad effettuare manutenzione straordinaria su beni di terzi (4/3)
- 8) **Decreto crescita ai fini dell'assunzione di personale**

Le modifiche all' art. 239

ART 239 PRE DL 174/2012

- 1. L'organo di revisione svolge le seguenti funzioni:
- **a) attività di collaborazione** con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento;
- **b) pareri** sulla proposta di bilancio di previsione e dei documenti allegati e sulle variazioni di bilancio. Nei pareri è espresso un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto del parere espresso dal responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'articolo 153, delle variazioni rispetto all'anno precedente dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile. Nei pareri sono suggerite all'organo consiliare tutte le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni. I pareri sono obbligatori. L'organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione;
- **c) vigilanza** sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità; l'organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento;

ART 239 POST DL 174/2012

- 1. L'organo di revisione svolge le seguenti funzioni:
- **a) attività di collaborazione** con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento;
- **b) pareri**, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di:
 - 1) strumenti di programmazione economico-finanziaria;
 - 2) proposta di bilancio di previsione verifica degli equilibri e variazioni di bilancio;
 - 3) modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni;
 - 4) proposte di ricorso all'indebitamento;
 - 5) proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia;
 - 6) proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni;
 - 7) proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali;
- **c) vigilanza** sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità; l'organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento;

I pareri obbligatori dell'organo di revisione degli enti locali

- **La riforma dei controlli (DL 174/2012)** negli enti locali è intervenuta ampliando la funzione di collaborazione dell'organo di revisione degli enti locali. Sono ora **N. 7 le tipologie di materie** comprese nelle funzioni del Consiglio per le quali è richiesto sulle proposte di deliberazione il parere obbligatorio dell'organo di revisione. Oltre ai principali regolamenti il parere preventivo deve ora essere espresso su tutti gli atti fondamentali a contenuto finanziario e di gestione dei servizi

I pareri obbligatori dell'organo di revisione degli enti locali

I pareri rientrano nella funzione di collaborazione con il Consiglio.

Il c. 1bis dell' art. 239, risolve ogni dubbio indicando che è l'organo consiliare (e non altri) che è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione.

Il regolamento di contabilità deve stabilire:

- entro quale termine l'organo di revisione dovrà esprimersi
- per il parere sul bilancio di previsione il c. 2 dell'art. 174 Tuel demanda, infatti, al regolamento di contabilità di stabilire un "congruò" termine per l'adempimento
- sul piano operativo all'organo di revisione dovrà` essere trasmessa una proposta di atto deliberativo completa di tutti gli allegati. Su tale proposta l'organo di revisione dovrà esprimere un parere entro il termine stabilito dal regolamento di contabilità.

b) pareri, in materia di: proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni



ART. 194 TUEL

Riconosciment
o di legittimità
di debiti fuori
bilancio: le
fattispecie

1. Con **deliberazione consiliare** di cui all'art. 193, comma 2, o con diversa **periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità**, gli enti locali riconoscono la legittimità dei **debiti fuori bilancio derivanti da:**
 - a) **sentenze esecutive**
 - b) **copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni**, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purchè sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'art. 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione
 - c) **ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali** costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali (**CORTE DEI CONTI CAMPANIA PARERE 6 FEBBRAIO 2019, N. 20**)
 - d) **procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità**
 - e) **acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191**, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.
2. Per il pagamento, l'ente può provvedere anche mediante un **piano di rateizzazione, della durata di tre anni finanziari** compreso quello in corso, convenuto con i creditori.
3. Per il **finanziamento delle spese suddette, ove non possa documentalmente provvedersi a norma dell'articolo 193, comma 3, l'ente locale può far ricorso a mutui ai sensi degli articoli 202 e seguenti. Nella relativa deliberazione consiliare viene dettagliatamente motivata l'impossibilità di utilizzare altre risorse.**



LE REGOLE PER L'ASSUNZIONE DEGLI IMPEGNI DI SPESA E I DEBITI FUORI BILANCIO

Debiti fuori bilancio definizione

b) **pareri** in materia di: proposte di riconoscimento di **debiti fuori bilancio e transazioni**

ART. 193
TUEL
EQUILIBRI
DI
BILANCIO



2. Con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque almeno una volta **entro il 31 luglio di ciascun anno**, **l'organo consiliare provvede con delibera a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio** o, in caso di accertamento negativo ad adottare, contestualmente: (OPPORTUNO RISULT PRESUNTO AL 31/12 STIMATO)
- a) le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui;
 - b) i **provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'art. 194;**
 - c) le iniziative necessarie ad adeguare il FCDE accantonato nel risultato di amministrazione in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui.

CDC VENETO 279/2018

- È accertato infatti che una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio è rappresentata da sentenze che determinano per l'ente l'insorgere di oneri di rilevante entità finanziaria e che il bilancio non riesce ad affrontare con risorse disponibili nell'anno o nel triennio di riferimento del bilancio (art. 193 TUEL). La nota integrativa, allegata al bilancio, deve, anche nel caso del “fondo contenziosi”, curare particolarmente l'indicazione dei criteri che sono stati adottati per pervenire alla decisione di accantonamento al “fondo rischi” e fornire valutazioni sulla gestione complessiva dei rischi da contenzioso per l'ente

Debiti fuori bilancio definizione

ART. 194 TUEL

DEBITO FUORI
BILANCIO

(assenza di
definizione nel
TUEL)

- obbligazioni verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro, assunta al di fuori delle normali procedure di assunzione degli impegni di spesa (vedi anche Ministero degli Interni circolare del 20 settembre 1993).

- Debito fuori bilancio una obbligazione dell'ente locale, valida sul piano giuridico, ma assunta in violazione del procedimento giuscontabile di spesa normativamente previsto

L'ordinamento giuridico e contabile degli enti locali disciplina compiutamente il procedimento di spesa che, ai sensi dell'art. 182 T.U.E.L. si compone delle fasi:

- dell'impegno,
- della liquidazione,
- dell'ordinazione,
- e del pagamento.

Vanno distinti:

- "l'impegno amministrativo", riconducibile all'art. 183 T.U.E.L.
- dal c.d. "impegno contabile" che, invece, fa capo all'art. 191 T.U.E.L.
- Il primo (quello amministrativo) si concretizza nel momento in cui sorge l'obbligazione tra l'ente locale ed il terzo, il secondo (quello contabile) consiste nella apposizione, da parte del responsabile finanziario, del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.

- L'impegno amministrativo non può sorgere in assenza di impegno contabile perché principio ineludibile del nostro ordinamento è la necessità di dover reperire, preventivamente, la copertura finanziaria della spesa

- Un debito fuori bilancio è un'obbligazione scaduta che va inserita tra le spese dell'ente previo formale riconoscimento da parte dell'organo consiliare, il quale deve provvedere anche a reperire le necessarie risorse per finanziarlo.
- L'iter amministrativo previsto dalla legge discende dalla necessità di rispettare 2 regole fondamentali della contabilità finanziaria (che ricordiamo è deputata a misurare l'effettivo impiego delle risorse prelevate dai cittadini) e cioè:
 - 1) predittività: le spese (e quindi i debiti) devono essere contabilizzate a carico di stanziamenti di bilancio previsti nel bilancio di previsione o in successive variazioni;
 - 2) autorizzatorietà: gli stanziamenti approvati dal consiglio comunale costituiscono il limite invalicabile per poter assumere impegni di spesa



Allegato 1 n. 16) IL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA

Le previsioni del bilancio di previsione finanziario hanno **carattere autorizzatorio per ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce, costituendo limite agli impegni e ai pagamenti**, fatta eccezione per le partite di giro/servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa.

La funzione autorizzatoria fa riferimento anche alle entrate, di competenza e di cassa per accensione di prestiti. (Il bil. di previsione di cassa e competenza per il primo esercizio e di competenza per i due successivi esercizi X+1 e X+2)

IL BILANCIO DI PREVISIONE HA CARATTERE **AUTORIZZATORIO**

- Le procedure indicate dalle norme e dai principi contabili per l'assunzione degli impegni di spesa sono destinate a garantire che la **spesa sia prevista e dunque autorizzata dall'organo consiliare all'atto dell'approvazione del bilancio di previsione**, tali procedure **assicurano al fornitore** che la spesa sarà pagata nei tempi e modi previsti dalla legge

Le procedure degli impegni di spesa disciplinate dagli artt. 153 co. 4 e 5, 164 co. 2, 183 e 191, Princ. Contab. N. 16 e Alleg. 4/2

Seguendo l'ordine della normativa, la disciplina si può così riassumere

- **I provvedimenti dei responsabili dei servizi (determinazioni) (IMPEGNO AMM.VO art. 183) sono esecutivi dopo l'attestazione di copertura finanziaria apposta dal responsab dei serv finanziari (c.d. IMPEGNO CONTABILE art. 191)**
- art 153 co 5 e 183 co. 7 (visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria deve essere apposto su tutte le determinaz dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa **CONTR. INTERNI**) Con l'apposizione del visto la determinaz diventa esecutiva
- **Al fine di evitare ritardi nei pagamenti, il responsab del servizio che adotta la determinazione deve accertare il programma dei pagamenti e la sua compatibilità art 183 co 8**
- **Gli enti locali possono effettuare spesa solo se registrato l'impegno contabile e attestata la copertura del responsab dei serv finanz art 153 co 5 e 183**
- **All'organo di revisione sono trasmessi da parte del responsabile del servizio finanziario le attestazioni di assenza di copertura finanziaria in ordine alle delibere di impegni di spesa (ART. 239 CO. 2)**
- **L'impegno si perfeziona mediante l'atto gestionale vale a dire la determinazione art. 183 co 9**

Differenza tra impegno di spesa E prenotazione dell'impegno

IMPEGNO DI SPESA ARTT 183/191/49

- I provvedimenti dei responsabili dei servizi (determinazioni) (**IMPEGNO AMM.VO art. 183**) sono esecutivi dopo l'attestazione di copertura finanziaria apposta dal responsabile dei servizi finanziari (**c.d. IMPEGNO CONTABILE art. 191 art 153 co 5 e 183 co. 7 (visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria deve essere apposto su tutte le determinazioni dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa CONTR. INTERNI ART 174-BIS)** Con l'apposizione del visto la determinazione diventa esecutiva
- **Parere di regolarità contabile richiesto anche dall'art. 49 sulle proposte di deliberazione di Giunta e Consiglio**

PRENOTAZIONE DELL'IMPEGNO

- Durante la gestione possono essere **prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento.**
- La **prenotazione è una mera registrazione contabile tipo un pro memoria che blocca una parte dello stanziamento del capitolo di spesa ma non impegna l'ente vs l'esterno**
- **Le prenotazioni che non si trasformano in reali impegni di spesa in quanto non è sorta l'obbligazione giuridica perfezionata decadono e costituiscono economie di spesa (art 183 co 3) e quindi concorrono al risultato di amministrazione (eccezione spese di investimento)**

IMPEGNI AUTOMATICI

- Art 183 co 2: tabellare spesa di personale/rate di amministrazione mutui/contratti di somministrazione

CASI DI DIVIETO DI ASSUNZIONE DI IMPEGNI

- Art 183 co. 6 «**Non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente:** a) sugli esercizi successivi a quello in corso, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali o siano necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo»
- **L'intenzione del legislatore di minimizzare i residui**



LE PROCEDURE PER L'ASSUNZIONE DEGLI IMPEGNI DI SPESA

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

- 4. **Il responsabile del servizio finanziario**, di ragioneria o qualificazione corrispondente, è preposto alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, **avanzate dai vari servizi**, da iscriversi nel bilancio di previsione ed alla **verifica periodica** dello stato di accertamento delle entrate e **di impegno delle spese**, alla regolare tenuta della contabilità economico-patrimoniale e più in generale alla **salvaguardia degli equilibri finanziari** e complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica

- 5. Il **regolamento di contabilità** disciplina le modalità con le quali vengono resi i pareri di regolarità contabile sulle, proposte di deliberazione ed apposto il visto di regolarità contabile sulle determinazioni dei soggetti abilitati. Il responsabile del servizio finanziario effettua le attestazioni di copertura della spesa in relazione alle disponibilità effettive esistenti negli stanziamenti di spesa

- 2. Il **bilancio di previsione finanziario** ha carattere **autorizzatorio**, costituendo limite, per ciascuno degli esercizi considerati:
 - a) agli accertamenti e agli incassi riguardanti le accensioni di prestiti;
 - **b) agli impegni e ai pagamenti di spesa**. Non comportano limiti alla gestione le previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro.

- 1. **L'impegno** costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale, **a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata** è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione e la relativa scadenza **e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio**, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata ai sensi dell'art. 151.
- 3. Durante la gestione **possono anche essere prenotati impegni** relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali **entro il termine** dell'esercizio non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi **decadono e costituiscono economia** della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla **determinazione del risultato** contabile di amministrazione di cui all'art. 186

Art 183

- 4. Costituiscono inoltre economia le minori spese sostenute rispetto all'impegno assunto, verificate con la conclusione della fase della liquidazione.
- 5. Tutte le obbligazioni passive giuridicamente perfezionate, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, **con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza**, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. Le spese sono registrate anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.
- 6. Gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili. **Non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente:**
 - **a) sugli esercizi successivi a quello in corso, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali o siano necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali,** fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo;

Art 183

- **7. I provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.**
- 8. Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, **il responsabile della spesa** che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di **accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa** e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa...
- 9. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali **i responsabili dei servizi assumono atti di impegno** nel rispetto dei principi contabili generali e del principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. **A tali atti, da definire «determinazioni»** Gli impegni sono registrati distinguendo le spese ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare
...

