

CORSO C.D.A.

**CONTO CONSUNTIVO ESERCIZIO
2019**

PROCEDURE PER LA SUA COMPILAZIONE

MANTOVA, 22 e 25 maggio 2020

TERMINE PER L'APPROVAZIONE

L'approvazione del rendiconto compete al consiglio dell'ente, che deve provvedere entro il

termine prorogato al 30.6.2020

(legge di conversione D.L. 18/2020 – Cura Italia)

tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione (art. 227, comma 2, TUEL)

Fino a quando il rendiconto non è approvato, ferma restando la stessa procedura prevista per il mancato rispetto del termine per l'approvazione del bilancio di previsione (art. 227, comma 2 bis, TUEL inserito dal D.L. 74/2012), scatta, fino ad avvenuto adempimento:

- il divieto di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto. È fatto altresì divieto di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della disposizione del precedente periodo (art. 9, comma 1-*quinquies*, del DI n. 113/2016, convertito nella legge 160/2016);
- l'assoggettamento in via provvisoria ai controlli centrali previsti per gli enti strutturalmente deficitari in materia di copertura obbligatoria dei servizi di smaltimento rifiuti (100%), acquedotto (almeno 80%) e dei servizi a domanda individuale (almeno del 36%) (art. 243, comma 6, TUEL, come modificato dall'art.48, comma 1, del D.L. 124/2019)
- Il divieto di applicare le quote del risultato di amministrazione accantonato, vincolato e destinato da parte degli enti che si trovano in disavanzo di amministrazione (art.1, comma 897, della legge 145/2018).

TERMINE PER L'APPROVAZIONE

La proposta di rendiconto è messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto entro un termine, **non inferiore a venti giorni**, stabilito dal regolamento (art. 227, comma 2, TUEL)

Secondo il TAR del Lazio (sentenza n. 16/2020) il termine può essere prorogato nei casi in cui questo venga approvato, su diffida del Prefetto, oltre i termini di legge per evitare la sanzione dello scioglimento del Consiglio qualora non fosse rispettato il nuovo termine.

Contestualmente al rendiconto, l'ente approva il rendiconto consolidato, comprensivo dei risultati degli eventuali organismi strumentali secondo le modalità previste dall'art. 11, commi 8 e 9, del Dlgs. 118/2011 e successive modificazioni (art. 227, comma 2 ter, TUEL)

ALLEGATI AL RENDICONTO

Al rendiconto devono essere allegati:

ai sensi dell'art. 11, comma 4, del Dlgs. 118/2011:

- a) il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione con allegata e la tabella dei nuovi parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale definiti con il D.M. 28.12.2018 così come prevede il D.M. 1.8.2019;
- b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;
- c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità;
- d) il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie (facoltativo per i comuni fino a 5.000 abitanti)
- e) il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati (facoltativo per i comuni fino a 5.000 abitanti)
- f) la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi
- g) la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;
- h) il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per missione (facoltativo per i comuni fino a 5.000 abitanti)
- i) il prospetto delle spese sostenute per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali (facoltativo per i comuni fino a 5.000 abitanti)
- k) il prospetto delle spese sostenute per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni (facoltativo per i comuni fino a 5.000 abitanti)
- l) il prospetto dei dati SIOPE;

ALLEGATI AL RENDICONTO

- m) l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo;
- n) l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione;
- o) la relazione sulla gestione dell'organo esecutivo redatta secondo le modalità previste dal comma 6;
- p) la relazione del collegio dei revisori dei conti

ed ai sensi dell'art. 227, comma 5, TUEL:

- a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni di cui il comune fa parte e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al rendiconto della gestione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco:
- b) il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio (definito con D.M. 22.12.2015 – **abrogato dall'art.48, comma 1, lett. a) del D.L. 124/2019 convertito nella legge 157/2019**)
- c) il prospetto delle spese di rappresentanza sostenute dagli organi di governo dell'ente come previsto dal Dm 23 gennaio 2012.

PARAMETRI DI DEFICITARIETA'

La tabella dei parametri deve, inoltre, essere allegata alla tabella dimostrativa del risultato di esercizio ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario di cui al D.M. 28.12.2018 (allegato n. 4 del D.M. 1.8.2019)

Sono da considerarsi in condizioni strutturalmente deficitarie gli enti che presentano almeno la metà degli indici con valori positivi (art.242, comma 1, TUEL)

In tal caso gli enti diventano soggetti al controllo da parte della Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali, operante all'interno del ministero dell'Interno, sulle dotazioni organiche e le assunzioni di personale, in materia di copertura dei servizi a domanda individuale (non inferiore al 36% della spesa complessivamente sostenuta), della spesa del servizio acquedotto (non inferiore all'80%) e del costo della gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (pari al 100%) (art. 243 TUEL)

RELAZIONE DELL'ORGANO DI REVISIONE

In forza di quanto previsto dall'art. 239 del TUEL l'organo di revisione deve predisporre la relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto entro il termine, previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo. La relazione dedica un'apposita sezione all'eventuale rendiconto consolidato di cui all'articolo 11, commi 8 e 9

ATTENZIONE!

Secondo la sentenza del Consiglio di Stato n. 3814/2018 (dello stesso avviso il TAR Campania con sentenza n. 1868/2019), è illegittima la delibera con cui il consiglio comunale ha approvato il rendiconto della gestione nel caso in cui la relazione dell'organo di revisione non sia stata messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare nel rispetto del termine prescritto non inferiore a venti giorni prima della seduta consiliare in cui veniva esaminato il rendiconto

ADEMPIMENTI DOPO L'APPROVAZIONE

Le amministrazioni pubbliche devono pubblicare sul proprio sito internet il rendiconto e gli allegati entro trenta giorni dalla loro adozione in forma sintetica, aggregata e semplificata recante un'esposizione sintetica dei dati di bilancio, con evidenziazione delle risorse finanziarie umane e strumentali utilizzate dall'ente nel perseguimento delle diverse finalità istituzionali, dei risultati conseguiti con riferimento al livello di copertura ed alla qualità dei servizi pubblici forniti ai cittadini (art. 11, comma 2, del Dlgs. 118/2011), nonché i dati relativi alla spesa di cui ai propri consuntivi **secondo lo schema tipo e le modalità definite con DPCM 29.4.2016** (art. 29, comma 1, della legge 33/2013 come modificato dall'art. 8, comma 1, D.L. 66/2014, convertito nella legge 89/2014).

L'art. 9, comma 1 *quinquies*, del D.L. 113/2016 convertito nella legge 160/2016 dispone, altresì, l'obbligo di inviare il rendiconto ed il bilancio consolidato entro trenta giorni dal termine previsto per approvazione alla banca dati delle amministrazioni pubbliche, compresi i dati aggregati per voce del piano dei conti integrato.

La Commissione Arconet, nella seduta del 12.2.2020, ha precisato che: I comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti che nel 2019 non hanno tenuto la contabilità economico patrimoniale non devono trasmettere alla BDAP i seguenti allegati e documenti contabili relativi al rendiconto 2019: a) il conto economico, b) l'allegato h) concernente i costi per missione, c) i moduli economici e patrimoniali del piano dei conti integrato.

In caso di mancata invio, fino all'avvenuto adempimento, viene comminata la sanzione prevista dall' art. 9, comma 1-*quinquies*, del D.L. n. 113/2016, convertito nella legge 160/2016, rappresentata dal divieto di assumere personale a qualsiasi titolo, la sospensione dei pagamenti delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'interno, ivi comprese quelle a titolo di fondo di solidarietà comunale (art. 1, comma 903, legge 145/2018), nonché l'assoggettamento in via provvisoria, fino all'adempimento, ai controlli centrali previsti per gli enti strutturalmente deficitari di cui all'art. 243 del TUEL (art. 48, comma 1, lett. c, D.L. 124/2019). **La sospensione dei pagamenti dei trasferimenti non si applica per le spettanze relative al 2020** (art. 1, comma 2, Ordinanza n. 658 del 29.3.2020 del Capo del Dipartimento della Protezione Civile)

ADEMPIMENTI DOPO L'APPROVAZIONE

L'art. 1, comma 902, della legge 145/2018 stabilisce che il suddetto invio sostituisce, a partire **dal conto consuntivo 2019**, la trasmissione delle certificazioni del rendiconto al ministero dell'interno.

Inoltre entro 10 giorni dall'approvazione del rendiconto occorre provvedere alla pubblicazione sul sito del Comune del prospetto delle spese di rappresentanza previsto dalla legge 148/2011 sulla base dell'apposito schema approvato con il Dm 23 gennaio 2012, da trasmettere entro lo stesso termine alla competente Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, sottoscritto dal segretario dell'ente, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione.

(attenzione che la mancata trasmissione potrebbe comportare l'applicazione di una sanzione pecuniaria da un minimo di cinque fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda a carico degli amministratori).