- **1. Gli enti locali possono effettuare spese solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente programma del bilancio di previsione e l'attestazione della copertura finanziaria di cui all'art. 153, comma 5.** Nel caso di spese riguardanti trasferimenti e contributi ad altre amministrazioni pubbliche, somministrazioni, forniture, appalti e prestazioni professionali, il responsabile del procedimento di spesa comunica al destinatario le informazioni relative all'impegno. La comunicazione dell'avvenuto impegno e della relativa copertura finanziaria, riguardanti le somministrazioni, le forniture e le prestazioni professionali, è effettuata contestualmente all'ordinazione della prestazione con l'avvertenza che la successiva fattura deve essere completata con gli estremi della suddetta comunicazione. Fermo restando quanto disposto al comma 4, **il terzo interessato, in mancanza della comunicazione, ha facoltà di non eseguire la prestazione sino a quando i dati non gli vengano comunicati.**

- 4. Nel caso in cui vi è stata l'acquisizione di beni e servizi in violazione dell'obbligo indicato nei commi 1, 2 e 3, il rapporto obbligatorio intercorre, ai fini della controprestazione e per la parte non riconoscibile ai sensi dell'art. 194, comma 1, lettera e), tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura. Per le esecuzioni reiterate o continuative detto effetto si estende a coloro che hanno reso possibili le singole prestazioni.

l'ordinamento giuridico e contabile degli enti locali disciplina compiutamente il procedimento di spesa che, ai sensi dell'art. 182 T.U.E.L. si compone delle fasi dell'impegno, della liquidazione, dell'ordinazione e del pagamento.

All'uopo **vanno distinti "l'impegno amministrativo", riconducibile all'art. 183 T.U.E.L., dal c.d. "impegno contabile" che, invece, fa capo all'art. 191 T.U.E.L.**

- Il primo (**quello amministrativo**) si concretizza nel momento in cui sorge l'obbligazione tra l'ente locale ed il terzo, costituisce vincolo al bilancio ed il responsabile dell'atto di impegno deve farsi anche carico di verificarne la legittimità in punto di diritto;
- il secondo (**quello contabile**) consiste nella apposizione, da parte del responsabile finanziario, del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria. L'impegno amministrativo non può sorgere in assenza di impegno contabile perché principio ineludibile del nostro ordinamento è la necessità di dover reperire, preventivamente, la copertura finanziaria della spesa.

l'IMPEGNO AMMINISTRATIVO riconducibile all'art. 183

- si concretizza nel momento in cui sorge l'obbligazione tra l'ente locale ed il terzo

l'IMPEGNO CONTABILE riconducibile all'art. 191

- consiste nella apposizione, da parte del **responsabile finanziario**, del **visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria**.
- L'impegno amministrativo non può sorgere in assenza di impegno contabile perché principio **ineludibile del nostro ordinamento è la necessità di dover reperire, preventivamente, la copertura finanziaria della spesa**.

PARERE DI REGOLARITÀ TECNICA e CONTABILE SU PROPOSTE DI DELIBERAZIONE DI GIUNTA E CONSIGLIO ART 49 TUEL

è preventivo ART 49 co. 1

1. Su ogni proposta di deliberazione sottoposta alla Giunta e al Consiglio che non sia mero atto di indirizzo deve essere richiesto il parere, in ordine alla sola regolarità tecnica, del responsabile del servizio interessato e, qualora comporti riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente, del responsabile di ragioneria in ordine alla regolarità contabile. I pareri sono inseriti nella deliberazione. 2. Nel caso in cui l'ente non abbia i responsabili dei servizi, il parere è espresso dal segretario dell'ente, in relazione alle sue competenze. 3. I soggetti di cui al comma 1 rispondono in via amministrativa e contabile dei pareri espressi. 4. Ove la Giunta o il Consiglio non intendano conformarsi ai pareri di cui al presente articolo, devono darne adeguata motivazione nel testo della deliberazione

VISTO DI ATTESTAZIONE DELLA COPERTURA FINANZIARIA SULLE DETERMINAZIONI DIRIGENZIALI

- È successivo
- ART 187 CO 7.
- I provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria

CHE COSA SONO I DEBITI FUORI BILANCIO?

**Obbligazione assunta al di fuori delle normali procedure di
assunzione degli impegni di spesa**

**In assenza dell'impegno contabile (art. 191) si ha la
formazione del debito fuori bilancio**

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività pregresse

DEBITI FUORI BILANCIO

7. I provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria

PASSIVITÀ PREGRESSE

- Consigliabile che il regolamento di contabilità disciplini la copertura di eventuali passività pregresse che devono essere distinte dai debiti fuori bilancio

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività pregresse

DEBITO FUORI BILANCIO

- Il debito fuori bilancio si sostanzia in un'obbligazione assunta in violazione delle norme che regolano l'assunzione degli impegni di spesa da parte degli enti locali

PASSIVITÀ PREGRESSA

La dottrina e giurisprudenza hanno definito la differenza tra debiti fuori bilancio e passività pregresse

- le passività pregresse sono rappresentate da spese eccedenti l'impegno originario essendo la causa dell'eccedenza sopravvenuta e imprevedibile
- Sostanzialmente la Corte dei Conti evidenzia che, nel caso in cui l'impegno sia stato a suo tempo assunto, ma i corrispondenti residui siano stati eliminati oppure nei casi in cui, ad esempio sulle utenze, l'ente riceva in annualità successive richieste di **conguaglio su spese a suo tempo impegnate**, tali spese possano essere impegnate sulla competenza dell'esercizio e non siano da considerarsi debiti fuori bilancio. Se stanziamento non sufficiente variazione di bilancio

Accanto a quelli definibili tecnicamente “debiti fuori bilancio”, si collocano le c.d. “passività pregresse” o arretrate, spese che, a differenze dei primi, riguardano debiti per cui si è proceduto a regolare impegno (amministrativo, ai sensi dell’art. 183 TUEL) ma che, per fatti non prevedibili, di norma collegati alla natura della prestazione, hanno dato luogo ad un debito in assenza di copertura (mancanza o insufficienza dell’impegno contabile ai sensi dell’art. 191 TUEL). Proprio perché la **passività pregressa si pone all’interno di una regolare procedura di spesa, esula dalla fenomenologia del debito fuori bilancio** (cfr., in proposito, la deliberazione di questa Sezione in merito al caso delle prestazioni professionali, n. 441/2012/PAR) e costituiscono, invero, debiti la cui competenza finanziaria è riferibile all’esercizio di loro manifestazione. In tali casi, lo strumento **procedimentale di spesa è costituito dalla procedura ordinaria di spesa (art. 191 TUEL), accompagnata dalla eventuale variazione di bilancio necessaria a reperire le risorse ove queste siano insufficienti (art. 193 TUEL)**

- Il concetto di “**passività potenziale**”, in assenza di definizione specifica da parte dei principi contabili medesimi di cui al D.lgs. n. 118/2011, è una nozione che può ricavarsi dagli standard nazionali e internazionali in tema di contabilità, ed in particolare dallo IAS 37 **e dall’OIC 31 (prima OIC n. 19)**
- Si tratta di un’obbligazione passiva possibile la cui consistenza deriva da eventi passati e la cui esistenza sarà confermata dal verificarsi o meno di uno o più eventi futuri e incerti. **Tale stato di incertezza** è espresso algebricamente dal **c.d. coefficiente di rischio**, che deve essere **stimato dal soggetto che redige il bilancio** in base alle situazioni concrete e quindi motivato. Sulla base di tale valutazione, **moltiplicando il coefficiente con l’ammontare della passività potenziale** (il cui ammontare emerge come determinato) **si determina l’accantonamento**.

- Si registra una sintonia sul concetto di passività potenziale codificato negli IAS e OIC e i principi contabili applicati (4/2)
- Si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa, ma per cui i principi contabili ritengono necessario, e non facoltativo, l'accantonamento a fondo rischi
- La finalità è infatti quella di non fare trovare l'Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo che si è ritenuto probabile dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie: la finalità è quella di preservare gli equilibri di bilancio, e richiederà quindi uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente; l'entità del contenzioso dovrà essere nel contempo specificamente monitorato dall'Organo di Revisione (CONGRUITÀ)

Art 194 fattispecie debiti fuori bilancio

a)

- sentenze esecutive

b)

- copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purchè sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'articolo 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione

c)

- ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali

d)

- procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità

e)

- acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza

Art. 191 (TUEL) Regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione di spese – ALTRA FATTISPECIE DI DEBITO FUORI BILANCIO

- «3. Per i lavori pubblici di somma urgenza, cagionati dal verificarsi di un evento eccezionale o imprevedibile, la Giunta, entro venti giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, sottopone al Consiglio il provvedimento di riconoscimento della spesa con le modalità previste dall'articolo 194, comma 1, lettera e), prevedendo la relativa copertura finanziaria nei limiti delle accertate necessità per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità. Il provvedimento di riconoscimento è adottato entro 30 giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine. La comunicazione al terzo interessato è data contestualmente all'adozione della deliberazione consiliare.»

Copertura debiti fuori bilancio

ART 193

- possono essere utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi le possibili economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione

ART 193

- i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale

ART 187

- La quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, accertato ai sensi dell'art. 186 e quantificato ai sensi del comma 1, può essere utilizzato con provvedimento di variazione di bilancio

ART 193

- l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data di cui al comma 2 (31 LUGLIO)

ART 194

- ove non possa documentalmente provvedersi a norma dell'art. 193, comma 3, l'ente locale può far ricorso a mutui ai sensi degli artt. 202 e seguenti. Nella relativa deliberazione consiliare viene dettagliatamente motivata l'impossibilità di utilizzare altre risorse

Copertura debiti fuori bilancio

Parere del revisore

**Delibera consiglio di
riconoscimento del
debito fuori bilancio
(pagam solo dopo la
Delibera)**

**Trasmissione alla Corte
dei Conti (art 23 co 5 l.
289/2002)**

- si deve ritenere necessariamente operante il principio di specialità, in base al quale il punto 5.2. (ALLEG 4/2), che riguarda specificamente il fondo rischi contenzioso, impone l'obbligo di accantonamento di somme nel medesimo, laddove l'art. 167 TUEL, in quanto legge generale, prevede la facoltà di accantonare somme in fondi che non possono che essere necessariamente diversi dal fondo rischi contenzioso.

Principio di specialità

- **4/2 PUNTO 5.2 LETT h)** nel caso in cui l'ente, a seguito di **contenzioso** in cui ha significative **probabilità** di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione **l'ente è tenuto ad accantonare** le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, **stanziando nell'esercizio le relative spese** che, **a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione** che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi. **Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata. L'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso.**
- In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio).

- **4/2 PUNTO 5.2 LETT h)** In presenza di **contenzioso** di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio.
- L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti.

ART 167 CO 3 FONDI PER SPESE POTENZIALI

- 3. È data **facoltà** agli enti locali di stanziare nella missione "Fondi e accantonamenti", all'interno del programma "Altri fondi", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione, utilizzabili ai sensi di quanto previsto dall'art. 187, comma 3. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo

Debiti fuori bilancio allegato 4/2 e CDC LIGURIA 103/2018

Corte dei Conti Liguria 103/2018

- **Il punto 5.2 dei principi contabili** applicati alla contabilità finanziaria impone l'obbligo di accantonamento di somme nel fondo rischi contenzioso in presenza di significative probabilità di soccombenza o di sentenza non definitiva e non esecutiva. Ciò implica che, in presenza di contenziosi di ingente valore, l'Ente deve valutare il grado di possibilità/probabilità/quasi certezza dei medesimi, ai fini di procedere ai necessari accantonamenti per evitare che gli importi derivanti dalle relative sentenze di condanna siano tali da minare gli equilibri di bilancio.
- Tali accantonamenti devono, necessariamente, essere già fatti nel corso del giudizio di primo grado e, soprattutto, prima della sentenza di condanna la quale, essendo de iure esecutiva, non rientra più tra le fonti delle c. d. passività potenziali ma tra quelle dei debiti da riconoscere fuori bilancio, in assenza di una specifica copertura finanziaria.
- Al riguardo è, in concreto, decisivo il ruolo dell'Organo di revisione il quale deve periodicamente informarsi sui processi in corso segnalando esplicitamente tale irregolarità nelle relazioni ai bilanci preventivi e consuntivi sino ad arrivare all'eventuale punto di non dare parere favorevole alla proposta dei medesimi.

- In applicazione dei principi di veridicità, trasparenza ed equilibrio del bilancio, l'ente, senza attendere l'adempimento annuale previsto dall'art. 193 del Tuel, ha l'obbligo di adottare tempestivamente i provvedimenti di riconoscimento dei debiti fuori bilancio, onde evitare la formazione di oneri aggiuntivi che potrebbero anche determinare un danno erariale.

L'esatta individuazione e quantificazione dei debiti fuori bilancio nel corso dell'esercizio finanziario costituisce un preciso dovere dell'organo consiliare, il quale è stato investito dal legislatore:

1. dell'obbligo di dare atto del permanere degli equilibri di bilancio e, in quella sede, di verificare se la sussistenza di debiti fuori bilancio
2. ulteriore funzione svolta dalla delibera consiliare è l'accertamento delle cause che hanno originato l'obbligo, con le conseguenziali ed eventuali responsabilità; al riguardo, questa funzione di accertamento è rafforzata dalla previsione dell'invio alla competente Procura regionale della Corte dei conti (art. 23, comma 5, legge n. 289/2002) delle delibere di riconoscimento di debito fuori bilancio.

La Corte dei conti Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo

144/2018

- **In merito ai debiti derivanti da acquisizione di beni e servizi senza impegno di spesa, aspetto cruciale è la valutazione da condurre in termini di “accertata e dimostrata utilità ed arricchimento per l'ente”** (art. 194, comma 1, lett. e) del Tuel).
- Difatti, ove si ritenga non sia ravvisabile né comprovabile alcuna utilità ed arricchimento per l'ente a seguito della spesa effettuata in assenza del preventivo impegno in contabilità, non potrà procedersi al relativo riconoscimento quale debito fuori bilancio
- la deliberazione consiliare di riconoscimento dei debiti fuori bilancio deve **fornire la concreta prova dell'utilità, congiunta all'arricchimento dell'ente che non deve essere inteso unicamente come accrescimento patrimoniale potendo consistere anche in un risparmio di spesa**
- Va, altresì, rilevato che qualora l'acquisizione di beni e servizi avvenga in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191 del Tuel, il rapporto obbligatorio intercorre, per la parte non riconducibile ai sensi dell'art. 194, comma 1, lett. e), del Tuel, tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura.