Anche dopo la revisione del TUEL avvenuta con il Dlgs. 118/2011 come modificato dal Dlgs. 126/2014 resta l'obbligo da parte della struttura operativa alla quale è assegnata la funzione del controllo di gestione di fornire la conclusione del controllo di gestione, oltre che agli amministratori ed ai responsabili dei servizi, anche alla Corte dei conti (art. 198 bis TUEL)

CONTO CONSUNTIVO 2018

ADEMPIMENTI PRELIMINARI

A) RENDICONTAZIONE DA PARTE DEGLI AGENTI CONTABILI

B) RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI

RENDICONTAZIONE AGENTI CONTABILI

CHI E' AGENTE CONTABILE

Agenti contabili sono tutti coloro che hanno maneggio di pubblico denaro o sono incaricati della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscono di loro iniziativa in tali incarichi.

La qualifica di agente contabile è attribuibile a tutti coloro, anche privati, che instaurano con la pubblica amministrazione un rapporto di servizio, anche meramente fattuale, nella gestione di beni pubblici o nel maneggio del denaro non essendo rilevante il titolo in base al quale la gestione viene svolta (rapporto di pubblico impiego, concessione amministrativa o contratto).

Essi devono rendere il conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti (art. 93 TUEL)

AGENTI CONTABILI

Con l'entrata in vigore del Dlgs. 174/2016 riguardante il codice della giustizia contabile è scattato l'obbligo da parte di tutte le pubbliche amministrazioni di istituire l'anagrafe degli agenti contabili.

In base all'art.138 del citato decreto gli enti devono comunicare alla sezione giurisdizionale della Corte dei conti territorialmente competente i dati identificativi dei soggetti nominati agenti contabili e tenuti alla resa di conto giudiziale, provvedendo al costante aggiornamento anche con comunicazioni telematiche indicate dall'art. 6, comma 3, del decreto.

A tal fine l'art. 139 dispone che ogni ente debba nominare un responsabile del procedimento il quale deve provvedere alla parifica dei rendiconti degli agenti contabili, consistente nella dichiarazione di concordanza con le scritture dell'amministrazione, ed al deposito degli stessi, **con relazione dell'organo di controllo**, presso la sezione giurisdizionale della Corte conti territorialmente competente tramite posta elettronica certificata, entro 60 giorni dall'approvazione del conto consuntivo ai sensi degli artt. 226 e 233 TUEL. (la documentazione relativa al conto va allegata solo ove espressamente richiesta così come previsto dall'art. 93, comma 3, del TUEL)

Le eventuali omissioni di presentazione, rilevate dal confronto fra l'anagrafe degli agenti contabili e i conti giudiziali presentati, saranno comunicate alla Procura per la formulazione di istanza per resa di conto dinanzi al giudice monocratico. Decorso inutilmente il termine fissato per il deposito del conto, il giudice dispone la sua compilazione d'ufficio, a spese dell'agente contabile, al quale può essere aggiunta una sanzione pecuniaria

ATTENZIONE! La resa del conto non è soggetta a prescrizione

L'azione di responsabilità promossa si prescrive, invece, in cinque anni dalla commissione del fatto o dalla data delle sua scoperta.

AGENTI CONTABILI

Gli organi di vertice sono obbligati alla denuncia di eventuali danni erariali ravvisati.

In caso di omissione o di ritardo essi possono essere condannati insieme con gli autori dell'illecito e possono rispondere a titolo autonomo ove, in seguito alla mancata denuncia, sia prescritta l'azione di responsabilità.

AGENTI CONTABILI

- **Agenti contabili di diritto** (investiti con atto formale)
- **Agenti contabili di fatto** (attività svolta in assenza di atto formale e riscuotono somme di spettanza dell'amministrazione)
(in presenza di tali soggetti l'organo di revisione è tenuto ad invitare l'ente locale a procedere alla formale regolarizzazione)
- **Sub-agenti contabili o agenti secondari** (incaricati di gestioni parziali rispetto alla gestione principale effettuata dall'agente contabile, al quale deve essere effettuato il riversamento delle somme)
- **Agenti contabili interni** (legati da un rapporto di dipendenza con l'ente)
- **Agenti contabili esterni**

AGENTI CONTABILI

- **Agenti contabili a denaro**

- **autorizzati sia alla riscossione che al pagamento** (tesoriere, economo)
- **autorizzati solo alla riscossione** (vi rientrano tutti i concessionari della riscossione dei tributi locali -vedasi la pronuncia del 20.10.2008 n. 434/2008 della 1^ sez. giurisdizionale della corte dei conti, nonché albergatori che incassano la tassa di soggiorno- v. Sezioni riunite in sede giurisdizionale Corte dei conti – sentenza n. 22 del 22.9.2016, fatta eccezione per le locazioni brevi per le quali sia il locatore che gli intermediari sono considerati responsabili di imposta o sostituti di imposta – art. 4, comma 5 ter, D.L. 50/2017)

Non sono da considerarsi agenti contabili i soggetti ai quali è stato esternalizzato il servizio di riscossione se per tale servizio viene percepito da parte dell'ente un canone. (concessionari della riscossione dell'imposta sulla pubblicità ed i diritti sulle pubbliche affissioni)

- **Agenti contabili a materia (consegnatari beni mobili e non immobili)
Sono soggetti al rendiconto solo per debito di custodia (magazziniere).**

Sono inclusi i consegnatari delle azioni e partecipazioni,

Sono esclusi i consegnatari per debito di “vigilanza (beni usati per compiti di ufficio) (Corte dei conti, sezione giurisdizionale Regione Toscana – sentenza n.90/2016) che hanno solo l'obbligo della sorveglianza sul corretto impiego dei beni dati in uso

Stessa valutazione anche per i beni di facile consumo.

RENDICONTAZIONE AGENTI CONTABILI

Consegnatario delle azioni e delle partecipazioni

I titoli azionari e partecipativi sono annoverati tra i beni mobili.

Il relativo rendiconto deve contenere la descrizione, la consistenza in quantità e il valore dei titoli a inizio e fine esercizio. Nel conto devono essere specificate le motivazioni delle variazioni durante l'esercizio. I valori indicati nel conto giudiziale devono corrispondere con quelli delle immobilizzazioni finanziarie risultanti dallo stato patrimoniale attivo dell'ente.

Chi è il consegnatario?

Secondo la giurisprudenza contabile più recente il consegnatario di azioni è il soggetto incaricato dall'ente di esercitare le funzioni che riguardano i diritti di azionista nelle società partecipate (sezione per il Molise n. 64/2017; sezione per il Veneto n. 122/2017) e più precisamente «assume la qualifica di agente contabile il consegnatario di azioni che sia titolare, anche per delega, del potere di esercitare le funzioni concernenti i diritti di azionista, in quanto l'agente contabile consegnatario di azioni deve svolgere un'attività di gestione e non di mera detenzione ... rappresentando l'Ente alle riunioni delle società, esercitando, in proprio o per delega, i diritti connessi alla partecipazione sociale, avendone la disponibilità giuridica e non meramente materiale» (sezione Veneto n. 99/2019).

Inoltre secondo la Sezione giurisdizionale della Corte dei Conti del Veneto (sentenza n. 62/2012) tra i documenti giustificativi da allegare vi devono essere le direttive dettate nei confronti dei soggetti delegati a rappresentare l'ente nell'assemblea degli azionisti, nonché l'uso che si è fatto in sede di assemblea della singola società dei diritti dell'azionista pubblico.

Pertanto il consegnatario è tenuto a dare annualmente dimostrazione, con apposita relazione, delle modalità con le quali ha esercitato i diritti di azionista, con applicazione delle direttive impartite.

RENDICONTAZIONE AGENTI CONTABILI

I rendiconti devono essere redatti utilizzando i modelli previsti dal DPR. 194/1996

Il termine previsto per la resa del conto è il 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento (artt. 226 e 233 TUEL)

L'agente contabile che non ottempera alla presentazione del rendiconto rischia una sanzione pecuniaria

CONTO DEL TESORIERE (ART. 226 TUEL)

Il conto deve essere reso con allegati tutti i recapiti di cassa (reversali e mandati di pagamento) debitamente quietanzati secondo il modello previsto dall'all.17 al Dlgs. 118/2011.

Le reversali non incassate entro il 31 dicembre devono essere annullate, mentre i mandati interamente o parzialmente non estinti a tale data sono eseguiti mediante commutazione in assegni postali localizzati o con altri mezzi equipollenti offerti dal sistema bancario o postale.

Va ricordata anche la verifica della distinzione dei fondi liberi e vincolati al fine di riscontrare che il valore dei fondi vincolati risultante al Comune sulla base delle scritture contabili coincida con il valore risultante al tesoriere a fine anno.

In base a quanto disposto dall'art.57, comma 2 quater, D.L.124/2019, il rendiconto del tesoriere non deve più essere corredato degli allegati di svolgimento per ogni singola tipologia di entrata e per ogni singolo programma di spesa come era, invece, previsto dalla lett. a) del comma 2 dell'art. 226 del TUEL

RENDICONTAZIONE AGENTI CONTABILI

RENDICONTO DELL'ECONOMO

Secondo la pronuncia n. 121/2015 della Sezione regionale della Corte dei conti della Liguria, ai fini del riscontro del giudice contabile il rendiconto deve riportare:

- a) generalità dell'agente contabile e gli estremi dell'atto giuntale di nomina;
- b) l'importo del fondo economale anticipato all'inizio dell'esercizio;
- c) riassunti delle spese sostenute nei periodi per cui era previsto il rendiconto (mensile, bimestrale, trimestrale, semestrale), che devono trovare corrispondenza nel giornale di cassa e nelle altre scritture tenute dall'economo;
- d) numero ed importo dei buoni d'ordine con l'importo complessivo riferito a ciascun periodo rendicontato;
- e) estremi delle determinazioni di discarico dell'economo da parte del responsabile competente (generalmente il responsabile del servizio finanziario) nel corso della gestione con le quali viene disposto la ricostituzione del fondo;
- f) numero dei mandati di pagamento per la ricostituzione del fondo economale con l'indicazione del relativo importo riguardante il periodo di riferimento.

Secondo la Corte dei conti l'economo dovrebbe restituire il fondo entro la fine di ogni esercizio.

RENDICONTAZIONE AGENTI CONTABILI

RENDICONTO DEGLI ALTRI AGENTI CONTABILI

1) Concessionari della riscossione

Il rendiconto deve comprendere l'importo e la data dei versamenti ed eventualmente completato con l'indicazione delle relative reversali di incasso emesse

2) Altri agenti autorizzati alla riscossione

Il rendiconto deve indicare gli estremi delle ricevute e relativi importi, nonché la data e l'importo dei versamenti effettuati in tesoreria (numero reversale) con allegata la relativa documentazione

3) Consegnatari dei beni

Sono ovviamente esclusi i beni immobili e quelli considerati immobili agli effetti inventariali (musei, pinacoteche, ecc).

Il conto del consegnatario deve fare riferimento allo stato dell'inventario; indica per ogni bene, o categorie di beni, la quantità ed il valore all'inizio dell'anno; il carico dei beni nuovi iscritti nell'anno nell'inventario; i beni già dati in uso ai vari uffici con regolare annotazione sugli inventari e, per differenza, indica i beni (quantità e valore) acquistati e non ancora assegnati agli uffici per l'uso.

In tal modo, con il conto del consegnatario, si evidenziano le giacenze di magazzino, inventariate ma non ancora assegnate agli uffici per l'uso ed in quanto tali rimaste sul suo carico.

RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI

Il punto 9.1 del principio applicato alla competenza finanziaria potenziata prevede che prima della predisposizione del rendiconto debba essere effettuata una ricognizione dei residui attivi e passivi rimasti inevasi alla fine dell'esercizio precedente, con lo scopo di verificare se per gli stessi esistono ancora le condizioni per mantenerli e cioè:

- la fondatezza giuridica dei crediti accertati e dell'esigibilità del credito;
- l'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno;
- il permanere delle posizioni debitorie effettive degli impegni assunti;
- la corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio (punto 9.1 principio contabile competenza finanziaria potenziata)

sostanzialmente sulla base di quanto previsto dagli artt. 179 (per le entrate) e 183 (per le spese) del TUEL

.

RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI

Il riaccertamento ordinario è approvato con un'unica delibera di giunta previa acquisizione del parere dell'organo di revisione

Alla suddetta delibera devono essere allegati:

- il prospetto delle variazioni;
- l'elenco dei residui rimasti in bilancio e di quelli eliminati definitivamente, sia attivi che passivi con relativa motivazione;
- elenco dei residui reimputati con definizione «fondo pluriennale vincolato»

MODIFICHE DEL BILANCIO DI PREVISIONE 2018/2020 A SEGUITO DEL RIACCERTAMENTO DEI RESIDUI

Con il riaccertamento ordinario dei residui viene effettuata la verifica dell'esigibilità degli impegni e accertamenti al 31 dicembre e la presenza di obbligazioni non scadute alla stessa data comporta la necessità di apportare le variazioni - previste dall'articolo 3, comma 4, del Dlgs 118/2011 - sia sul bilancio dell'esercizio 2019, che sui bilanci degli esercizi sui quali vengono disposte le reimputazioni (2020-2021-2022)

Riguardo alle variazioni da apportare al bilancio dell'esercizio 2019 nessun problema.

Per quelle da apportare al bilancio di previsione 2020/2022 occorre tener conto della eventuale sovrapposizione della scadenza per l'approvazione del conto consuntivo con quella del documento di previsione

A) Approvazione del riaccertamento prima di quella del bilancio di previsione

In questo caso la giunta apporta le relative variazioni di competenza al bilancio provvisorio 2020/2022, comprese quelle eventuali di cassa per l'esercizio 2020. Tali variazioni dovranno essere, successivamente, recepite nella stesura dello schema del bilancio 2020/2022

MODIFICHE DEL BILANCIO DI PREVISIONE 2018/2020 A SEGUITO DEL RIACCERTAMENTO DEI RESIDUI

Variazioni di cassa

Secondo la Commissione Arconet (v. faq n. 21) le variazioni di cassa dell'esercizio precedente non sono necessarie allorquando eventualmente gli stanziamenti di cassa, a seguito delle variazioni, risultassero superiori alla sommatoria degli stanziamenti di competenza e dei residui, in quanto non rientrano nella definizione di variazioni "necessarie alla reimputazione delle entrate e delle spese riaccertate".

E' invece necessario verificare la coerenza degli stanziamenti di cassa dell'esercizio successivo che, a seguito della reimputazione degli impegni, potrebbero non essere adeguati e non consentire il pagamento delle obbligazioni esigibili dell'ente.

EFFETTI RIACCERTAMENTO SUL BILANCIO DI PREVISIONE

B) Approvazione del riaccertamento nel corso dell'approvazione del bilancio di previsione

Le variazioni al bilancio provvisorio devono essere recepite anche dallo schema depositato in consiglio in base a quanto previsto dal paragrafo 4.2 del principio di programmazione all'Allegato 4/1 al Dlgs 118/2011, secondo il quale, in occasione del riaccertamento ordinario dei residui, la giunta aggiorna lo schema di bilancio di previsione in corso di approvazione unitamente al Documento unico di programmazione e al bilancio provvisorio in corso di gestione. Non è, quindi, necessaria la riapertura dei termini per il deposito dei documenti ai consiglieri in quanto le suddette modifiche saranno oggetto di un emendamento.

(La procedura dovrebbe trovare disciplina nel regolamento di contabilità)

Naturalmente i revisori dei conti saranno tenuti a esprimere un nuovo parere .

EFFETTI RIACCERTAMENTO SUL BILANCIO DI PREVISIONE

C) Approvazione del riaccertamento a preventivo approvato

In base all'articolo 227, comma 6- quater, del TUEL, contestualmente all'approvazione del rendiconto, la giunta adegua i residui, le previsioni di cassa e quelle riguardanti il fondo pluriennale vincolato alle risultanze del rendiconto.

Con la delibera di Giunta sono inoltre imputati gli accertamenti delle entrate e gli impegni delle spese agli esercizi in cui sono esigibili. Tali somme sono pertanto immediatamente utilizzabili nell'esercizio 2020 e non occorre per questo attendere l'approvazione del rendiconto da parte del Consiglio.

VERIFICA RESIDUI

Occorre porre particolare attenzione riguardo alla determinazione dei residui in quanto una sovrastima dei residui attivi o sottostima dei residui passivi mediante irregolari «correzioni», per quanto spinti dall'organo di indirizzo politico, danno luogo a danno erariale.

Infatti le correzioni delle poste apportate con lo scopo di modificare il risultato di amministrazione, oltre a indurre in errore l'organo di indirizzo politico che approva il rendiconto, incide sulle scelte gestionali e impedisce l'adozione di eventuali misure di risanamento, ingannando allo stesso tempo i cittadini sulla reale situazione finanziaria dell'ente.

Sono le indicazioni contenute nella sentenza della Corte dei Conti, Sezione giurisprudenziale Toscana n. 140/2019.

Per il conseguente falso ideologico potrebbe essere coinvolto anche l'organo di revisione.

VERIFICA RESIDUI

RESIDUI ATTIVI

I crediti formalmente riconosciuti assolutamente inesigibili o insussistenti per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebito o erroneo accertamento del credito sono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso la delibera di riaccertamento dei residui.

Il riconoscimento formale dell'assoluta inesigibilità o insussistenza dei crediti deve essere adeguatamente motivato attraverso l'analitica descrizione delle procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale, o indicando le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione.

Riguardo alla prescrizione occorre, infatti, ricordare che tale eventualità, se dovuta ad inerzia o negligenza, comporta **responsabilità per colpa grave con obbligo del risarcimento del danno (sezione giurisdizionale Lazio, 7.5.2008, n. 765 e Corte conti –sezione I^ centrale n. 241/2008)**

Interessante è la delibera n.29/2019 con cui la Corte Conti Veneto sostiene la non correttezza contabile della cancellazione di un credito in attesa dei possibili sviluppi giudiziari, senza, invece, procedere all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, pur potendo in teoria essere considerata neutra da un punto di vista degli equilibri di bilancio e della determinazione del risultato di amministrazione, in quanto in contrasto con quanto prevede il principio contabile della competenza finanziaria potenziata, venendo a minare la veridicità del bilancio.

Attenzione ai residui attivi relativi alla TARI

VERIFICA RESIDUI

Trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata valuta l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. L'elenco di tali crediti deve essere allegato al rendiconto fino al compimento dei termini di prescrizione ed inseriti nello stato patrimoniale (art. 230, comma 5, TUEL).