- **4/2** «l'emersione di debiti assunti dall'ente e non registrati quando l'obbligazione è sorta comporta la necessità di attivare la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio, prima di impegnare le spese con imputazione all'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili. Nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell'obbligazione, la spesa è impegnata nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto».
- **4/2** «Al fine di evitare la formazione di debiti fuori bilancio, l'ente chiede ogni anno al legale di confermare o meno il preventivo di spesa sulla base della quale è stato assunto l'impegno e, di conseguenza, provvede ad assumere gli eventuali ulteriori impegni. Nell'esercizio in cui l'impegno è cancellato si iscrive, tra le spese, il **FPV** al fine di consentire la copertura dell'impegno nell'esercizio in cui l'obbligazione è imputata.»
- **4/2** In sede di riaccertamento ordinario dei **residui non può essere effettuata una rettifica in aumento dei residui passivi** in base all'erroneo presupposto che **l'entità della spesa non era prevedibile** con certezza al momento dell'assunzione dell'impegno iniziale. Ogni comportamento difforme comporterebbe il **riconoscimento di debito fuori bilancio** e costituirebbe grave irregolarità contabile
- **4/2** l'organo di revisione deve verificare la congruità degli accantonamenti su contenziosi

- Il concetto di “**passività potenziale**”, in assenza di definizione specifica da parte dei principi contabili medesimi di cui al D.lgs. n. 118/2011, è una nozione che può ricavarsi dagli standard nazionali e internazionali in tema di contabilità, ed in particolare dallo IAS 37 **e dall’OIC 31 (prima OIC n. 19)**
- Si tratta di un’obbligazione passiva possibile la cui consistenza deriva da eventi passati e la cui esistenza sarà confermata dal verificarsi o meno di uno o più eventi futuri e incerti. **Tale stato di incertezza** è espresso algebricamente dal **c.d. coefficiente di rischio**, che deve essere stimato dal soggetto che redige il bilancio in base alle situazioni concrete e quindi motivato. Sulla base di tale valutazione, moltiplicando il coefficiente con l’ammontare della passività potenziale (il cui ammontare emerge come determinato) si determina l’accantonamento.

- Si registra una sintonia sul concetto di passività potenziale codificato negli IAS e OIC e i principi contabili applicati (4/2)
- Si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa, ma per cui i principi contabili ritengono necessario, e non facoltativo, l'accantonamento a fondo rischi
- La finalità è infatti quella di non fare trovare l'Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo che si è ritenuto probabile dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie: la finalità è quella di preservare gli equilibri di bilancio, e richiederà quindi uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente; l'entità del contenzioso dovrà essere nel contempo specificamente monitorato dall'Organo di Revisione

- non esiste una definizione legislativa di debiti fuori bilancio
- i debiti fuori bilancio da intendersi quali residui “di fatto”
- obiettivo di far emergere, in una logica di sanatoria ed entro termini temporali prestabiliti e nell’ottica di riequilibrio della gestione
- per quanto concerne i debiti riconoscibili, il principale riferimento normativo è appunto oggi rappresentato dall’art. 194 del TUEL, che ne introduce una elencazione tassativa
- la giurisprudenza ha più volte evidenziato che l’art. 194 è disciplina di carattere eccezionale in quanto norma a carattere derogatorio rispetto all’art. 191 del TUEL. L’art. 191 TUEL dispone: “1. Gli enti locali possono effettuare spese solo se sussiste l’impegno contabile registrato sul competente programma del bilancio di previsione e l’attestazione della copertura finanziaria di cui all’ art. 153, comma 5»

RICHIESTA DI PARERE

- Il Presidente della Provincia autonoma di Trento, con la nota in epigrafe indicata, ha trasmesso una richiesta di parere per conto del Sindaco del Comune di Cavedine ai sensi dell'art. 6, c. 3-ter, del D.P.R. 15 luglio 1988, n. 305.
- Il quesito sottoposto dall'Amministrazione comunale, per il tramite della Provincia autonoma, riguarda la riconoscibilità di un debito fuori bilancio ai sensi dell'art. 194 comma 1, lettera e) del TUEL, in assenza di contratto redatto in forma scritta qualora si sia verificato un evidente arricchimento dell'Ente nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni.

- Non esiste una definizione legislativa di debiti fuori bilancio. Dottrina e giurisprudenza li hanno inquadrati quali *“obbligazioni pecuniarie riferibili all’ente, assunte in violazione delle norme di contabilità pubblica, nonché della disciplina di assunzione della spesa”*
- obiettivo di far emergere, in una logica di sanatoria ed entro termini temporali prestabiliti e nell’ottica di riequilibrio della gestione, i debiti fuori bilancio da intendersi quali residui “di fatto”,
- La giurisprudenza ha più volte evidenziato che l’art. 194 è disciplina di carattere eccezionale in quanto norma a carattere derogatorio rispetto alle premesse normative contenute nell’art. 191 del tuel.

- È consolidato oggi l'orientamento che per le fattispecie tassativamente indicate –e quindi per i casi tipizzati -dall'art. 194 TUEL, **il riconoscimento dei debiti fuori bilancio rappresenta un atto discrezionale (ad eccezione dell'ipotesi indicata alla lett. a)** da assumere (in presenza dei presupposti) dall'amministrazione e **preordinato a ricondurre al sistema di bilancio determinate tipologie di spesa**. L'istituto è altresì finalizzato ad evitare ulteriori oneri aggiuntivi a carico delle finanze pubbliche, come costi per interessi o spese legali.

Appare opportuno evidenziare che i requisiti generali che debbono avere i debiti per il loro “riconoscimento” sono individuati dalla circolare della Direzione Centrale della Finanza Locale n. FL 21/93 del 20 settembre 1993:

- il primo è la certezza, cioè che esista effettivamente un’obbligazione di dare, non presunta ma inevitabile per l’ente;
- il secondo è la liquidità, nel senso che deve essere individuato il soggetto creditore, l’ammontare del debito, o comunque l’importo sia determinato o determinabile mediante una semplice operazione di calcolo aritmetico;
- da ultimo deve ricorrere anche l’esigibilità, ovvero il pagamento non deve essere sottoposto a termine o a condizione.

Particolarmente rilevante per la risoluzione della questione sottoposta a questa Corte appare il primo requisito, ovvero l’effettiva sussistenza di un’obbligazione di dare. Tale fattore, anche in ipotesi di rispetto delle corrette procedure contabili, rappresenta il pre-requisito per l’assunzione dell’impegno contabile.

Sul piano civilistico

- Sul piano civilistico nel nostro ordinamento vige il principio della libertà di forma di conclusione dei contratti. Solo in via eccezionale e in vista del perseguimento di particolari finalità legate alla natura e all'oggetto del contratto è richiesta l'adozione di una forma vincolata quale la forma scritta, pena l'invalidità del contratto. L'art. 1325 del codice civile, con riferimento ai requisiti del contratto, afferma infatti al n. 4 che "la forma, quando risulta che è prescritta dalla legge sotto pena di nullità", costituisce un requisito per la validità. L'art. 1350 del codice elenca gli atti che "devono farsi per iscritto" sotto pena di nullità ed in generale sono quelli che hanno per oggetto la costituzione, modificazione o la circolazione di diritti su beni immobili
- Va evidenziato altresì che è in corso un fenomeno c.d. del "neoformalismo", che vuol significare la tendenza, specialmente nella legislazione di fonte europea, ad un uso più diffuso dei vincoli di forma del contratto a pena di nullità al fine di presidiare la trasparenza contrattuale a protezione della parte più debole

Nell'ambito della contrattualistica pubblica

- Nell'ambito della contrattualistica pubblica, L'art. 32, c. 14 del d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50 "Codice dei contratti pubblici", sancisce espressamente che *"il contratto è stipulato, a pena di nullità, con atto pubblico notarile informatico, ovvero, in modalità elettronica secondo le norme vigenti per ciascuna stazione appaltante, in forma pubblica amministrativa a cura dell'ufficiale rogante della stazione appaltante o mediante scrittura privata; in caso di procedure negoziata ovvero per gli affidamenti di importo **non superiore a 40.000 euro mediante corrispondenza secondo l'uso del commercio consistente in un apposito scambio di lettere, anche tramite posta elettronica certificata o strumenti analoghi negli altri Stati membri**"*.
- Si ricorda che anche l'art. 17 del r.d. n. 2440/1923 (Disposizioni sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato) afferma da lunga data che i contratti a trattativa privata, oltre che nella forma pubblica amministrativa, possono concludersi con altre modalità che presuppongono pur sempre la forma scritta (scrittura privata, obbligazione in calce al capitolato, atto separato di obbligazione sottoscritto da chi presenta l'offerta, corrispondenza commerciale).

- La consolidata giurisprudenza della Cassazione conferma che i contratti stipulati dalla pubblica amministrazione richiedono la forma scritta *ad substantiam*.
- Secondo quanto sostenuto dalla Suprema Corte, infatti, la forma scritta, *“assolve una funzione di garanzia del regolare svolgimento dell’attività amministrativa, permettendo d’identificare con precisione il contenuto del programma negoziale, anche ai fini della verifica della necessaria copertura finanziaria e dell’assoggettamento al controllo dell’autorità tutoria”*(Cass. n. 20690/2016).
- Ne consegue, secondo gli intendimenti della Cassazione, che in assenza della forma scritta “...non si è in presenza di un "contratto", ancorché invalidamente concluso, ma a un comportamento di fatto privo di rilievi di sorta, sul piano giuridico, mancando -in radice –quell’"accordo" tra le parti, presupposto dall’art. 1321 c.c. anche per il costituirsi di un contratto invalido o non opponibile ai terzi” (Cass. n. 20033/2016).

- Nel caso prospettato nel quesito, proprio perché il contratto che difetta di forma scritta ad substantiam non costituisce un'obbligazione giuridicamente perfezionata, “non risulta applicabile l'art. 194 TUEL che rappresenta una disciplina eccezionale, relativa ad ipotesi tassative e di tendenziale stretta interpretazione”
- La Suprema Corte (Sent. Cass. Civ. I, 14 febbraio 2017, n. 3844) afferma infatti che “il riconoscimento di un debito fuori bilancio ... costituisce un procedimento discrezionale che consente all'ente locale di far salvi nel proprio interesse –accertati e dimostrati l'utilità e l'arricchimento che ne derivano, per l'ente stesso, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza –gli impegni di spesa di copertura contabile, ma non introduce una sanatoria per i contratti nulli o, comunque invalidi –come quelli conclusi senza il rispetto della forma scritta “ad substantiam””.

Il caso della procura alle liti

- Tar Puglia, sez. II – Lecce, sentenza 9 luglio – 14 ottobre 2014, n. 2500
- CASSAZIONE 1707/2014

La procura alla lite, infatti, quale negozio unilaterale di conferimento della rappresentanza in giudizio, si distingue sì dal contratto di patrocinio, negozio bilaterale, con il quale viene conferito l'incarico al professionista, ma, quando la stessa, conferita per iscritto dal cliente, ai sensi dell'art. 83 c.p.c., è accettata dal professionista con il concreto esercizio della rappresentanza giudiziale tramite atto difensivo sottoscritto, può configurare il contratto di patrocinio tra ente pubblico e professionista, soddisfacendone anche il requisito della forma scritta ad substantiam, perchè del contratto di patrocinio con la pubblica Amministrazione sono presenti tutti i requisiti necessari: dall'incontro di volontà tra ente pubblico e difensore alla funzione economico-sociale (causa) del negozio, all'oggetto e alla forma scritta, requisito proprio di tutti i contratti stipulati dalla P.A., che risponde all'esigenza di identificarne il contenuto negoziale e di rendere possibili i controlli dell'autorità tutoria.

Cons di stato 130/2019

- non vi è la possibilità dell'iscrizione di debiti fuori bilancio relativamente a somme spese sia pure con finalità sicuramente pubbliche – come quella in controversia della sistemazione di soggetti senza tetto – nel caso in cui manchi una delibera che ha stabilito la spesa oppure un negozio giuridico con privati per sopperire a dette necessità.
- la Corte di Cassazione ha affermato costantemente il principio secondo cui i contratti degli enti pubblici devono essere stipulati, a pena di nullità, in forma scritta, quale garanzia del regolare svolgimento dell'attività amministrativa, e ciò anche ai fini della verifica della necessaria copertura finanziaria
- Tale regola risale almeno al principio dettato dall'art. 17 del r.d. n. 2440 del 1923 ed è richiamata dal R.D. 3 marzo 1934, n. 383
- Da tale apparato di principi sulla necessità della forma scritta dei contratti stipulati dalla P.A. discende che, ove tale forma non sussista, a nulla rileva l'eventuale corretta iscrizione preventiva nel bilancio dell'ente pubblico (Cass., III, ord. 21 giugno 2018 n. 16307).

Il finanziamento della copertura dei debiti fuori bilancio

- ART 187 CO 2
- ART. 193 CO 3
- ART 194 CO 2 e 3
- Possibile pagamento con **piano di rateazione concordato con il creditore: max 3 anni compreso l'esercizio in corso art 194**
- **La copertura finanziaria deve essere credibile, sufficientemente sicura**, non arbitraria o irrazionale, ed in equilibrato rapporto con la spesa che si intende effettuare in esercizi futuri. La quota di spesa per debiti fuori bilancio relativa ad ogni annualità del piano rateale dovrà pertanto trovare copertura in entrate che siano ragionevolmente e seriamente realizzabili, dunque esigibili nell'esercizio di scadenza della rata
- Se il creditore acconsente alla stipula di un piano di rateizzazione, il debito deve essere iscritto per intero nello stato patrimoniale, anche se per la copertura si dovrà tenere conto della scadenza delle singole rate secondo quanto concordato nel piano. (deliberazione n. 21/2018 la Sezione Autonomie della Corte dei conti)

Il pagamento dei debiti fuori bilancio

- Possibile un **piano di rateazione** con i creditori della **durata di n. 3 anni compreso l'esercizio in corso**
- Mediante economie di spesa che attengono all'esercizio in corso o chiuso e tutte le entrate ad eccezione di quelle provenienti da prestiti e quelle con specifico vincolo di destinazione **art 193 co 3**
- Proventi da vendita di beni patrimoniali con riferimento a squilibri di parte capitale **art 193 co 3 quindi che saranno accertate in futuro.**
 - È questo possibile gap temporale che costituisce la ratio della disposizione che contempla l'accordo con i creditori e cioè la necessità di allineare disponibilità di risorse e obbligo di pagamento (CdC Sez Autonomie 21/2018)
- Quota libera dell'avanzo di amministrazione **art 187 co 2**
- Modifica di aliquote di tributi e tariffe entro il 31/07 **art 193 (non più esistente il blocco delle aliquote/tariffe)**
- Se non possibile con le precedenti modalità, fare ricorso a mutui, nella delibera consiliare si indica l'impossibilità di utilizzare altre risorse **art 194**

- Parere del revisore ART 239
- Delibera consiliare ART 194
- Trasmissione alla Procura della Corte dei Conti art 23 co 5 L. 289/2002
- «5. I provvedimenti di riconoscimento di debito posti in essere dalle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 165/2001, sono trasmessi agli organi di controllo ed alla competente procura della Corte dei conti.»