Ai fini della contabilità economico patrimoniale, il responsabile finanziario può valutare l'opportunità di incrementare il fondo svalutazione crediti accantonato in contabilità economico patrimoniale, per pari importo, fondo che, in tal caso, non corrisponderà alla quota accantonata nel risultato di amministrazione.

Nella relazione sulla gestione è necessario indicare le ragioni dell'eventuale persistenza di residui con anzianità superiore ai tre anni.

L'eventuale successiva riscossione di residui attivi cancellati dal bilancio in quanto ritenuto assolutamente inesigibili, deve essere contabilizzata come maggior accertamento dei residui e non come nuovo stanziamento nell'esercizio in cui avviene la riscossione.

VERIFICA RESIDUI

RESIDUI PASSIVI

Necessaria un'attenta valutazione dei motivi per cui il debito non risulta ancora pagato alla luce di quanto prevede il principio contabile della competenza finanziaria potenziata.

Gli eventuali residui passivi esistenti alla data del 31 dicembre non ancora pagati, se riconosciuti insussistenti per indebito o erroneo impegno di un'obbligazione non dovuta, dovranno essere definitivamente eliminati.

Nel caso in cui l'eliminazione o la riduzione del residuo passivo riguardasse una spesa avente vincolo di destinazione, l'economia conseguente manterrà, per il medesimo ammontare, lo stesso vincolo applicato nel risultato di amministrazione.

Il riconoscimento formale dell'assoluta insussistenza dei debiti deve essere adeguatamente motivato.

L'operazione di riaccertamento dei residui può far emergere debiti non registrati per:

- errata cancellazione del debito nell'esercizio precedente
- Non aver seguito la procedura prevista dall'art. 191 del TUEL

Nel primo caso siamo in presenza di un «**debito progressivo**» sanabile con una determina del responsabile del servizio competente

Nel secondo caso siamo in presenza di un «**debito fuori bilancio**»

DEBITI FUORI BILANCIO

Il debito fuori bilancio è un'obbligazione sorta senza il rispetto delle regole giuridiche contabili che devono seguire gli enti locali.

Tale situazione può nascere in qualsiasi momento nel corso della gestione. Infatti l'art.153 prevede l'obbligo da parte del Responsabile finanziario, qualora venga a conoscenza di eventi che possano pregiudicare gli equilibri di bilancio, di darne comunicazione entro sette giorni al Sindaco, al Segretario ed all'organo di revisione.

Ovviamente l'occasione in cui è più frequente si manifestino tali situazioni è rappresentata dall'operazione di riaccertamento dei residui. In tale circostanza possono, infatti, emergere debiti non registrati per non aver seguito la procedura prevista dall'art. 191 del TUEL.

L'art. 194 del TUEL individua, però, altre fattispecie di debito fuori bilancio quali:

- 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, purché 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;

DEBITI FUORI BILANCIO

La competenza per riconoscere la legittimità dei debiti fuori bilancio è esclusivamente del Consiglio comunale anche se nel bilancio siano previsti specifici accantonamenti in relazione a tali fattispecie di debiti (art. 194 TUEL)

Si richiama l'attenzione sul fatto che la deliberazione consiliare di riconoscimento dei debiti fuori bilancio deve fornire la concreta prova dell'utilità, unitamente all'arricchimento per l'ente. I due requisiti devono coesistere, cioè il debito fuori bilancio deve essere conseguente a spese effettuate per le funzioni di competenza dell'ente, fatto che ne individua l'utilità, e deve esserne derivato all'ente un arricchimento. Al riguardo l'arricchimento non deve essere inteso unicamente come accrescimento patrimoniale potendo consistere anche in un risparmio di spesa (Cassazione Civile, Sezione I°, 12 luglio 1996, n. 6332).

Nella delibera di riconoscimento del debito, l'ente deve provvedere ad accertare le cause che hanno impedito di attivare la normale procedura di spesa prevista dall'art. 191 del TUEL, ed evidenziare le eventuali responsabilità. (corte dei conti Lombardia par. 285/2010)

Può essere riconosciuto anche parzialmente

NON SONO RICONOSCIBILI. INTERESSI, RIVALUTAZIONI MONETARIE, INTERESSI DI MORA E QUALSIASI ALTRA SPESA CONNESSA AL RITARDATO PAGAMENTO

DEBITI FUORI BILANCIO

Lavori di somma urgenza

Il comma 4 dell'art. 163 del Dlgs. 50/2016 dispone che «il responsabile del procedimento o il tecnico dell'amministrazione competente compila entro dieci giorni dall'ordine di esecuzione dei lavori una perizia giustificativa degli stessi e la trasmette, unitamente al verbale di somma urgenza, alla stazione appaltante che provvede alla copertura della spesa ed alla approvazione dei lavori».

Il comma 3 dell'art. 191 del TUEL dispone che «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'[art.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».

Dalla Legge 145/2018, art.1, comma 901, è stato eliminato il riferimento all'insufficienza delle risorse finanziarie, significando che è sempre obbligatorio riconoscere come debito fuori bilancio i lavori di somma urgenza quando non risulta seguita la procedura prevista dall'art. 191, comma 1 del TUEL, indipendentemente dalla presenza o meno nel bilancio di somme sufficienti alla copertura della spesa.

Secondo la Corte dei Conti Basilicata (parere n. 5/2020) il mancato rispetto dei suddetti termini fa scattare la disposizione di cui al comma 4 dell'art. 191 secondo la quale per la parte non riconoscibile ai sensi del comma 4 dello stesso articolo 191 (cioè eccedente l'accertata utilità ed arricchimento dell'ente), il relativo rapporto patrimoniale intercorre tra il fornitore e chi ha effettuato l'ordine.

Quindi il riconoscimento non può che operare nei limiti previsti **dall'articolo 2041** del codice civile, senza - quindi - la possibilità di riconoscere l'utile d'impresa come da costante giurisprudenza. (10% o 5% a seconda che si tratti di appalto di lavori o di forniture di beni e servizi)

DEBITI FUORI BILANCIO

Termini per il riconoscimento del debito fuori bilancio

L'accertamento di un debito fuori bilancio significa squilibrio di bilancio e comporta l'obbligo da parte del Consiglio comunale di provvedere al ripristino dell'equilibrio entro 30 giorni dalla segnalazione (art. 153 TUEL).

Quando il debito fuori bilancio è accertato in sede di conto consuntivo lo stesso deve essere portato all'attenzione del Consiglio comunale nella stessa seduta per il suo eventuale riconoscimento.

La mancata adozione, da parte dell'ente, dei provvedimenti di riequilibrio è equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione con le relative conseguenze (art. 193, comma 4, TUEL).

In presenza di debiti fuori bilancio, nelle more dell'adozione dei provvedimenti per la loro copertura, è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge. Sono fatte salve le spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi (art. 191, comma 5, TUEL).

Sull'atto proposto al Consiglio per il riconoscimento è obbligatorio il parere dell'organo di revisione il quale deve accertare:

- 1) che si tratti in primo luogo di un debito certo (esistenza di un'obbligazione di dare), liquido (sia certo il suo ammontare e si conosca il creditore) ed esigibile (sia individuata la scadenza);
- 2) che la spesa sostenuta rientri nei compiti dell'ente e nei casi previsti dalla normativa
- 3) la conformità delle modalità di copertura alla vigente normativa

DEBITI FUORI BILANCIO

Copertura del debito fuori bilancio

Il debito fuori bilancio è imputato nell'esercizio in cui lo stesso viene riconosciuto.

L'art. 193, comma 3, del TUEL prevede che per la sua copertura 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 spese in conto capitale.

In assenza di tali possibilità è possibile impiegare la quota libera del risultato di amministrazione e, solo per debiti rientranti fra le spese in conto capitale, ove non possa documentalmente provvedersi con le suddette modalità, si può far ricorso a mutui con l'obbligo, nella relativa deliberazione consiliare, di indicare dettagliatamente i motivi riguardo l'impossibilità di utilizzare altre risorse.

Con il comma 2 dell'art. 194 del TUEL è pure previsto che 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 mediante.

L'art. 23, comma 5, della legge 289/2002 dispone che i provvedimenti di riconoscimento dei debiti fuori bilancio debbano essere trasmessi all'Organo di revisione ed alla competente procura della Corte dei conti.

RICLASSIFICAZIONE DEI RESIDUI

Il punto 9.1 del principio contabile della competenza finanziaria potenziata prevede che in sede di riaccertamento ordinario dei residui si provveda anche alla verifica della loro corretta classificazione nel piano dei conti.

L'errata classificazione potrebbe derivare da:

- modifica del piano dei conti
- errata attribuzione della codifica all'accertamento o impegno

Riguardo all'accertamento di una eventuale errata classificazione, se la reimputazione avviene nell'ambito del medesimo titolo di bilancio (per i residui attivi e per i residui passivi), o tra le missioni ed i programmi di bilancio (per i residui passivi), è possibile attribuire al residuo la corretta classificazione di bilancio, attraverso una rettifica in aumento e una in diminuzione dei residui, a condizione che il totale dei residui per titolo di bilancio non risulti variato.