Debiti fuori bilancio – il caso delle sentenze esecutive

- Art 69 D.lgs. 546/92 (processo tributario) «1. **Le sentenze di condanna al pagamento** di somme **in favore del contribuente** e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, **sono immediatamente esecutive**»
- obbligo di procedere con tempestività alla convocazione del Consiglio comunale per il riconoscimento del debito, in modo da impedire il maturare di interessi, rivalutazione monetaria ed ulteriori spese legali (cfr. Corte dei conti, Sezione Regionale per la Puglia n.122/PRSP/2016 e n. 152/2016)

Delibera n. 21/2018 della Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti

- Per la C.d.C. **il debito fuori bilancio andrebbe imputato interamente a carico dell'esercizio in cui avviene il formale riconoscimento dello stesso da parte dell'organo consiliare**
- La normativa **per facilitare la tenuta degli equilibri finanziari degli enti**, ha introdotto una deroga alla regola generale, sopravvissuta anche alla riforma contabile, e cioè la possibilità **di finanziare il debito su tre annualità**, compresa quella in corso, **previo accordo scritto con i creditori** (art. 193, comma 2, e art. 194, comma 2, del Tuel), l'impegno di spesa sarà spalmato su tre anni, compreso quello in corso all'atto del riconoscimento, con iscrizione in ciascuna annualità del bilancio
- Nel caso in cui l'ente abbia provveduto, negli anni precedenti, alla formazione di **uno specifico fondo rischi**, potrà ridurlo ed utilizzare quindi tali **accantonamenti**. In contabilità finanziaria dovrà essere assunto l'impegno di spesa, sulla base degli accordi di rateizzazione, **che sarà finanziato, in entrata, dalle quote di avanzo di amministrazione accantonato.**

In estrema sintesi, secondo la Corte, dal riconoscimento del debito possono conseguire 3 alternative:

- a) l'ente ha risorse, imputa e paga nell'esercizio;
- b) l'ente non ha risorse sufficienti a finanziare ed estinguere nel solo esercizio di riconoscimento tutto il debito, ma deve dare copertura con risorse esigibili nel triennio compreso nel bilancio, dunque ricorrere ad un piano di rientro da convenire con i creditori;
- c) l'ente non ha risorse ed accerta il **disavanzo** applicando le disposizioni relative al suo ripiano

RICHIESTA DI PARERE

Il Sindaco del Comune di Borgofranco d'Ivrea, dopo aver premesso che, in occasione di verifiche propedeutiche all'elaborazione del bilancio di previsione 2019/2021, è emersa per l'Ente la necessità di accantonare una cifra significativa al fondo contenzioso con riferimento ad un giudizio instaurato contro lo stesso Comune nell'anno 2016, chiede:

- se è possibile stanziare un congruo accantonamento nel redigendo bilancio di previsione in più esercizi (2019-2021),
- nonché se è possibile vendere un immobile e accantonare l'entrata a fondo contenzioso
- e, infine, se, nel caso la sentenza esecutiva di condanna fosse pronunciata nel periodo ottobre-dicembre 2019, avendo 120 giorni di tempo per pagare, un fondo contenzioso con un accantonamento di risorse di bilancio delle annualità 2019 e 2020 sarebbe considerato congruo.

punto 5.2, lettera h) ALLEG 4/2: “nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi [...omissis...]. In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio. [...omissis...]. L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti”.

una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario è rappresentata da sentenze che determinano per l'ente l'insorgere di oneri di rilevante entità finanziaria e che il bilancio non riesce ad affrontare con risorse disponibili nell'anno o nel triennio di riferimento del bilancio (art. 193 TUEL)” (cfr. deliberazione n.238/2017/PAR della Sezione regionale di controllo per la Campania).

la Sezione regionale di controllo per la Liguria, con deliberazione n. 103/2018/PRSP (citata dallo stesso Ente richiedente), ha evidenziato che l'ente deve valutare il grado di possibilità/probabilità/quasi certezza dei medesimi, ai fini di procedere ai necessari accantonamenti per evitare che gli importi derivanti dalle relative sentenze di condanna siano tali da minare gli equilibri di bilancio.

Tali accantonamenti devono, necessariamente, essere già posti in essere nel corso del giudizio di primo grado e, soprattutto, prima della sentenza di condanna la quale, essendo *de iure* esecutiva, non rientra più tra le fonti delle c.d. passività potenziali, ma tra quelle dei debiti da riconoscere fuori bilancio, in assenza di una specifica copertura finanziaria.

Ed è questa la fattispecie oggetto della richiesta di parere formulata dal Comune di Borgofranco d'Ivrea, ovvero viene prospettata la condizione di un Ente che prevede di essere destinatario a breve di una sentenza di condanna di ingente importo rispetto alla capacità finanziaria dell'Ente stesso, con riferimento ad un contenzioso iniziato in anni pregressi e per il quale non sono state accantonate risorse da impegnare in caso di soccombenza.

fino all'emissione della sentenza esecutiva l'Ente, al fine di preservare anche in prospettiva gli equilibri di bilancio, è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per sostenere le spese derivanti dalla condanna. Sul punto, la Sezione delle autonomie, con deliberazione n. 14/SEZAUT/2017/INPR, ha affermato che "particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'Organo di revisione. Anche in questo caso, la somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza".

L'ente per individuare le risorse per assicurare adeguata copertura delle relative spese, potrà:

- reperire da fondi già accantonati,
- ovvero tramite i rimedi previsti dai predetti artt. 193 e 194 del T.U.E.L., ferma restando la necessità di assicurare forme di copertura credibili, sufficientemente sicure, non arbitrarie o irrazionali.

La giurisprudenza della Corte dei Conti ha ripetutamente evidenziato la sostanziale **diversità esistente tra la fattispecie di debito derivante da sentenze esecutive e le altre previste dall'art. 194 TUEL**, osservando come, mentre **nel caso di sentenza esecutive di condanna il Consiglio comunale non ha alcun margine di discrezionalità nel valutare l'an e il quantum del debito**, poiché l'entità del pagamento rimane stabilita nella misura indicata dal provvedimento dell'autorità giudiziaria, **negli altri casi descritti dall'art. 194 del T.U.E.L. l'organo consiliare esercita un ampio apprezzamento discrezionale.**

A fronte **dell'imperatività del provvedimento giudiziale esecutivo, il valore della delibera consiliare non è quello di riconoscere la legittimità del debito che già è stata verificata in sede giudiziale, bensì di ricondurre al sistema di bilancio un fenomeno di rilevanza finanziaria che è maturato all'esterno di esso.**

Debiti fuori bilancio da sentenze esecutive

- fattispecie di debito derivante da sentenze esecutive il **Consiglio comunale non ha alcun margine di discrezionalità nel valutare l'an e il quantum del debito.**
- il valore della delibera consiliare non è quello di riconoscere la legittimità del debito che già è stata verificata in sede giudiziale, bensì di ricondurre al sistema di bilancio un fenomeno di rilevanza finanziaria che è maturato all'esterno di esso.

Debiti fuori bilancio da altre fattispecie art 194

- altre fattispecie previste dall'art. 194 TUEL l'organo consiliare esercita un ampio apprezzamento discrezionale.
- Vedi anche la fattispecie delle somme urgenze ART 191 TUEL

Nel contempo, si evidenzia che la procedura di riconoscimento consiliare ex art. 194 del T.U.E.L. del debito fuori bilancio derivante da una sentenza esecutiva è comunque necessaria anche qualora il pagamento del debito avvenisse utilizzando uno specifico fondo presente in bilancio **al fine di non vanificare** la disciplina di garanzia prevista dall'ordinamento, impendendo sia il controllo previsto dalla norma citata da parte del Consiglio comunale che la verifica da parte della Procura della Corte dei conti ex art 23, comma 5, della legge n. 289 del 2002

- Con riguardo alla prospettata possibilità di vendere un immobile per accantonare l'entrata a fondo contenzioso, si evidenzia che l'art. 1, comma 443, della Legge 24 dicembre 2012 n. 228 (legge di stabilità per il 2013) prevede che *“in applicazione del secondo periodo del comma 6 dell'articolo 162 del decreto legislativo 18 agosto. 2000, n. 267, **i proventi da alienazioni di beni patrimoniali disponibili possono essere destinati esclusivamente alla copertura di spese di investimento ovvero, in assenza di queste o per la parte eccedente, per la riduzione del debito**”*.
- Il comma 444 dell'art. 1 della medesima legge ha poi integrato il testo del comma 3 dell'art. 193 del T.U.E.L. che, nell'attuale formulazione, prevede che *“ai fini del comma 2 [ovvero l'onere dell'organo consiliare, in caso di accertamento negativo del permanere degli equilibri generali di bilancio, di provvedere ad adottare, tra gli altri, i provvedimenti per il ripiano dei debiti fuori bilancio di cui all'art. 194 del T.U.E.L.], fermo restando quanto stabilito dall'art. 194, comma 2, possono essere utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi le possibili economie di spesa e tutte le entrate, **ad eccezione di quelle provenienti** dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, **nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili** e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale”*.

- la presenza di **debiti fuori bilancio** di cui alla lett. a) dell'art. 194 del TUEL (€ 25.358,41) dovuti alla sentenza esecutiva n. 418 del 2009, in relazione alla quale, dalla deliberazione di C.C. n. 14 del 30/04/2016, si rileva che la spesa farà carico ad appositi stanziamenti del Bilancio di previsione 2016.
- In merito a tale aspetto, la Sezione aveva richiesto all'Ente di specificare se, per gli oneri previsti dalla citata sentenza, avesse provveduto alla costituzione di un apposito fondo rischi legato al contenzioso o se fosse stato già assunto il relativo impegno di spesa.
- L'Ente ha precisato che gli oneri derivanti dalla sentenza n.418/09 del Tribunale di Larino sono stati interamente finanziati con risorse all'uopo stanziato sul bilancio di previsione 2016, poiché nessun impegno di spesa risultava essere stato conservato tra i residui passivi per le forniture idriche effettuate nell'anno 1988 dell'Ente Risorse idriche del Molise

Corte dei conti Molise 113/2018

- L'art. 194, comma 1, lett. a) del Tuel prevede che, con deliberazione consiliare, gli enti locali riconoscono la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da sentenze esecutive. Dal combinato disposto della predetta norma e dell'art. 193, comma 2, del Tuel si rileva che, con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, l'Organo consiliare deve provvedere, con delibera, **a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio** o, in caso di accertamento negativo, ad adottare, contestualmente i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti.
- nel caso di sentenze esecutive, sussiste l'obbligo di procedere con tempestività alla convocazione del Consiglio comunale per il riconoscimento del debito, in modo da impedire il maturare di interessi, rivalutazione monetaria ed ulteriori spese legali (Sezione Regionale per la Puglia, deliberazioni n. 122/PRSP/2016, n. 152/2016/PAR, n. 29/2018/PAR).
- Il **ritardo** con il quale l'ente ha dovuto ricercare nel bilancio le risorse finanziarie necessarie, in mancanza di preventive risorse accantonate, espone i responsabili ad una spesa supplementare anch'essa potenzialmente foriera di possibili **danni erariali**.

Corte dei conti Veneto Deliberazione n. 103/2019

Depositata in Segreteria il 7 maggio 2019

Durante l'approfondimento istruttorio, dalla relazione dell'Organo di revisione al rendiconto 2016, sono emersi debiti fuori bilancio riconosciuti nel 2016 per € 96.687,19 dovuti ad acquisizione di beni e servizi senza impegno di spesa (come già avvenuto nel 2014) per i quali l'Organo dichiara di aver provveduto alla trasmissione dei relativi atti alla Procura della Sezione Regionale della Corte dei Conti.

I debiti fuori bilancio dell'ultimo triennio sono così riassunti:

- 2014 deb fuori bilancio 52.951,30
- 2015 deb fuori bil 0,00
- 2016 deb fuori bil 96.687,19

Il Collegio condivide la **raccomandazione espressa dall'Organo di revisione al termine della relazione secondo la quale l'Ente dovrebbe apportare maggiore attenzione sulle procedure di corretto impegno della spesa.** Osserva, inoltre, la Sezione che il Comune ha posto in essere numerose condotte violative della normativa che disciplina i presupposti, i requisiti, le modalità, la tempistica ed il procedimento di adozione degli impegni di spesa, recata dagli artt. 193 e 194 del D.Lgs. n. 267/2000, con la contestuale creazione di una serie di debiti fuori bilancio, il reiterato fenomeno dei debiti fuori bilancio può creare possibili rischi per gli equilibri di bilancio

Corte dei conti Veneto Deliberazione n. 103/2019

Depositata in Segreteria il 7 maggio 2019

Innanzitutto, il debito fuori bilancio è un'obbligazione verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro, assunta in violazione delle norme giuscontabili che regolano il procedimento finanziario della spesa degli /enti locali.

L'istituto, che ha carattere eccezionale, è disciplinato dall'art. 194 del TUEL, che prevede, tra l'altro, che tale adempimento vada posto in essere in occasione della ricognizione dello stato di attuazione dei programmi e dell'accertamento degli equilibri generali di bilancio (art. 193 comma 2 del TUEL), nonché nelle altre cadENZE periodiche previste dal regolamento di contabilità.

Corte dei conti Veneto Deliberazione n. 103/2019

Depositata in Segreteria il 7 maggio 2019

- L'elencazione prevista dalla norma contempla una serie di ipotesi tassative in quanto derogatorie rispetto all'ordinario procedimento di spesa, in cui è possibile procedere al riconoscimento, e tra queste (art. 194 comma 1 lett. e) rientra
- anche l'acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.

Corte dei conti Veneto Deliberazione n. 103/2019

Depositata in Segreteria il 7 maggio 2019

L'operatività di quest'ultima norma è dunque subordinata all'accertamento:

- sia dell'utilità pubblica del bene acquisito in relazione alle funzioni ed ai servizi di competenza dell'ente
- sia dell'arricchimento dell'ente che corrisponde al depauperamento patrimoniale sofferto senza giusta causa dal privato contraente ai sensi dell'art. 2041

L'accertamento della sussistenza di entrambi questi presupposti è obbligatorio e non può essere automaticamente ed implicitamente ricondotto alla semplice adozione della deliberazione di riconoscimento, in quanto vi può essere una parte del debito non riconoscibile ai sensi dell'art. 191 comma 4 del D. Lgs. n. 267/00.

Corte dei conti Veneto Deliberazione n. 103/2019LA

DELIBERA DI CONSIGLIO HA IL COMPITO DI:

- riscontrare e dimostrare che il debito rientra in una delle fattispecie tipizzate dall'art. 194 del TUEL

- accertare e documentare puntualmente se ed in che misura sussistano i presupposti dell'utilità e dell'arricchimento

accertare se vi sia una parte del debito non sorretta da entrambi questi presupposti, e dunque non riconoscibile (per la quale, ai sensi dell'art. 191 comma 4 del TUEL, il rapporto obbligatorio intercorre tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la prestazione in favore dell'ente)

- ricondurre l'obbligazione all'interno della contabilità e del sistema di bilancio dell'ente

- individuare le risorse per il finanziamento

- accertare le cause che hanno originato l'obbligo, anche al fine di evidenziare eventuali responsabilità

- L'art. 194 TUEL rappresenta un'eccezione ai principi riguardanti la necessità del preventivo impegno formale e della copertura finanziaria
- per riportare le ipotesi previste nell'ambito del principio di copertura finanziaria è richiesta la delibera consiliare con la quale viene ripristinata la fisiologia della fase della spesa mediante l'adozione dei necessari provvedimenti di riequilibrio finanziario

giuscontabilistica, finalizzata ad assicurare la salvaguardia degli equilibri di bilancio



garantista, ai fini dell'accertamento dell'eventuale responsabilità amministrativo-contabile (invio alla Procura regionale della CdC)



la delibera
consiliare
svolge una
duplice
funzione

Corte dei conti Veneto Deliberazione n. 103/2019 Depositata in Segreteria il 7 maggio 2019

- il riferimento ad opera dell'art. 194 comma 1 del TUEL ad adempimenti periodici e temporalmente cadenzati testimonia come l'adempimento in questione, in presenza dei presupposti di legge, costituisca un atto dovuto e vincolato per l'ente, in quanto consente di far emergere eventuali passività insorte
- La tempestività della segnalazione dell'insorgenza di tali debiti e del loro riconoscimento consente di evitare l'insorgere di ulteriori passività a carico dell'ente, quali, ad esempio, eventuali interessi o spese di giustizia

- La revisione dei parametri per l'individuazione degli enti locali strutturalmente deficitari
- Decreto 28/12/2018 per triennio 2019-2021



RAPPORTI ENTE LOCALE- PARTECIPATE

DEBITI FUORI BILANCIO

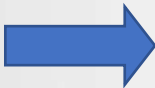
Verifica dei rapporti enti locali e partecipate

- La verifica dei crediti e debiti reciproci fra l'ente locale e i propri enti strumentali e società controllate e partecipate ai fini del rendiconto
- la verifica delle reciproche partite di credito-debito è centrale anche ai fini della redazione del bilancio consolidato

ART. 11 COMMA 6 lett. j) D.lgs. 118/2011

- Comma 6 «La relazione sulla gestione allegata al rendiconto è un documento illustrativo della gestione dell'ente, nonché dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e di ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili. In particolare la relazione illustra:
- j) gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie;»
- L'adempimento riguarda gli enti locali ma anche le Regioni

ART. 11 COMMA 6 lett. j) D.lgs. 118/2011 – DOPPIA ASSEVERAZIONE

- Si tratta di una **doppia asseverazione**, richiesta all'organo di revisione dell'ente locale o Regione e all'organo di revisione dell'ente strumentale o società partecipato,
- **LA RATIO**  evitare eventuali incongruenze e garantire una piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori, la corretta rilevazione delle posizioni mira a salvaguardare gli equilibri di bilancio, attenuando il rischio di emersione di passività latenti, per questo, la **motivazione**, nel caso in cui emergano discordanze tra le due contabilità, è così importante

ART. 11 COMMA 6 lett. j) D.lgs. 118/2011 – DEBITI FUORI BILANCIO

- Se le differenze sono riconducibili



- a un mancato impegno di risorse da parte dell'ente, in termini di residui passivi, a fronte di maggiori crediti dell'organismo o della società partecipati,
- qualora sia accertata l'effettiva esistenza di quei crediti, l'ente dovrà attivarsi per la procedura di cui all'art. 194 del Tuel relativa al riconoscimento di debiti fuori bilancio

ART. 11 COMMA 6 lett. j) D.lgs. 118/2011 – DEBITI FUORI BILANCIO

- Come precisa il principio contabile 4/2, in sede di **riaccertamento ordinario** dei residui non può essere effettuata una rettifica in aumento dei residui passivi «in base all'erroneo presupposto che l'entità della spesa non era prevedibile con certezza al momento dell'assunzione dell'impegno iniziale. Ogni comportamento difforme comporterebbe il riconoscimento di debito fuori bilancio e costituirebbe grave irregolarità contabile».

ART. 11 COMMA 6 lett. j) D.lgs. 118/2011 – DEBITI FUORI BILANCIO

- **Passata la fase di approvazione del rendiconto**, gli enti locali devono avviare, in caso di **scostamenti**, l'attività di regolarizzazione dei rapporti di **debito/credito al 31 dicembre 2018 con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate**
- **le differenze NON sono immediatamente regolarizzabili** da parte dell'ente nella fase della predisposizione del rendiconto e, in particolare, **del riaccertamento ordinario dei residui, che consente di effettuare solo una variazione in aumento dei residui attivi, ma non certo un incremento dei residui passivi**
- **Successivamente all'approvazione del rendiconto** deve essere l'attività di regolarizzazione delle partite reciproche, che parte da un'attenta analisi delle cause degli scostamenti. La disamina consente anche di impostare gli interventi correttivi di natura contabile necessari per la regolarizzazione, che sono differenti a seconda della specifica situazione accertata: **possono emergere maggiori debiti ovvero più crediti.**
- **L'emersione di debiti - che tendenzialmente è la più frequente** è maggiormente problematica poiché l'ente dovrebbe provvedere alla **regolarizzazione nel bilancio di competenza dell'esercizio 2019, mediante il ricorso all'apposita procedura del riconoscimento del debito fuori bilancio, disciplinata dall'art. 194**
- **IL finanziamento** dovrebbe essere facilitato **dall'eventuale accantonamento per passività potenziali effettuato nel risultato di amministrazione 2018**

ASSIREVI DOCUMENTO DI RICERCA
luglio 2018

SOCIETÀ PARTECIPATE DA ENTI LOCALI E REGIONI
L' ASSEVERAZIONE

di cui all'ART. 11 COMMA 6 lett. j) D.lgs. 118/2011

ASSIREVI DOCUMENTO DI LUGLIO 2018

- Sostituisce il precedente documento 202/2016
- Nasce dalla necessità di incorporare le novità apportate dall'IFAC in materia di relazione di revisione con il progetto di revisione internazionale ISA 805 (Revised) *Special considerations- Audits of single financial statements and specific elements, accounts or items of a financial statement*
- Il principio ISA 805 è stato aggiornato per tenere conto di una nuova serie di principi di revisione aziendale riguardanti la predisposizione e il contenuto della relazione di revisione

Scopo del documento è quello di fornire:

- Linee guida per lo svolgimento dell'attività di revisione contabile nel caso in cui la società partecipata chieda al revisore l'attestazione (l'asseverazione) di cui all'art. 11, co. 6, lett. j) D.Lgs. 118/2011
- Fornire il **modello di relazione da utilizzare per l'attestazione**

LE ATTIVITÀ DI VERIFICA DEL REVISORE

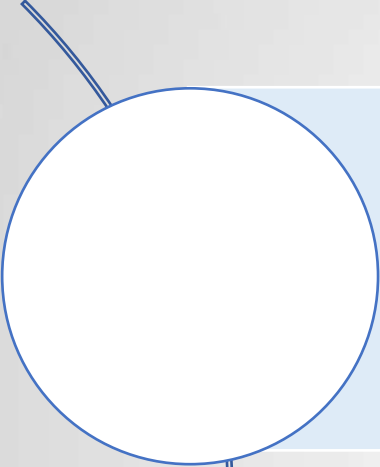
- Per Assirevi l'attività di asseverazione può essere assolta con una revisione contabile
- Non potrà essere assolta limitandosi alla sottoscrizione del prospetto contabile riportante crediti e debiti reciproci fra Regione o ente locale e la società partecipata o sottoscrivere altre forme di attestazione con modalità non previste dai principi professionali di riferimento come richiesto da alcune amministrazioni comunali, in quanto il revisore dovrà esprimersi con una propria autonoma **relazione in ossequio agli stessi principi**
- **In mancanza di standard professionali italiani in tema di revisione contabile di specifici elementi**, conti o componenti di un bilancio è necessario fare riferimento a principi di revisione internazionali in particolare **ISA 805 (Revised)** *Special considerations- Audits of single financial statements and specific elements, accounts or items of a financial statement*, **emanato dall'IFAC e all'interno del quale è possibile collocare il prospetto contabile contenente i crediti e i debiti reciproci fra la Regione o ente locale e la società partecipata**

Trattandosi di un incarico separato rispetto all'incarico di revisione legale svolta ai sensi del D.Lgs. 39/2010,

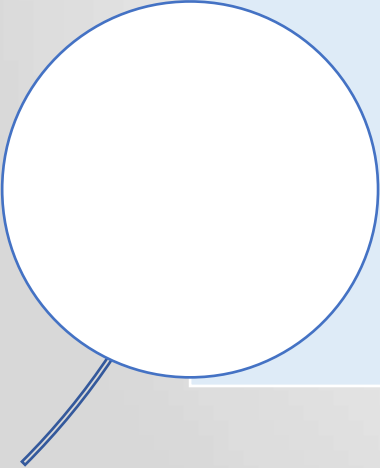
lo svolgimento del lavoro e la conseguente emissione della relazione di revisione sul prospetto potrà avvenire solo in presenza di una **specificata lettera di incarico.**

La società partecipata deve inviare al revisore:

- Il prospetto oggetto di revisione incluse le note esplicative
- Lettera di attestazione (allegato 2 del documento Assirevi)



L'oggetto della revisione è il prospetto contabile che evidenzia i crediti/debiti reciproci risultanti dalla contabilità della partecipata dettagliati per tipologia



Assirevi ritiene che la verifica dell'eventuale prospetto di riconciliazione con le motivazioni delle poste in riconciliazione non possa costituire l'oggetto dell'incarico poiché potrebbe comportare difficoltà e **limitazioni**: in quanto talune poste in riconciliazione potrebbero essere riscontrate solo attraverso l'ottenimento di documenti (delibere, accantonamenti ecc.) accessibili solo ai revisori della Regione/Ente locale.

- Il prospetto contabile sarà predisposto dalla partecipata accompagnato da una nota esplicativa che indichi le finalità della redazione del prospetto e i criteri contabili adottati per la sua redazione.
- L'indicazione dei criteri contabili adottati sono particolarmente rilevanti nella fattispecie in oggetto a causa dei differenti criteri di redazione del bilancio che caratterizzano gli enti locali rispetto alle società partecipate dagli stessi

- Nella pratica la società che richiede il rilascio della relazione di revisione potrebbe essere partecipata da più Enti in questo caso è ipotizzabile che la partecipata destinataria della relazione di revisione decida di riepilogare i rapporti reciproci in un singolo prospetto contabile che sarà soggetto di un'unica relazione di revisione.



TRANSAZIONI

- L'organo di revisione svolge le seguenti funzioni:
- a) attività di collaborazione con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento;
- b) pareri, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di:
-
- 6) proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni;

- La transazione (art. 1965 c.c.) è uno strumento negoziale che in funzione deflattiva del contenzioso cerca di prevenire o porre fine a liti, sia in sede giudiziaria che extragiudiziaria, tutelando l'interesse pubblico, a condizione che vengano rispettati i principi di razionalità, di logica, di convenienza e di correttezza gestionale (parere avvocatura interna/parere del legale esterno).
- il **parere dei revisori dei conti su tutte le transazioni** che si concludano con l'approvazione da parte del Consiglio comunale
- **trasmissione di tale transazione agli organi di controllo e alla competente Procura della Corte dei conti (ex art. 23, comma 5, legge n. 289/2002)**

Transazioni

- **Il parere dei revisori sulle transazioni effettuate dall'ente locale è obbligatorio esclusivamente in presenza di una transazione approvata dal Consiglio comunale**, in quanto esplicitazione dell'attività consultiva di ausilio al Consiglio.
- La Corte dei conti Emilia Romagna con la deliberazione n. 129/2017 esorta l'ente locale a richiedere il parere all'organo di revisione anche in riferimento a transazioni non di competenza del Consiglio, ove le stesse siano di particolare rilievo
- In questo caso, tuttavia, non potendo l'Ente obbligare l'organo di revisione a esprimere il proprio parere, allora appare fondamentale intervenire in via regolamentare, ai sensi dell'art. 239, comma 6 del Tuel, in considerazione del fatto che tale ampliamento è rimesso alla discrezionale potestà dell'ente locale. Pertanto, anche la Giunta, così come avviene per il Consiglio, in presenza del parere dell'organo di revisione farebbe riscontro un correlativo obbligo di adeguarsi alle misure eventualmente suggerite, salvo scostamento adeguatamente motivato.
- ART 239 CO 6. Lo statuto dell'ente locale può prevedere ampliamenti delle funzioni affidate ai revisori.