La reimputazione di un residuo attivo ad un titolo di bilancio differente da quello inizialmente attribuito è attuata attraverso una rettifica in aumento ed una corrispondente riduzione dei residui attivi, e non mediante accertamento di nuovi crediti di competenza dell'esercizio.

RICLASSIFICAZIONE DEI RESIDUI

La reimputazione di un residuo passivo ad un titolo di bilancio differente da quello inizialmente attribuito richiede la rideterminazione delle relative coperture, che possono non essere quelle inizialmente previste. In tali casi, la reimputazione di un residuo passivo è equiparata al riconoscimento formale di un maggiore debito dell'amministrazione cui corrisponde un minore debito relativo ad un altro titolo di bilancio, ed è attuata attraverso la registrazione di un nuovo impegno imputato alla competenza dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, previa individuazione della relativa copertura e la definitiva eliminazione dell'impegno erroneamente classificato dalle scritture e dai documenti di bilancio. La procedura amministrativa da seguire è quella tipica del riconoscimento della legittimità di un debito fuori bilancio.

In caso di una revisione o aggiornamento della classificazione di bilancio, le necessarie reimputazioni dei residui sono effettuate attribuendo la nuova codifica ai residui iniziali dell'esercizio da cui decorre l'applicazione della nuova codifica e non ai residui finali dell'esercizio precedente, operando un riaccertamento dei residui in sede di rendiconto dell'esercizio precedente.

Pertanto l'articolazione dei residui iniziali dell'esercizio di adozione della nuova codifica, non potrà corrispondere all'articolazione dei residui finali dell'esercizio precedente, salvo il totale generale.

VERIFICA ACCERTAMENTI DI COMPETENZA

L'operazione di verifica degli accertamenti di competenza delle entrate e delle spese deve avvenire con riferimento a quanto previsto dal principio della competenza finanziaria potenziata e cioè:

«Le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono registrate nel momento in cui le stesse sorgono, ma con imputazione all'esercizio in cui vengono a scadenza e, quindi, diventano esigibili

Un credito o debito **è esigibile** quando non vi è alcun ostacolo alla sua riscossione o pagamento ed è possibile, quindi, pretenderne l'adempimento.

Pertanto è esclusa la possibilità di imputare in un esercizio entrate e spese che scadono in esercizi futuri.

ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

Riguardo alle entrate occorre tener presente che in termini operativi siamo in presenza di **criteri di imputazione differenziati** in funzione della tipologia di entrata.

È altresì importante tener conto che l'accertamento non viene influenzato dalla situazione di eventuali impegni di spesa collegati a ciascuna entrata, né dal generico uso che dell'entrata si vorrà disporre.

■

ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

Entrate tributarie

A) Le entrate tributarie riscosse per autoliquidazione da parte dei contribuenti (IMU, TASI, Add.le comunale IRPEF, imposta di soggiorno) sono imputate:

- sulla base delle riscossioni riferibili all'anno precedente, effettuate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto. Pertanto il residuo attivo sarà pari a quanto incassato dal 1 gennaio al 30 aprile dell'esercizio successivo
- nell'esercizio di competenza, in modo convenzionale, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze attraverso il portale per il federalismo fiscale. La quota non incassata al 31.12. costituisce residuo attivo che sarà evidenziato nella rappresentazione dell'avanzo di amministrazione.

Riguardo all'addizionale comunale Irpef la stessa può essere accertata e quindi imputata nell'esercizio per un importo pari a quello accertato nell'esercizio finanziario del secondo anno precedente quello di riferimento e comunque non superiore alla somma degli incassi del secondo anno precedente in c/competenza e degli incassi dell'anno precedente in c/residui.

Può essere lasciato a residuo attivo la differenza fra l'accertato e quanto incassato entro il 31.12.

ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

B) Le entrate tributarie gestite attraverso ruoli ordinari e le liste di carico (TARI, TOSAP) sono accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui sono emessi i ruoli o le liste di carico, a condizione che la scadenza per la riscossione del tributo sia prevista entro i termini dell'approvazione del rendiconto.

Quanto non incassato entro il 31/12 è considerato residuo attivo.

C) Nel caso di rateizzazione di entrate proprie l'accertamento è effettuato ed imputato all'esercizio in cui l'obbligazione nasce, per un importo pari alle rate scadenti entro la fine dell'esercizio successivo. Pertanto il residuo attivo sarà pari alle rate che andranno a scadere nel successivo esercizio compresi i relativi eventuali interessi.

I ruoli coattivi emessi negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del principio della competenza finanziaria potenziata, devono continuare ad essere accertati per cassa fino al loro esaurimento. E', tuttavia, opportuno, ai fini di una effettiva trasparenza contabile, indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni finanziarie dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale.

ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

Contributi

L'accertamento avviene nell'esercizio in cui viene adottato l'atto amministrativo di attribuzione del trasferimento.

Qualora l'atto amministrativo dell'ente concedente preveda espressamente le scadenze in cui il trasferimento è erogato, l'accertamento è imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza. In questo caso occorrerà verificare la corrispondenza dell'imputazione all'esercizio fra importo del contributo e importo della correlata spesa, tenendo presente che l'eventuale maggior spesa sostenuta rispetto alla quota di contributo esigibile dovrebbe essere finanziata con altre entrate.

Se era previsto che il contributo ricevuto fosse erogato a rendicontazione, l'importo accertato deve corrispondere a quello della spesa effettivamente sostenuta nell'esercizio.

ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

TRASFERIMENTI ERARIALI

Occorre verificare che il contributo compensativo IMU-TASI di 190 milioni di euro, concesso per l'anno 2019 e fino al 2033 sia stato correttamente destinato al finanziamento di piani di sicurezza a valenza pluriennale finalizzati alla manutenzione di strade, scuole ed altre strutture di proprietà comunale, ricordando che le spese finanziate con tali risorse devono essere risultate esigibili per le finalità suindicate entro il 31 dicembre 2019. (art. 1, commi 892, 893 e 894, legge 145/2018)

Il contributo riconoscibile deve, pertanto, essere pari alle opere effettivamente realizzate entro il 31 dicembre 2019.

Potrà essere lasciato il residuo attivo pari alla differenza fra quanto già incassato e l'importo dei lavori eseguiti e non pagati.

L'ulteriore contributo di 110 milioni di euro concesso ai sensi dell'art. 11 bis, commi 8 e 16, della legge n. 12/2018, di conversione del decreto legge sicurezza 135/2018, non era collegato ad alcun vincolo di destinazione per cui l'eventuale quota non incassata potrà essere mantenuta a residuo attivo.

ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

Entrate extratributarie

a) Proventi servizi pubblici

L'imputazione delle entrate derivanti dalla gestione dei servizi pubblici devono corrispondere al servizio reso all'utenza nel corso dell'esercizio (importo fatture emesse e da emettere). Il residuo attivo sarà pari alle fatture emesse e non pagate ed alle fatture da emettere.

.

b) Interessi attivi

L'imputazione corrisponde alla maturazione degli stessi avvenuta nell'esercizio purché incassati prima dell'approvazione del rendiconto. Pertanto il residuo attivo sarà pari a quanto non ancora incassato.

L'imputazione delle entrate per interessi di mora (ad esempio per ritardato pagamento canoni affitto) può riguardare solo gli effettivi incassi.

ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

c) Gestione beni

Le entrate **derivanti da locazioni o concessioni di beni immobili** sono imputate all'esercizio in cui sono diventate esigibili.

Le entrate derivanti dalla **concessione di diritti su beni demaniali o patrimoniali** sono imputate nell'esercizio solo se questo coincide con quello indicato nel relativo atto amministrativo per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria.

d) Sanzioni per violazione al codice della strada

L'accertamento delle sanzioni deve corrispondere all'importo delle notifiche avvenute entro il 31 dicembre, eventualmente integrato con le maggiori somme iscritte a ruolo.

In presenza di sanzioni elevate per il mancato rispetto dei limiti di velocità è necessario che l'eventuale 50% spettante all'ente proprietario della strada in cui è stata elevata la contravvenzione, se non ancora erogato, sia mantenuto come residuo passivo.

L'importo da erogare è determinato in relazione alle sanzioni incassate calcolate al netto delle spese connesse al rilevamento (spese noleggio autovelox) ed all'accertamento (software e banche dati).

ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

Nella G.U. n. 42 del 20 febbraio scorso è stato pubblicato il D.M. 30.12.2019 (che avrebbe dovuto essere emanato entro il 27.7.2012!), con cui vengono disciplinate le modalità di versamento delle sanzioni per violazione ai limiti di velocità e stabilisce lo schema di relazione sui dati dei proventi e relativa destinazione.

Sono interessati Comuni, Province, Città metropolitane, Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di comuni.

Le somme incassate nell'anno 2019 dovranno essere versate entro **il 30 giugno 2020**.

A regime a partire dall'anno 2020 il versamento dei proventi dovrà avvenire **entro il 30 aprile di ogni anno**, con riferimento agli incassi al 31 dicembre dell'anno precedente.

Il versamento relativo agli anni precedenti dovrà avvenire secondo modalità e tempistiche da concordare tra le parti interessate entro un anno dall'entrata in vigore del decreto, sulla base di apposite convenzioni, in assenza delle quali, il versamento dovrà comunque essere effettuato entro tale termine.