- Al fine di individuare, in concreto, se l'atto debba essere preceduto dal parere dell'Organo di revisione non è rilevante la natura della transazione (giudiziale o stragiudiziale) ma se si tratti di atto di procedimento che deve concludersi con delibera del Consiglio, rientrando fra le sue attribuzioni funzionali

- l'art. 239, comma 1, lettera b), n. 6, del TUEL va interpretato nel senso che, con specifico riferimento alla materia delle transazioni, l'ambito nel quale l'Organo di revisione è chiamato a rendere obbligatoriamente i pareri è circoscritto alle transazioni che involgono profili di competenza del Consiglio comunale.
- in linea alla CDC Piemonte 345/2013)

- Altro tema di cui il documento tenta di fare chiarezza è quello del parere obbligatorio rilasciato sugli atti di transazione.
- Si ricorda come parte della giurisprudenza contabile abbia cercato di estendere il parere obbligatorio dei revisori dei conti, anche ad alcuni atti di **transazione di competenza della Giunta comunale o dei dirigenti.** Infatti, se è vero che la giurisprudenza contabile ha ritenuto obbligatorio il parere dei revisori dei conti su tutte le transazioni che si concludano con l'approvazione da parte del Consiglio comunale è altrettanto vero che in presenza di una transazione di importo consistente, ovvero di particolare rilievo, pur non di competenza del Consiglio comunale, vi sia una forte necessità del parere dell'Organo di revisione.
- Tale necessità, secondo parte della giurisprudenza contabile, potrebbe essere risolto, stante la potestà regolamentare dell'ente locale, **direttamente nel regolamento di contabilità,** in modo tale che nelle funzioni di controllo si possa estendere il parere anche ad atti di transazione di particolare complessità o di importo consistente, obbligando l'ente ad adeguarsi alle misure eventualmente suggerite nel parere dell'Organo di revisione, salvo scostamento adeguatamente motivato.
- Sul punto il documento sui principi di vigilanza e di controllo, **ha indicato che una estensione del parere obbligatorio al di fuori dei casi consentiti dalla legge, impone un adeguamento del compenso dell'Organo di revisione, trattandosi di attività ulteriori non richieste dal legislatore.**

- Il principio elaborato dal CNDCEC ricorda come la transazione (art. 1965 c.c.) è uno strumento negoziale che in funzione deflattiva del contenzioso cerca di prevenire o porre fine a liti, sia in sede giudiziaria che extragiudiziaria, tutelando l'interesse pubblico, a condizione che vengano rispettati i principi di razionalità, di logica, di convenienza e di correttezza gestionale.
- La transazione deve avere ad oggetto "diritti disponibili" (art. 1966 comma 2 c.c.) e determina una rinnovazione del titolo.
- Se il debito pregresso rientra tra i casi di debito fuori bilancio ex art. 194 Tuel, la transazione non ne muta la natura contabile. Particolare attenzione deve essere posta nel caso in cui l'ente abbia individuato le risorse necessarie nel proprio bilancio per addivenire ad una transazione, la cui prassi non può costituire esimente dalla eventuale necessità di riconoscere a monte un debito fuori bilancio nei casi di legge, aggirando la funzione di controllo e indirizzo del Consiglio in materia di bilancio (es. la sentenza esecutiva può essere oggetto di transazione esclusivamente nel caso in cui il Consiglio comunale abbia prima riconosciuto il debito fuori bilancio e sia stata data informativa alla Procura della Corte dei conti).

- In merito al parere dell'Organo di revisione non è rilevante se l'ente intenda procedere alla definizione di un contenzioso giudiziale o stragiudiziale, quanto se, in ordine all'atto conclusivo del procedimento, debba pronunciarsi o meno il Consiglio, considerato che il parere deve essere reso al solo organo consiliare, il quale è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare la mancata adozione delle proposte espresse dall'organo di revisione.
- Altra funzione è quella di verifica, e non di parere, riguardanti gli atti transattivi predisposti dai responsabili delle varie aree, e dalla stessa Giunta a seconda della loro competenza. In quest'ultimo caso, queste le attività di verifica nella fase di controllo da parte dell'Organo di revisione:
- **1) che il contenuto della transazione preveda concessioni reciproche;**
- 2) il fatto che vi sia una controversia giuridica, **che si tratti di diritti disponibili e a contenuto patrimoniale;**
- **3) a corredo un parere dell'avvocatura dell'ente,** oppure si richiederà una relazione, di norma riservata al legale che assiste lo stesso Ente o del Responsabile del servizio che ne motiva l'opportunità e la convenienza;
- 4) che l'atto amministrativo deve essere motivato ed ispirato a criteri di razionalità, congruità e prudente apprezzamento e comunque non presentare caratteristiche di manifesta illogicità. Deve considerare la convenienza economica della transazione in relazione al rischio di causa, tenuto conto anche dell'andamento processuale.
- Il parere richiesto all'Organo di revisione deve tener conto dei seguenti criteri: ammissibilità della transazione (cfr. SRC Piemonte n. 344/2013/PAR – SRC Lombardia n. 1116/2009/PAR); correttezza della procedura; competenza ad autorizzare; dimostrazione della convenienza; corretta imputazione **e finanziamento della spesa.**



LA PROGRAMMAZIONE FPV

910. All'articolo 183, comma 3, del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, le parole: «Le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del FPV e non del risultato di amministrazione. In assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo » sono sostituite dalle seguenti: « Le economie riguardanti le spese di investimento per lavori pubblici concorrono alla determinazione del fondo pluriennale secondo le modalità definite, entro il 30 aprile 2019, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali e con la Presidenza del Consiglio dei ministri – Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie, su proposta della Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali di cui all'articolo 3-bis del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, al fine di adeguare il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria previsto dall'allegato n. 4/2 del medesimo decreto legislativo »

ART 183 ANTE MODIFICA L 145/2018

- Le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del FPV e non del risultato di amministrazione. In assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo

ART 183 POST MODIFICA L. 145/2018

- Le economie riguardanti le spese di investimento per lavori pubblici concorrono alla determinazione del fondo pluriennale secondo le modalità definite, entro il 30 aprile 2019, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e con la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie, su proposta della Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali di cui all'articolo 3-bis del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, al fine di adeguare il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria previsto dall'allegato n. 4/2 del medesimo decreto legislativo

- Si è scelto la via di modificare con un decreto l'allegato 4/2 strada più semplice rispetto alla modifica del TUEL
- In coordinamento con il cod. dei contr. Pubbl.
- Problematiche: frammentazione degli affidam per ricondurli sotto soglia/le proroghe/somme urgenze

Programma degli acquisti e programmazione dei lavori pubblici

- 1. Le amministrazioni aggiudicatrici adottano il programma biennale degli acquisti di beni e servizi e il programma triennale dei lavori pubblici, nonché i relativi aggiornamenti annuali. I programmi sono approvati nel rispetto dei documenti programmatici e in coerenza con il bilancio e, per gli enti locali, secondo le norme che disciplinano la programmazione economico-finanziaria degli enti → leggasi DUP e bil di previs

ALLEGATO 4/1 paragrafo 8.1

ALLEGATO 4/1 PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE LA PROGRAMMAZIONE DI BILANCIO paragrafo 8.1 aggiornamento DM 29/08/2018

Il contenuto minimo della Sez. Op. del DUP è costituito:

- i) dalla programmazione dei lavori pubblici svolta in conformità al programma triennale e ai suoi aggiornamenti annuali di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 50 del 2016;
- i-bis) dalla programmazione degli acquisti di beni e servizi svolta in conformità al programma biennale di forniture e servizi di cui all'art. 21, comma 6 del d.lgs. n. 50 del 2016.

Modifica prevista dal decreto ministeriale 29 agosto 2018

ALLEGATO 4/1 paragrafo 8.1

Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali CNDCEC febbraio 2019

L'Organo di revisione verifica che l'azione dell'ente sia orientata al rispetto del principio contabile applicato della programmazione allegato 4/1 al D.lgs. n. 118/2011.

Il principale strumento di programmazione degli enti locali è il Documento unico di programmazione (DUP) e l'eventuale nota di aggiornamento del DUP stesso. Nel DUP devono essere inseriti tutti gli strumenti di programmazione relativi all'attività istituzionale dell'ente di cui il legislatore, compreso quello regionale e provinciale, prevede la redazione ed approvazione.

In particolare, confluiscono nel DUP:

- la programmazione dei lavori pubblici svolta in conformità ad un programma triennale ed elenco annuale, di cui all'art. 21 del D.lgs. n. 50/2016 e la programmazione degli acquisti di forniture e servizi svolta in conformità al programma biennale di forniture e servizi di cui all'art. 21, comma 6 del D.lgs. n. 50/2016;

ALLEGATO 4/1 paragrafo 8.1

- Il DUP costituisce atto presupposto indispensabile per l'approvazione del bilancio di previsione ai sensi dell'art. 170 del Tuel in base al quale ogni anno la Giunta deve presentare il DUP al Consiglio per le conseguenti deliberazioni entro il termine previsto dall'articolo 151 del Tuel (31 luglio).
- L'Organo di revisione rilascia il parere sulla proposta sottoposta alla discussione dell'organo consiliare e non sull'atto di Giunta.
- Gli enti locali deliberano il bilancio di previsione finanziario entro il termine previsto dall'articolo 151 del Tuel (31 dicembre). A tal fine ogni anno l'organo esecutivo predispone e presenta all'organo consiliare entro il termine previsto dall'articolo 174 del Tuel (15 novembre) lo schema di bilancio di previsione, unitamente all'eventuale nota di aggiornamento al DUP e agli allegati.
- Lo schema del bilancio finanziario e la nota di aggiornamento al DUP sono trasmessi, entro lo stesso termine, anche all'Organo di revisione per i pareri di cui all'art. 239 del Tuel

La programmazione dei lavori pubblici

- D.M. MIT del 16/01/2018
- ART. 5 CO. 4 DM MIT Nel rispetto dell'art. 21, comma 1, secondo periodo, del codice e dei termini di cui ai commi 5 e 6 del presente articolo, **sono adottati** lo schema del programma triennale dei lavori pubblici e l'elenco annuale dei lavori pubblici
- ART 5 CO. 5 DM del MIT Successivamente alla adozione, il programma triennale e l'elenco annuale **sono pubblicati sul profilo del committente in amm.ne trasparente e approvazione entro i 30 gg successivi** (salvo in caso di consultazione 60gg)

La programmazione dei lavori pubblici

30 luglio
presentazione del
DUP al Consiglio

- La **Giunta adotta** lo schema del programma triennale dei lavori pubblici e l'elenco annuale dei lavori pubblici inserendolo nel DUP che presenta al Consiglio
- Il **Consiglio** dopo 30 giorni dalla pubblicazione sul sito (e cmq non oltre 60 gg consultazioni), la programmazione dei lavori pubblici si considera definitivamente **approvata** con l'approvazione del DUP

15 novembre:
termine per la
presentazione della
nota di
aggiornamento al
DUP al Consiglio

- La **Giunta adotta** lo schema del programma triennale dei lavori pubblici e l'elenco annuale dei lavori pubblici inserendolo nella nota di aggiornamento al DUP
- Il **Consiglio** decorsi 30 giorni dalla pubblicazione della Nota di Aggiornamento al DUP è possibile **l'approvazione definitiva da parte del Consiglio Comunale**

Il programma triennale dei lavori pubblici

- **Valore stimato dei lavori**
- **Art. 21, comma 3, D. Lgs. 50/2016**
- Il programma triennale dei lavori pubblici e i relativi aggiornamenti annuali contengono i lavori il cui **VALORE STIMATO sia pari o superiore a 100.000 euro** e indicano, previa attribuzione del codice unico di progetto (CUP) i lavori da avviare nella prima annualità, per i quali deve essere riportata **l'indicazione dei mezzi finanziari stanziati** sullo stato di previsione o sul proprio bilancio, ovvero disponibili in base a contributi o risorse dello Stato, delle regioni a statuto ordinario o di altri enti pubblici (attenz disponibili non quelli richiesti)

Il programma triennale dei lavori pubblici

- **Valore stimato dei lavori**
- **Art. 35, comma 4 D. Lgs. 50/2016**
- Il calcolo del valore stimato di un appalto pubblico di lavori, servizi e forniture è basato sull'importo totale pagabile, al netto dell'IVA, valutato dall'amministrazione aggiudicatrice o dall'ente aggiudicatore. Il calcolo tiene conto dell'importo massimo stimato, ivi compresa qualsiasi forma di eventuali opzioni o rinnovi del contratto esplicitamente stabiliti nei documenti di gara.

Il programma triennale dei lavori pubblici

- **La progettazione dei lavori pubblici**
- **Art. 23, comma 1 del D. Lgs. 50/2016**

La progettazione in materia di lavori pubblici si articola, secondo tre livelli di successivi approfondimenti tecnici, in:

1. progetto di fattibilità tecnica ed economica (PROGETTAZ DI PRIMO LIVELLO);
2. progetto definitivo;
3. progetto esecutivo.

- Le proposte di semplificazione della Commissione Arconet sulla contabilizzazione degli investimenti
- Proposte che si sono tradotte nell'XI decreto di aggiornamento al d.lgs. 118/2011, decreto 1/03/2019
- La maggior attenzione dedicata alla progettazione da parte del codice dei contratti pubblici ha evidenziato la necessità di **intervenire nuovamente sui principi contabili per allineare l'aspetto tecnico della realizzazione degli investimenti alla loro contabilizzazione**

**SPESE DI PROGETTAZIONE E LE MODIFICHE
AL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (FPV)
XI decreto di aggiornamento degli allegati al D.Lgs.118/2011**

**ALLINEAMENTO del D.LGS.118/2011
al CODICE DEI CONTRATTI PUBBLICI D.LGS. 50/2016**

- pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale (la n. 71 del 25 marzo 2019) del decreto 1° marzo 2019 (undicesimo decreto correttivo dell'armonizzazione contabile) cambiano i criteri di accantonamento al **FPV per le spese di progettazione** e per i lavori pubblici.
- **DECORRENZA**: Le novità possono essere applicate sia sulla gestione dell'anno 2019, sia per il riaccertamento ordinario 2018. FAQ ARCONET 32/2019 Si ritiene possibile applicare gli aggiornamenti riguardanti la disciplina del FPV in sede di riaccertamento ordinario, effettuato nel corso del 2019, se deliberato in data successiva a quella di pubblicazione, sulla GU, del citato DM previsto dalla legge di bilancio 2019.