L'ANCI e l'UPI predisporranno uno schema di convenzione tipo.

ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

I responsabili dei servizi finanziari (o il segretario), e non il comandante della polizia locale degli enti locali, dovranno redigere una relazione sui proventi incassati nell'anno precedente come risultano dal rendiconto, fornendo tutte le informazioni previste dall'art. 1 del decreto, da trasmettere annualmente entro il 31 maggio in via informatica al Ministero delle Infrastrutture e dei trasporti e a quello dell'Interno, seguendo le istruzioni operative che saranno fornite dal Ministero dell'interno stesso.

In sede di prima applicazione, qualora la piattaforma non fosse disponibile entro il termine del 31 maggio, l'invio potrà slittare al 30 settembre 2020, proroga già stabilita dal Ministero dell'interno a seguito dell'emergenza Covid-19.

In caso di inadempimento e trascorsi 30 giorni dalla richiesta di chiarimenti da parte del ministero delle Infrastrutture e dei trasporti senza riscontro, scatterà la segnalazione al procuratore regionale della Corte dei conti.

Nel caso in cui sia costituita una forma associativa di enti locali, la relazione deve essere inviata dall'Unione in luogo degli enti che ne fanno parte

Qualora il servizio di polizia locale sia esercitato tramite convenzione tra più comuni, all'invio della relazione provvede il comune capofila ovvero i singoli comuni firmatari della convenzione per la quota di proventi di rispettiva competenza.

La relazione degli enti risultanti da fusione è presentata dal nuovo ente costituito per conto di ciascun ente estinto.

ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

Entrate in conto capitale

a) Alienazione di beni patrimoniali

L'accertamento deve essere supportato dal relativo rogito (e non al momento dell'aggiudicazione definitiva della gara), con imputazione all'esercizio indicato nel contratto per il pagamento.

Qualora il contratto abbia previsto il pagamento differito, l'accertamento dell'entrata e, quindi, l'imputazione può avvenire nell'esercizio in cui è avvenuto il rogito purché il pagamento sia previsto non oltre il termine dell'anno successivo.

Occorre contestualmente verificare come sono stati utilizzati i relativi proventi per gli eventuali vincoli da creare nell'ambito del risultato di amministrazione.

[La regola generale (art. 56-bis del DI 69/2013) dispone che il 10% dei proventi derivanti dalle alienazioni patrimoniali sia utilizzata per l'estinzione anticipata di mutui e prestiti degli enti locali. Il vincolo sale al 25% in caso di beni derivanti dal federalismo demaniale da destinare, però, al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato (art. 9, comma 5, del Dlgs 85/2010). La restante parte deve essere destinata a spese di investimento.

Quanto sopra non vale qualora l'ente abbia optato per destinare i relativi proventi al finanziamento delle quote capitale dei mutui nel rispetto delle condizioni previste (art. 1, comma 866, legge 205/2017 come modificato dall'art.11 bis, comma 4, del D.L. 135/2018 convertito nella legge 12/2019)]

ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

b) Cessione di altri beni

L'imputazione dell'entrata deve corrispondere con il momento del pagamento previsto dal contratto

c) Cessione diritti di superficie

L'imputazione dell'entrata è subordinata all'avvenuto rogito.

Se il diritto di superficie è convertito in un diritto di proprietà si applicano le norme della cessione dei beni

d) Permessi di costruire

Occorre distinguere fra oneri di urbanizzazione e costo di costruzione.

L'imputazione degli oneri di urbanizzazione deve corrispondere all'avvenuto rilascio del permesso di costruire. Se era prevista la rateizzazione, l'imputazione può avvenire nello stesso esercizio purché il versamento dell'ultima rata sia previsto entro la fine del successivo esercizio.

Il costo di costruzione può essere imputato nell'esercizio entro 60 giorni dalla conclusione dell'opera stessa.

In caso di oneri di urbanizzazione a scomputo l'imputazione deve corrispondere all'avvenuta consegna del bene.

ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

Indebitamento

a) **MUTUI**

La quota non utilizzata che figura, secondo quanto disposto dal principio della competenza finanziaria potenziata, nel Tit.5° «depositi bancari», dovrà essere mantenuta come residuo attivo.

b) **ANTICIPAZIONE DI CASSA**

Le entrate derivanti dalle anticipazioni di tesoreria e le corrispondenti spese riguardanti la chiusura delle stesse devono essere state registrate per il loro intero importo.

Nel rendiconto generale è possibile esporre il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi, purché al rendiconto sia allegato un prospetto con cui si dà conto di tutte le movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno.

Occorre, ovviamente, verificare che l'importo del residuo passivo corrisponda a quanto esposto nell'estratto conto dell'istituto di credito al 31 dicembre.

L'eventuale anticipazione di cassa esistente alla fine dell'esercizio dovrà, infine, essere immediatamente riportata nell'esercizio corrente tramite una regolarizzazione contabile.

ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

c) ANTICIPAZIONI DI LIQUIDITA'

1) D.L. 35/2013

In base a quanto disposto dal Il D.M. 1.8.2019, le anticipazioni di liquidità eventualmente ottenute il riferimento al D.L. 35/2013 e rimborsabili in 30 anni, la parte non ancora restituita deve essere imputata alla missione 20 – programma 3 (altri fondi) e accantonata nel risultato di amministrazione.

L'anticipazione di liquidità che sinora veniva iscritta in bilancio limitatamente alla rata annua da rimborsare, ora dovrà essere tutta iscritta sia in entrata che in spesa

	ENTRATE	IMPORTO	SPESE	IMPORTO
1° ANNO	Anticipazione di liquidità D.L. 35/2013	1.000.000	Fondo di cui D.L. 35/2013 (U.4.05.01.001 di cui: quota da rimborsare nell'anno (50.02) quota da rimborsare oltre l'anno (20.03)	30.000 970.000
DAL 2° ANNO	Avanzo di amministrazione	970.000	Fondo di cui D.L. 35/2013 (U.4.05.01.001 di cui: quota da rimborsare nell'anno (50.02) quota da rimborsare oltre l'anno (20.03)	30.000 940.000

l'importo viene evidenziato negli equilibri di bilancio e portato in detrazione nel risultato di competenza

ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

2) Anticipazioni per demolizioni opere abusive

In presenza di eventuali anticipazioni di liquidità ottenute dalla Cassa Depositi e Prestiti per le demolizioni delle opere abusive, disciplinate dall'art. 32, comma 12, del D.L. 269/2003,), la contabilizzazione avrebbe dovuto avvenire come segue:

- a) l'entrata derivante dall'anticipazione da parte della Cassa DD.PP. è accertata nel titolo VI Accensione di prestiti;
- b) la spesa riguardante il rimborso dell'anticipazione alla Cassa DD.PP. è impegnata nel titolo IV della spesa con imputazione al medesimo esercizio.

Qualora al 31/12 il rimborso non risulti ancora effettuato, il relativo importo è mantenuto a residuo passivo in riferimento al quale è, inoltre, necessario effettuare un accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità pari almeno al 20%.

Naturalmente dovrà contestualmente essere mantenuto a residuo attivo lo stesso importo dovuto dal soggetto che ha commesso l'abuso.

FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

Necessità di non confondere il fondo da inserire nel bilancio di previsione da quello che deve essere accantonato nel risultato di amministrazione avendo gli stessi diversi scopi

Non richiedono l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità:

- i crediti da altre amministrazioni pubbliche,

La commissione Arconet nella seduta del 20 settembre 2017 ha chiarito che le amministrazioni pubbliche da considerare sono tutti gli enti e i soggetti individuati dall'Istat inseriti nel conto economico consolidato e aggiornati annualmente entro il 30 settembre

- i crediti assistiti da fidejussione
- le entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi, sono accertate per cassa
- le entrate incassate per conto di terzi

Attenzione per l'accantonamento relativo alla TARI.

Quale importo accantonare?

FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

Metodo di calcolo

A partire dal conto consuntivo 2019 il fondo deve essere calcolato solo **con il metodo ordinario**

Occorre determinare il fondo in modo congruo con riferimento allo stock complessivo dei residui sia di competenza dell'esercizio appena terminato sia di quelli provenienti dagli esercizi precedenti.

A tal fine si provvede:

- a) a determinare, per ciascuna delle categorie di entrate considerate, l'importo dei residui complessivo risultante alla fine dell'esercizio appena concluso, a seguito dell'operazione di riaccertamento ordinario
- b) a calcolare, in riferimento a ciascuna entrata, la media semplice del rapporto tra gli incassi (in c/residui) e l'importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi
- c) ad applicare all'importo complessivo dei residui finali una percentuale pari al complemento a 100 delle medie di cui al punto b)

e si ottiene il valore congruo da accantonare nel risultato di amministrazione.

Gli enti che si sono avvalsi della facoltà di ridurre, in sede di bilancio, la percentuale di accantonamento al fondo dell' 80% o dell'85%, potranno in sede di rendiconto continuare ad avvalersi di questa opzione, come previsto dallo stesso principio contabile. Ovviamente l'abbattimento potrà essere applicato ai soli residui finali derivanti dalla competenza 2019.

Se il fondo crediti di dubbia esigibilità così calcolato risulta inferiore all'importo accantonato nel precedente esercizio, la differenza può essere svincolata ed utilizzata per finanziare il fondo inserito nel bilancio di previsione 2020/2022.

A decorrere dal rendiconto 2020 gli enti possono calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità relativo alle entrate dei titoli 1 e 3 accantonato nel risultato di amministrazione calcolando la percentuale di riscossione del quinquennio precedente con i dati del 2019 in luogo di quelli del 2020 (art. 107 bis, comma 1, del D.L. 18/2020 convertito nella legge 27/2020)

FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

DISAVANZO DERIVANTE DALL'OBBLIGO DI UTILIZZO DEL METODO ORDINARIO

Qualora l'obbligo del passaggio dal metodo semplificato a quello ordinario per determinare il FCDE da accantonare nel risultato di amministrazione del 2019 generi un disavanzo, l'art. 39 quater del D.L. 162/2019 convertito nella legge 8/2020 (decreto milleproroghe) prevede la possibilità di ripianarlo in quote costanti, **in non più di quindici annualità, con decorrenza dall'esercizio 2021.**

L'importo da ripianare è determinato in misura non superiore alla differenza tra l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in sede di approvazione del rendiconto 2018, determinato con il metodo semplificato, sommato allo stanziamento assestato iscritto nel bilancio 2019 per il fondo crediti di dubbia esigibilità al netto degli utilizzi del fondo effettuati per la cancellazione e lo stralcio dei crediti, e l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato in sede di rendiconto 2019, determinato con il metodo ordinario

FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

ACCANTONAMENTO FONDO

Con l'art.2, comma 6, del D.L. 78/2015 convertito nella legge 125/2015 era stata prevista la possibilità da parte degli enti che avevano ricorso alle anticipazioni di liquidità di cui all'apposito fondo creato presso la Cassa DD.PP. ai sensi dell'art. 1 del D.L. 35/2013, di utilizzare la relativa quota accantonata nel risultato di amministrazione ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

La Corte costituzionale con sentenza n. 4/2020 ha dichiarato incostituzionale la disciplina sull'utilizzo del fondo anticipazione di liquidità (FAL) prevista per gli enti locali dall'art. 2, comma 6, del DL 78/2015 e dall'art. 1, comma 814 della L. 205/2017.

Al fine di dare attuazione alla sentenza gli enti, in sede di approvazione del rendiconto 2019, devono "riaccantonare" il FAL nel proprio risultato di amministrazione, per un importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate negli esercizi precedenti e non rimborsate.

EVENTUALE CONSEGUENTE DISAVANZO

L'art. 39 ter, comma 2, del D.L. 162/2019 convertito nella legge 8/2020 (decreto milleproroghe) prevede che l'eventuale peggioramento del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio precedente per effetto di tale accantonamento, possa essere ripianato **dal 2020 per un importo pari alla rata da rimborsare a carico di ciascun esercizio**

ATTENZIONE!

Fino a quando il fondo crediti non risulta adeguato all'importo minimo previsto dal principio, l'ente non può applicare il risultato di amministrazione libero, né utilizzare i proventi delle alienazioni patrimoniali per finanziare le quote capitali dei mutui.

VERIFICA IMPUTAZIONE DELLE SPESE

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:

- la ragione del debito;
- l'indicazione della somma da pagare;
- il soggetto creditore;
- **la scadenza dell'obbligazione**

In base al p.c. «le obbligazioni sono registrate nelle scritture contabili al momento in cui le stesse si perfezionano giuridicamente, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione medesima diventa esigibile»

Alla fine dell'esercizio, le prenotazioni alle quali non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate e scadute sono cancellate quali economie di bilancio.

VERIFICA IMPUTAZIONE DELLE SPESE

Fondo salario accessorio

Se nel corso dell'esercizio risulta regolarmente costituito il fondo e sottoscritto il relativo contratto decentrato, la quota riguardante l'indennità di risultato da corrispondere nell'esercizio successivo in riferimento agli obiettivi conseguiti deve risultare alla fine dell'esercizio come fondo pluriennale vincolato per essere reimputata in quello successivo.

Nel caso in cui non risulti sottoscritto il contratto decentrato, l'importo dell'indennità di risultato confluisce nel **risultato di amministrazione vincolato**.

Nel caso in cui non risulti nemmeno costituito il fondo, nel risultato di amministrazione vincolato confluisce **solo la quota stabile** non ancora corrisposta mentre la quota variabile rappresenta economia di bilancio.

VERIFICA IMPUTAZIONE DELLE SPESE

INCENTIVI PER DIPENDENTI AVVOCATURA

Poiché la normativa prevede la liquidazione dell'incentivo solo in caso di esito del giudizio favorevole all'ente, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento, con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa.

Pertanto, se l'evento condizionante non si è verificato, la quota accantonata alla fine dell'esercizio va a costituire il **risultato di amministrazione vincolato**.

VERIFICA IMPUTAZIONE DELLE SPESE

SPESA PER ACQUISTI BENI DI CONSUMO E PRESTAZIONE DI SERVIZI

La spesa può essere imputata nell'esercizio in cui risulta adempiuta completamente la prestazione, purché le fatture **pervengano nei due mesi successivi alla chiusura dell'esercizio** o per le quali il responsabile della spesa dichiara, sotto la propria responsabilità valutabile ad ogni fine di legge, che la spesa è liquidabile in quanto la prestazione è stata resa o la fornitura è stata effettuata nell'anno di riferimento.

CONTRATTI DI AFFITTO E DI SOMMINISTRAZIONE PERIODICA ULTRANNUALE

La spesa è imputata nell'esercizio per la relativa quota annuale

AGGI

In presenza di un'imputazione riguardante gli aggi occorre verificare che siano imputate anche le corrispondenti entrate e che il relativo importo corrisponda alla percentuale prevista nella convenzione per la riscossione applicata all'ammontare delle entrate imputate, al netto dell'eventuale relativo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità

VERIFICA IMPUTAZIONE DELLE SPESE

I GETTONI DI PRESENZA DEI COMPONENTI DEL CONSIGLIO

Sono imputati nell'esercizio in cui la prestazione è resa anche se le spese sono liquidate e pagate nell'esercizio successivo.

Sarà lasciato il residuo passivo per la parte ancora non pagata.

I TRASFERIMENTI SIA CORRENTI CHE IN C/CAPITALE

Per accertare la regolarità della loro imputazione è necessario verificare l'esistenza dell'atto amministrativo di attribuzione del contributo nonché della corrispondenza con i termini di erogazione eventualmente previsti nell'atto medesimo.

CONTABILIZZAZIONE IVA A CREDITO PER SPESE DI INVESTIMENTO

Le entrate e le spese sono contabilizzate al lordo di IVA.

La contabilità finanziaria rileva solo l'eventuale debito IVA o l'eventuale credito IVA.

Il relativo impegno è imputato nell'esercizio in cui è effettuata la dichiarazione IVA, mentre l'accertamento del credito IVA è registrato imputandolo nell'esercizio in cui l'ente presenta la richiesta di rimborso o effettua la compensazione.

Pertanto nessun residuo né attivo né passivo

CONTABILIZZAZIONE IVA A CREDITO PER SPESE DI INVESTIMENTO

Il credito IVA derivante da investimenti finanziati da debito non può essere destinato alla compensazione di tributi o alla copertura di spese correnti.

Pertanto l'eventuale credito non può essere oggetto di compensazione fintantoché lo stesso non risulti formalmente vincolato ad investimenti.

In presenza di tale ipotesi occorre verificare che ciò sia avvenuto attraverso le seguenti operazioni contabili

- 1) Mandato di pagamento dell'iva con imputazione al titolo 2° della spesa
- 2) Contestuale emissione di reversale al

Tit.4° ENTRATE IN C/CAPITALE – Tipologia: TRIBUTI IN C/CAPITALE – Categoria: ALTRE IMPOSTE IN C/CAPITALE – Capitolo: ALTRE IMPOSTE IN C/CAPITALE N.A.C.

destinato a finanziare un «accantonamento IVA a credito destinato ad investimenti»

CONTABILIZZAZIONE IVA A DEBITO PER ALIENAZIONI

Iva a debito derivante da alienazioni nell'ambito di attività commerciali.

Il principio applicato alla competenza finanziaria potenziata prevede che il corrispettivo della cessione sia interamente destinato alla spesa di investimento **al netto del debito IVA** per garantire la copertura finanziaria dell'eventuale posizione debitoria al termine previsto per la liquidazione periodica dell'IVA, consentendo, in questo modo, di destinare questa somma iscritta tra le entrate in conto capitale a copertura delle spese correnti per il pagamento dell'imposta.

Pertanto al momento dell'introito l'iva potrà essere contabilizzata immediatamente tra le entrate extratributarie

VERIFICA IMPUTAZIONE DELLE SPESE

IRAP

Se l'Ente ha optato per l'applicazione del metodo commerciale sulle attività rilevanti ai fini IRAP ed in sede di dichiarazione viene evidenziato un credito, vale quanto detto per l'iva.

Nessun residuo né attivo né passivo.

INTERESSI PASSIVI

Per gli interessi maturati alla fine dell'esercizio e non ancora pagati è mantenuto il relativo residuo passivo.