- La modifica al principio applicato della contabilità finanziaria decisa da Arconet nella seduta del 9 gennaio 2019 e destinata a dare attuazione a quanto previsto dalla legge 145/2018 art. 1, comma 910 in materia di costituzione del FPV in relazione alla gestione degli investimenti, ha il merito di chiarire anche il trattamento contabile delle progettazioni

Allegato 4/2 in vigore nel 2018 ante modifica 2019

- Possono essere finanziate dal FPV (e solo ai fini della sua determinazione):
- tutte le voci di spesa contenute nei quadri economici relative a spese di investimento per lavori pubblici di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163 "Codice dei contratti pubblici", esigibili negli esercizi successivi, anche se non interamente impegnate (in parte impegnate e in parte prenotate), sulla base di un progetto approvato del quadro economico progettuale. La costituzione del fondo per l'intero quadro economico progettuale è consentita solo in presenza di impegni assunti sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputate secondo esigibilità, ancorchè relativi solo ad alcune spese del quadro economico progettuale, escluse le spese di progettazione. In altre parole l'impegno delle sole spese di progettazione non consente la costituzione del FPV per le spese contenute nel quadro economico progettuale;
- le spese riferite a procedure di affidamento attivate ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del citato decreto legislativo n. 163 del 2006, unitamente alle voci di spesa contenute nel quadro economico dell'opera (ancorchè non impegnate).



IL LIVELLO MINIMO DI PROGETTAZIONE

Perchè si parla di livello minimo di progettazione?

PERCHÈ SI PARLA DI LIVELLO MINIMO DI PROGETTAZIONE?

Dal combinato disposto D.Lgs. 50/2016:

- dell'art. 21, comma 3;
- dell'art. 23, comma 4;
- e dell'art. 27, comma 2,

Le opere il cui importo stimato sia pari o superiore a 100.000 euro devono essere inserite nel programma triennale dei lavori pubblici e nell'elenco annuale previa approvazione di un livello minimo di progettazione, comprendente, a seconda dei casi, il documento di fattibilità delle alternative progettuali, il progetto di fattibilità tecnica ed economica, il progetto definitivo, esecutivo o una soluzione progettuale che, omettendo l'approvazione di uno o più livelli di progettazione precedenti, contenga tutti gli elementi previsti per i livelli omessi

Il livello minimo di progettazione

- La spesa riguardante il livello minimo di progettazione (PROGETTO DI FATTIBILITÀ) richiesto ai fini dell'inserimento di un intervento nel programma triennale dei lavori pubblici, è registrata nel bilancio di previsione prima dello stanziamento riguardante l'opera cui la progettazione si riferisce
- CONTABILIZZAZIONE NELLA SPESA DI INVESTIMENTO, l'investimento deve essere indicato nel DUP (o DEFR per le Regioni)

Il livello minimo di progettazione

- Il decreto disciplina i casi di accantonamento a FPV delle spese riferite al **livello minimo di progettazione**, per le quali è richiesta l'attivazione formale delle procedure di affidamento entro il 31 dicembre e poi l'aggiudicazione entro l'esercizio successivo.
- La contabilizzazione al **secondo titolo delle spese (SPESE IN C/CAPIT)** per la progettazione esterna (piano finanziario U 2.02.03.05.001) potrà essere effettuata **a condizione che:**
 1. l'opera progettata sia prevista nei documenti di programmazione,
 2. con l'indicazione della relativa fonte di finanziamento (avanzo/indebitam/contributo).

Il livello minimo di progettazione

- In caso di **progettazione interna**, la contabilizzazione seguirà la natura economica dei fattori, con la conseguenza che la **spesa di personale sarà classificata nell'ambito della parte corrente**, mentre eventuali attrezzature saranno classificate nell'ambito delle spese in capitale.
- **In contabilità economico-patrimoniale occorrerà comunque procedere alla capitalizzazione dei costi** mediante apposita registrazione di assestamento saranno Immob. Immater. In corso fino all'ultimazione dell'opera

Il livello minimo di progettazione

È così chiarito, ora, che la spesa riguardante il livello minimo di progettazione richiesto ai fini dell'inserimento di un intervento nel programma triennale dei lavori pubblici è registrata nel bilancio di previsione prima dello stanziamento per l'opera.

La registrazione contabile della progettazione di primo livello

- Gli stipendi al personale dell'ente incaricato della progettazione sono **SPESE CORRENTE**
- L'acquisto di macchinari necessari al personale che provvede alla progettazione sono **SPESE DI INVESTIMENTO**
- L'incarico di progettazione affidato all'esterno: «incarico professionale per la realizzazione di investimenti **SPESE DI INVESTIMENTO**»
- **La capitalizzazione delle spese correnti che riguardano la progettazione di primo livello avviene in contabilità ec-patrim**

La registrazione contabile della progettazione di primo livello

LIVELLO MINIMO DI PROGETTAZIONE AFFIDATA **ALL'ESTERNO**

- la spesa che riguarda la progettazione esterna la cui contabilizzazione avverrà mediante l'utilizzo della voce U.2.02.03.05.001 concernente «Incarichi professionali per la realizzazione di investimenti»

LIVELLO MINIMO DI PROGETTAZIONE AFFIDATA **INTERAMENTE**

- Nel caso di progettazione interna, invece, la spesa di personale sarà classificata nell'ambito della parte corrente, mentre eventuali attrezzature saranno classificate nell'ambito delle spese in capitale. Fermo restando questo trattamento nel quadro della contabilità finanziaria,
- nella contabilità economico-patrimoniale, si procede alla **capitalizzazione** dei costi mediante apposita registrazione in fase di scrittura di assestamento

Per inserire la spesa di progettazione di PRIMO LIVELLO nel titolo II (SPESA INVESTIMENTO),

1. la realizzazione dell'opera deve essere prevista nel DUP
2. e indicate le fonti di FINANZIAMENTO

La progettazione come spesa di investimento e accensione FPV

Quindi la PROGETTAZIONE DI PRIMO LIVELLO è realizzata in collegamento diretto all'opera da realizzare e costituisce spesa di investimento da classificare nel titolo II della spesa (SP DI INVESTIM) se realizzata attraverso affidamento a terzi



PROGETTAZIONE DI PRIMO LIVELLO

SPESA DI INVESTIMENTO

FPV la progettazione assorbe molto tempo e quindi necessario

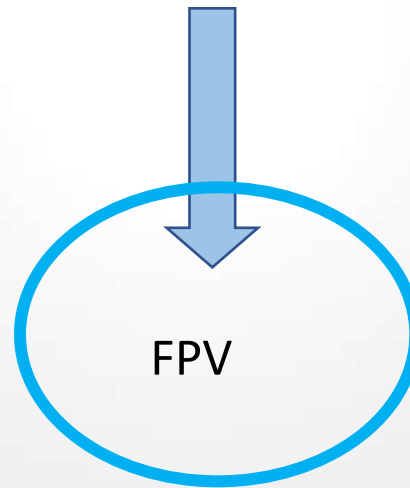
prolungare i tempi di conservazione del FPV in assenza dell'obbligazione giuridica perfezionata e necessità di garantire copertura finanziaria all'opera stanziata in bilancio durante la fase progettuale. **Necessario comportamento virtuoso dell'ente che indica la volontà di realizzare l'opera**

Mantenimento FPV per il livello minimo di progettazione

- ALLEGATO 4/2 le risorse accantonate nel FPV per il finanziamento delle spese concernenti il livello minimo di progettazione esterna di importo pari o superiore a quello ordinariamente previsto dall'art. 36, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 50/2016, in materia di affidamento diretto dei contratti sotto soglia, non ancora impegnate, possono essere interamente conservate nel FPV determinato in sede di rendiconto a condizione che siano state formalmente attivate le relative procedure di affidamento (la pubblicazione del bando di gara o avviso di indizione di gara)

Mantenimento FPV per il livello minimo di progettazione

- Quindi le spese di progettazione anche di primo livello che assorbono tempo trattate come le spese di effettuazione dell'opera



Mantenimento FPV per il livello minimo di progettazione

- ALLEGATO 4/2 In assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'esercizio successivo, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nell'avanzo di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale, ed il FPV deve essere ridotto di pari importo



LIVELLI SUCCESSIVI ALLA PROGETTAZIONE MINIMA

Art. 26 Verifica preventiva della progettazione

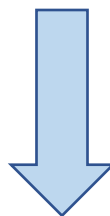
- **COMMA 8.** La validazione del progetto posto a base di gara è l'atto formale che riporta gli esiti della verifica. La validazione è sottoscritta dal responsabile del procedimento (RUP) e fa preciso riferimento al rapporto conclusivo del soggetto preposto alla verifica ed alle eventuali controdeduzioni del progettista. Il bando e la lettera di invito per l'affidamento dei lavori devono contenere gli estremi dell'avvenuta validazione del progetto posto a base di gara.

I livelli successivi di progettazione

- Dopo la validazione del livello di progettazione minima (la validazione è un atto formale), gli interventi sono inseriti nel programma triennale dei lavori pubblici e le relative spese sono stanziare nel Titolo II del bilancio di previsione.
- L'inserimento di un intervento nel programma triennale dei lavori pubblici consente l'iscrizione nel bilancio di previsione degli stanziamenti riguardanti l'ammontare complessivo della spesa da realizzare, nel rispetto del principio della competenza finanziaria cd. potenziata.
- Nei casi in cui la copertura di tali spese risulti costituita da entrate esigibili anticipatamente rispetto all'esigibilità delle spese correlate, nel bilancio di previsione è iscritto il FPV

Livelli di progettazione successivi al primo

La registrazione contabile delle spese per la progettazione riguardante i livelli successivi al primo



- La spesa di progettazione riguardante i **livelli successivi a quello minimo richiesto** per l'inserimento di un intervento nel programma triennale dei lavori pubblici è **registrata nel titolo secondo della spesa, con imputazione agli stanziamenti riguardanti l'opera complessiva, sia nel caso di progettazione interna che di progettazione esterna (art. 113 co. 1 d.lgs. 50/2016)**

Livelli di progettazione successivi al primo

Per il mantenimento a FPV

è necessario che le spese siano state impegnate (anche parzialmente) sulla base di obbligazioni giuridiche perfezionate imputate secondo esigibilità. Questa spesa possono riguardare **ELENCAZIONE (spesso trattasi di spese modeste se paragonate all'intera opera):**

- l'acquisizione di terreni,
- gli espropri e le occupazioni di urgenza,
- la bonifica di aree,
- l'abbattimento strutture preesistenti,
- la viabilità riguardante l'accesso al cantiere,
- l'allacciamento ai pubblici servizi e analoghe spese indispensabili per l'assolvimento delle attività necessarie per l'esecuzione dell'intervento da parte della controparte contrattuale

Livelli di progettazione successivi al primo

- In assenza degli impegni di spesa di cui sopra,
- il **mantenimento del FPV** richiede che siano state formalmente **attivate le procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi al minimo**
- la mancata aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo comporta che le risorse accertate, ma non ancora impegnate, cui il FPV si riferisce, confluiscano **nell'avanzo di amministrazione**

Mantenimento in FPV delle spese di progettazione

- Alla fine dell'esercizio, le risorse accantonate FPV per il finanziamento di spese non ancora impegnate per appalti pubblici di lavori di cui all'art. 3 comma 1 lettera II), del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, di importo pari o superiore a quello previsto ordinariamente dall'art. 36, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 50 del 2016, in materia di affidamento diretto dei contratti sotto soglia, **sono interamente conservate nel FPV** determinato in sede di rendiconto a condizione che **siano verificate le seguenti prime due condizioni, e una delle successive:**
 - a) sono state interamente accertate le entrate che costituiscono la copertura dell'intera spesa di investimento;
 - b) l'intervento cui il FPV si riferisce risulti inserito nell'ultimo programma triennale dei lavori pubblici. Tale condizione non riguarda gli appalti pubblici di lavori di valore compreso tra 40.000 e 100.000 euro;
 - c) le spese previste nel quadro economico di un intervento inserito nel programma triennale di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 50 del 2016, sono state impegnate, anche parzialmente, sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputate secondo esigibilità per l'acquisizione di terreni, espropri e occupazioni di urgenza, per la bonifica aree, per l'abbattimento delle strutture preesistenti, per la viabilità riguardante l'accesso al cantiere, per l'allacciamento ai pubblici servizi, e per analoghe spese indispensabili per l'assolvimento delle attività necessarie per l'esecuzione dell'intervento da parte della controparte contrattuale .
 - d) in assenza di impegni di cui alla lettera c), sono state formalmente attivate le procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi al minimo. In assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'esercizio successivo, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nel risultato di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo

FPV Condizioni per il mantenimento

CONDIZIONE NECESSARIA (A+B) MA NON SUFFICIENTE

a) sono state interamente accertate le entrate che costituiscono la copertura dell'intera spesa di investimento

b) l'intervento cui il FPV si riferisce risulti inserito nell'ultimo programma triennale dei lavori pubblici. Tale condizione non riguarda gli appalti pubblici di lavori di valore compreso tra 40.000 e 100.000 euro;

siano verificate le seguenti prime due condizioni (A+B), e una delle successive (C o D):

c) le spese previste nel quadro economico di un intervento inserito nel programma triennale di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 50 del 2016, sono state impegnate, anche parzialmente, sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputate secondo esigibilità per l'acquisizione di terreni, espropri e occupazioni di urgenza, per la bonifica aree, per l'abbattimento delle strutture preesistenti, per la viabilità riguardante l'accesso al cantiere, per l'allacciamento ai pubblici servizi, e per analoghe spese indispensabili per l'assolvimento delle attività necessarie per l'esecuzione dell'intervento da parte della controparte contrattuale

d) in assenza di impegni di cui alla lettera c), sono state formalmente attivate le procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi al minimo. In assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'esercizio successivo, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nel risultato di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo

- MODIFICHE ALL'ALLEGATO 4/2
- I paragrafi 5.3.12, 5.3.13 e 5.3.14 sono stati inseriti dal decreto ministeriale 1 marzo 2019.
- 5.4.8
- 5.4.9

- **PRINCIPIO DEL CAMPIONAMENTO** l'applicazione di metodologie finalizzate a selezionare dalla popolazione. Il revisore **non è tenuto a procedere ad un controllo "a tappeto" di tutti gli atti posti in essere dall'ente**
- **CdC 441 del 12.10.1985 e alleg. 33 CircMEF 30/2004**

- l'Organo di revisione può decidere di utilizzare il campionamento al fine di sviluppare opportune risposte ai rischi di errori significativi: il revisore si pone pertanto come obiettivo quello di acquisire elementi probativi in base ai quali, con ragionevole certezza, trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione è selezionato.
- Metodi appropriati per selezionare le voci da sottoporre a verifica e raccogliere gli elementi probativi sono i seguenti:
 - ✓ campionamento statistico
 - ✓ selezione di tutte le voci analizzando così il 100 % del campione (selezione integrale)
 - ✓ selezione di voci specifiche (campionamento soggettivo o ragionato)

Riaccertamento ordinario - campionamento

- Si definisce campionamento di revisione l'applicazione delle procedure di revisione su una percentuale inferiore al 100% degli elementi che costituiscono la popolazione rilevante ai fini della revisione contabile in modo che tutte le unità di campionamento abbiano una possibilità di essere selezionate e fornire al revisore elementi ragionevoli in base ai quali trarre le proprie conclusioni sull'intera popolazione.
- Nella definizione e nella selezione del campione di revisione, nello svolgimento di procedure di conformità e di dettaglio l'Organo di revisione può utilizzare il campionamento statistico o non statistico.

- Nei *test* di dettaglio l'Organo di revisione può utilizzare tecniche di campionamento più o meno sofisticate, ma sempre legate alle unità monetarie, fra le quali quella di uso più comune è quella nel MUS (*Monetary Unit Sampling, **campionamento per unità monetarie***) anche definita come PPS (*Probability Proportional to Size*)
- Con il campionamento statistico gli elementi del campione sono selezionati in modo che ciascuna unità di campionamento abbia una probabilità di essere selezionata, mentre con il campionamento non statistico la selezione del campione è basata sul giudizio professionale

Riaccertamento ordinario - campionamento

- La scelta di selezionare tutte le voci (applicazione del metodo integrale) può essere appropriata, per es. quando la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato
- Il campionamento soggettivo o ragionato presuppone invece la decisione dell'Organo di revisione di selezionare alcune voci specifiche (di una popolazione più ampia) e implica pertanto l'esercizio del giudizio professionale del revisore nello stabilire:
 - la dimensione del campione (ad es. si verificano tutte le voci che presentano un saldo contabile superiore ad un determinato importo);
 - gli elementi da selezionare (ad es. voci specifiche soggette a rischio o inusuali o per le quali in passato si sono riscontrati errori)

Riaccertamento ordinario - campionamento

- Mutuando quanto indicato nel principio di revisione internazionale ISA (Italia) n. 530, paragrafo A3, nel definire un campione, il revisore determina l'errore accettabile per fronteggiare il rischio che l'insieme di errori singolarmente non significativi possa rendere il bilancio significativamente errato
- Un campionamento soggettivo o ragionato ben disegnato e che prenda a base fattori che sarebbero considerati anche in una procedura di campionamento statistico, può condurre a risultati efficaci quanto quelli derivanti da una procedura statistica.
- Occorre tenere presente che una differenza rilevante tra le procedure di campionamento statistiche e quelle di tipo soggettivo o ragionato è che solo nel primo caso la misura del rischio di campionamento è determinata in modo esplicito per cui è possibile proiettare, con il calcolo delle probabilità, i risultati delle procedure di revisione applicate alle sole voci selezionate sull'intera popolazione

Riaccertamento ordinario - campionamento

- Il rischio di campionamento è il rischio che le conclusioni dell'Organo di revisione, sulla base di un campione, possano essere diverse da quelle che si sarebbero raggiunte se l'intera popolazione fosse stata sottoposta alla procedura di revisione
- Il modello di riferimento per l'approccio al campionamento è quello riconosciuto a livello internazionale dell'*Audit Risk Model*. Tale modello si basa sulla determinazione del rischio di revisione (rischio che il revisore esprima un giudizio non corretto in presenza di errori o irregolarità significative).
- Il rischio di revisione viene scomposto in tre componenti definite rispettivamente come rischio intrinseco (*Inherent risk, IR*), rischio di controllo (*Control risk, CR*) e rischio di non individuazione del revisore (*Detection risk, DR*).
- Il rischio di revisione AR viene, quindi, determinato nel seguente modo:
- **AR = IR x CR x DR**
- Da cui si ricava che il rischio di non individuazione del revisore (*Detection risk, DR*) è pari a:
- DR = AR/IRxCR

Riaccertamento ordinario - campionamento

- AR = Rischio di revisione (*Audit Risk*)
- IR = Rischio Intrinseco (*Inherent Risk*)
- CR = Rischio di controllo interno (*Control Risk*)
- DR = Rischio di non individuazione (*Detection Risk*)

il rischio di non individuazione del revisore (*Detection risk, DR*) è pari a:

$$DR = AR / (IR \times CR)$$

Riaccertamento ordinario - campionamento

- **Il Rischio Intrinseco** rappresenta il rischio che la gestione contabile, finanziaria ed economica presenti errori o irregolarità significativi indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno
- **I rischi di controllo** dipende dal sistema dei controlli interni di cui l'ente si è dotato e dalla efficacia dello stesso
- Il rischio di errori o irregolarità significative (AR) non potrà mai essere azzerato ma deve essere portato ad un livello accettabilmente basso che nella prassi internazionale di revisione è pari al 5%.
- Il modello di affidabilità è l'opposto del modello di rischio per cui per determinare un rischio di revisione pari al 5% occorre assicurare un livello di confidenza pari al 95%.

Riaccertamento ordinario - campionamento

- Dove se AR è fissato al 5% (rischio ritenuto accettabilmente basso) sarà la valutazione fatta dal revisore del rischio intrinseco e del rischio di controllo a determinare il rischio di non individuazione.
- Il rischio di revisione risultante dall'applicazione dell'Audit Risk Model proposto potrà assumere le seguenti connotazioni:

| RISCHIO INTRINSECO | RISCHIO DI CONTROLLO | IR | CR | IRXCR | AR | DR | LIVELLO DI CONFIDENZA | FATTORE DI CONFIDENZA |
|--------------------|----------------------|------|------|-------|----|-----|-----------------------|-----------------------|
| ALTO | ALTO | 100% | 100% | 100% | 5% | 5% | 95% | 3% |
| ALTO | BASSO | 100% | 36% | 36% | 5% | 14% | 86% | 2% |
| BASSO | ALTO | 36% | 100% | 36% | 5% | 14% | 86% | 2% |
| BASSO | BASSO | 36% | 36% | 13% | 5% | 39% | 61% | 1% |

La determinazione dei livelli di significatività

- La significatività dell'errore è un concetto fondamentale nella revisione. Un errore è considerato significativo quando ci si può ragionevolmente attendere che, considerato singolarmente o aggregato con altri errori, sia in grado di influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.
- Ai soli fini della determinazione degli elementi da selezionare nell'ambito di una popolazione monetaria da assoggettare a controllo, l'Organo di revisione stabilisce i seguenti livelli di significatività:
- **a) significatività complessiva**, intesa come livello massimo di errore tollerabile sul rendiconto dell'ente nel suo complesso;
- **b) significatività operativa**, intesa come importo o importi stabiliti dall'Organo di revisione in misura inferiore alla significatività complessiva, al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività complessiva. Ove applicabile, la significatività operativa per la revisione si riferisce anche all'importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore al livello o ai livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa;
- **c) errore chiaramente trascurabile**, inteso come importo al di sotto del quale gli errori sono considerati chiaramente trascurabili e, di conseguenza, non necessitano di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul rendiconto.

La determinazione dei livelli di significatività

Significatività complessiva

- Nell'ambito degli enti locali un parametro di determinazione della significatività complessiva potrebbe essere individuato in un *range* che va da un minimo dell'1% delle entrate correnti ad un massimo del 3% delle stesse. Le entrate correnti possono, infatti, essere assimilate ai ricavi delle società commerciali e rappresentano una voce significativa per gli equilibri dell'ente e per le aspettative che i principali utilizzatori nutrono sull'informativa finanziaria

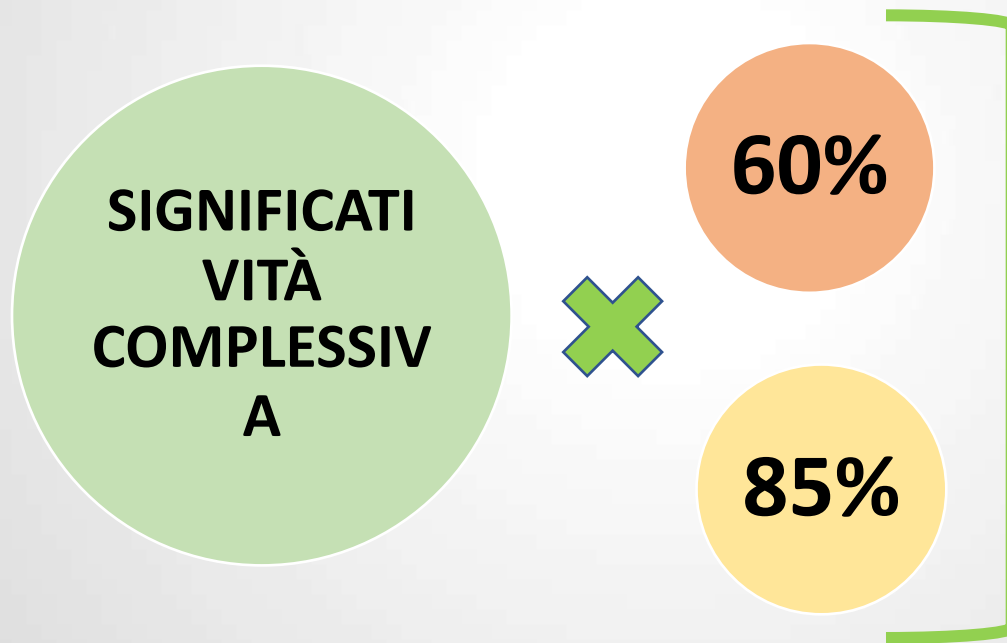
Significatività operativa

- La significatività operativa viene determinata assumendo un valore compreso tra il 60% e l'85% della significatività complessiva


Errore trascurabile

- viene determinato in un intervallo che va dal 5% al 15% della significatività operativa

SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA



SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA

| | | |
|-----|---|------------------|
| | | |
| 60% |  | RISCHIO ALTO |
| 75% | | RISCHIO MODERATO |
| 85% | | RISCHIO BASSO |

La determinazione dei livelli di significatività

RELAZIONE FRA RISCHIO DI REVISIONE/SIGNIFICATIVITÀ/ESTENSIONE DEL LAVORO DI REVISIONE CASO 1)

MAGGIORE
RISCHIO DI
REVISIONE

MINORE È LA
SIGNIFICATIVITÀ

MAGGIORE È LA
DIMENSIONE DEL
CAMPIONE

RELAZIONE FRA RISCHIO DI REVISIONE/SIGNIFICATIVITÀ/ESTENSIONE DEL LAVORO DI REVISIONE CASO 2)

MINORE RISCHIO DI
REVISIONE

MAGGIORE È LA
SIGNIFICATIVITÀ

MINORE È LA
DIMENSIONE DEL
CAMPIONE

La determinazione dei livelli di significatività

- **Il livello di confidenza** rappresenta il livello di rischio di campionamento che l'Organo di revisione reputa accettabile, ovvero, in altri termini, il livello di rischio che il revisore accetta che il campione non fornisca risultati corretti con riferimento all'intera popolazione; ad esempio, un livello di confidenza del 95% significa che nel 95% dei casi il campione fornisce risultati corretti ovvero proiettabili sulla popolazione nell'ambito dell'errore tollerabile.
- Da un punto di vista pratico, a un livello di confidenza percentuale, viene associato un fattore di confidenza che verrà utilizzato per il calcolo della dimensione del campione statistico.
- Secondo l'approccio metodologico indicato avremo che:
 - in caso di rischio basso l'intervallo di selezione sarà pari alla significatività operativa diviso 1;
 - in caso di rischio medio l'intervallo di selezione sarà pari alla significatività operativa diviso 2;
 - in caso di rischio alto l'intervallo di selezione sarà pari alla significatività operativa diviso 3;
- **Come è evidente tale tipo di approccio determina l'estensione del campione in funzione del rischio valutato.**

La determinazione dei livelli di significatività

| RISCHIO VALUTATO | DIVISORE DELLA SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA | LIVELLO DI CONFIDENZA |
|------------------|--|-----------------------|
| ALTO | 3 | 95% |
| MEDIO | 2 | 86% |
| BASSO | 1 | 65% |
| | | |

Campionamento

- Dovendo, ad esempio, decidere quanti capitoli relativi agli impegni di spesa di competenza sottoporre a controllo rispetto ad un totale di Euro 1.000.000, con una **significatività operativa determinata dall'Organo di revisione in Euro 100.000**, la metodologia proposta porta il revisore a campionare un numero di capitoli di spesa, a seconda del rischio valutato, nel seguente modo

| Rischio valutato (a) | Divisore della significatività (b) | Livello di confidenza (c) | Saldo complessivo residui (d) | Significatività operativa (e) | Intervallo di selezione (f) =e/b | n. Capitoli di spesa da selezionare (g) = d/f |
|----------------------|------------------------------------|---------------------------|-------------------------------|-------------------------------|----------------------------------|---|
| ALTO | 3 | 95% | 1.000.000 | 100.000 | 33.333 | 30 |
| MEDIO | 2 | 86% | 1.000.000 | 100.000 | 50.000 | 20 |
| BASSO | 1 | 61% | 1.000.000 | 100.000 | 100.000 | 10 |

- In altre parole, il collegio svolge, nell'ambito dell'Ente locale, la stessa funzione di garanzia - in ordine alla regolarità contabile e finanziaria dell'Ente stesso - che il D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 attribuisce al revisore legale dei conti (persona fisica o società), relativamente alla situazione contabile e finanziaria delle società di capitali, presso le quali esercita la sua funzione.