INCARICHI A LEGALI

Gli impegni derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni, la cui esigibilità non è determinabile, sono imputati all'esercizio in cui il contratto è firmato.

Se alla fine dell'esercizio l'obbligazione non è divenuta esigibile, l'impegno va cancellato provvedendo **alla sua immediata re-imputazione all'esercizio in cui si prevede che sarà esigibile finanziato con il FPV.**

Il principio contabile prevede, inoltre, che alla fine dell'esercizio sia verificata la congruità del corrispettivo pattuito inizialmente con i legali incaricati del contenzioso ancora in essere mediante interpello degli stessi, al fine di evitare il sorgere in futuro di debiti fuori bilancio.

VERIFICA IMPUTAZIONE DELLE SPESE

FONDO RISCHI PER CONTENZIOSO

Nel caso in cui alla fine dell'esercizio risulti l'accantonamento di un fondo rischi relativo alla presenza di un contenzioso per cui sia stata accertata un'alta probabilità di soccombenza ed il contenzioso non risulti ancora risolto, tale fondo deve confluire nel risultato di amministrazione accantonato destinato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva.

Nel caso in cui il contenzioso sia nato con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, si conserva l'impegno a residuo e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata.

Su tale fondo l'organo di revisione deve esprimere un giudizio di congruità

ALTRI FONDI RISCHI

1) Da rammentare che qualora società partecipate dall'Ente evidenzino con l'approvazione del bilancio, una perdita di esercizio, l'Ente medesimo è tenuto ad accantonare nel proprio bilancio una somma pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione.

2) Fondo accantonato in riferimento a futuri miglioramenti economici derivanti dalla possibile sottoscrizione del nuovo contratto di lavoro

3) Fondo accantonato per coprire eventuali possibili debiti fuori bilancio

Tali fondi, se esistenti alla fine dell'esercizio, confluiscono nel risultato di amministrazione accantonato

INDENNITÀ DI FINE MANDATO

L'accantonamento effettuato in sede di predisposizione del bilancio di previsione a titolo di «fondo spese per indennità di fine mandato del sindaco» a fine esercizio confluisce nel risultato di amministrazione accantonato. L'accantonamento deve avvenire anche nel caso in cui la quota annuale di indennità non fosse stata prevista nel bilancio.

VERIFICA IMPUTAZIONE DELLE SPESE

Qualora il bilancio di previsione non sia stato approvato entro il 31 dicembre 2018 ai sensi **dell'art. 21 bis, comma 2, D.L. 50/2017**, i Comuni e le loro forme associative dovevano attenersi alle seguenti limitazioni:

- **Incarichi di consulenza, studi e ricerca:** la spesa complessiva non può essere superiore al 20% di quanto impegnato nel 2009. Entro tale limite la spesa non può comunque superare il 4,2% della spesa per il personale sostenuta come risultante dal conto annuale del 2012 per le amministrazioni con spesa di personale pari o inferiore a 5 milioni di euro, e all'1,4% per le amministrazioni con spesa di personale superiore a 5 milioni di euro (art. 14, comma 1, D.L. 66/2014).

Sono da escludere dal taglio le spese per studi e consulenze finanziate da soggetti pubblici o privati (Corte dei Conti, Sezioni riunite con la deliberazione n.7/CONTR/11)

- **relazioni pubbliche, convegni, pubblicità e rappresentanza**

la spesa non può essere superiore al 20% di quanto impegnato nel 2009

- **formazione:**

la spesa non può essere superiore al 50% di quanto impegnato nel 2009

- **Sponsorizzazioni:**

Vietate

- **Spesa per la stampa delle relazioni e di ogni altra pubblicazione prevista da leggi e regolamenti e distribuita gratuitamente od inviata ad altre amministrazioni**

limite del 50% rispetto alla spesa sostenuta nel 2007

CONTENIMENTO DELLA SPESA

nonchè alle seguenti ulteriori limitazioni qualora anche il conto consuntivo 2018 non sia stato approvato entro il 30 aprile 2019 ai sensi del disposto **dell'art. 1, comma 905, della legge 145/2018** :

- **acquisto, manutenzione, noleggio, esercizio di autovetture:**

la spesa non può essere superiore al 30% di quanto impegnato nel 2011, con esclusione degli automezzi per servizi sociali, tecnici e per i servizi istituzionali di tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica (art. 6, comma 14 del D.L. 78/2010; art. 5, comma 2 del D.L. 95/2012)X

- **Trasferte dei dipendenti:**

la spesa non può essere superiore al 50% di quanto impegnato nel 2009 (art. 6, comma 12 del D.L. 78/2010) X

- **Obbligo di attenersi** alle disposizioni previste dall'art. 12, del D.L.98/2012 per le eventuali operazioni di acquisto di immobili avvenute nell'esercizio e dall'art. art.24 del D.L. 66/2014 per le locazioni passive previste per pubbliche amministrazioni .

VERIFICA IMPUTAZIONE DELLE SPESE

SPESA IN CONTO CAPITALE

Le spese d'investimento sono imputate negli esercizi del bilancio pluriennale in cui scadono le singole obbligazioni passive, sulla base del relativo **cronoprogramma** di spesa, restando inteso che, in ogni caso, la copertura finanziaria deve sussistere fin dal momento dell'attivazione del primo impegno con riferimento all'importo complessivo dell'investimento. Pertanto possono essere mantenuti a residuo soltanto gli importi risultanti da eventuali certificati di pagamento non ancora pagati.

SERVIZI PER CONTO DI TERZI E PARTITE DI GIRO

Le obbligazioni attive e passive che danno luogo a entrate e spese riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto terzi, sono registrate ed imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata e non all'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Il FPV riguarda prevalentemente le spese in conto capitale.

Il FPV può essere destinato a garantire anche la copertura di spese correnti solo se correlate ad entrate aventi vincolo di destinazione esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa, nonché, in deroga al principio generale, del fondo per la produttività del personale e delle spese per incarichi a legali esterni all'ente.

Il Fondo pluriennale vincolato viene creato già nel corso dell'esercizio in riferimento al cronoprogramma previsto per la relativa spesa di investimento, ed in riferimento ai tempi di esigibilità previsti per le spese finanziate con entrate vincolate, ma è determinato in modo definitivo con l'operazione di accertamento ordinario dei residui con cui si vanno a verificare gli effettivi tempi di esigibilità delle suddette spese, apportando, se del caso, con lo stesso atto le eventuali variazioni sia al bilancio dell'esercizio precedente che a quello corrente.

Da tener presente che la costituzione del fondo pluriennale vincolato non è effettuata in caso di reimputazione contestuale di entrate e di spese di pari importo.

Il fondo pluriennale vincolato di spesa risultante dopo le eventuali modifiche apportate dall'atto di giunta relativo al riaccertamento ordinario dei residui, deve corrispondere a quello inserito nell'esercizio successivo, distinto fra parte corrente e parte in conto capitale rappresentando la continuità con il FPV di spesa del rendiconto dell'esercizio precedente.

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

In ordine all'attivazione del «fondo pluriennale vincolato» occorre, tuttavia fare attenzione a quanto disposto dall'art. 3 comma 4 Dlgs 118/2011, modificato da Dlgs 126/2014:

*Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate. **Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili. La reimputazione degli impegni e' effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura delle spese reimputate»***

*facendo intendere che la normativa, in sede di riaccertamento ordinario dei residui, non distingue le spese finanziate da entrate vincolate dalle spese finanziate da entrate libere, limitandosi a sostenere che la parte di impegno imputato sull'anno precedente si reiscrive sull'anno successivo, finanziandolo comunque con le risorse dell'anno precedente, **fatte confluire nel fondo pluriennale vincolato.***

Tuttavia per questi impegni la creazione del fondo pluriennale vincolato **è possibile solo in sede di riaccertamento ordinario dei residui e solo** per fatti eccezionali sopravvenuti dopo la registrazione dell'impegno (ad esempio impossibilità temporanea di adempiere)

Le situazioni devono, però, essere attentamente valutate ai fini del rigoroso rispetto dei principi contabili. Infatti se l'esigibilità differita era evidente già in sede di registrazione dell'obbligazione, l'impegno deve essere cancellato e riassunto sul 2020 con una nuova determinazione, senza la costituzione del fondo, con la conseguente necessità di reperire nuove risorse

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Economie di spesa

Alla fine dell'esercizio la cancellazione di un impegno finanziato dal fondo pluriennale vincolato comporta la contestuale riduzione per una corrispondente quota del fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata, con corrispondente liberazione delle risorse a favore del risultato di amministrazione che sarà considerato disponibile o vincolato in riferimento alla natura dell'entrata che finanziava la spesa.

DISCIPLINA DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER I LAVORI PUBBLICI

Contabilizzazione spese progettazione

La relativa disciplina è dettata dal D.M. 1.3.2019 previsto dall'art. 1, comma 909, della legge 145/2018, con cui viene integrato il principio contabile 4/2 relativo alla competenza finanziaria c.d. potenziata.

In primo luogo occorre precisare che, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del Dlgs. 50/2016, la progettazione in materia di lavori pubblici si articola secondo 3 livelli:

- progetto di fattibilità tecnica ed economica (livello minimo) che può essere preceduto dal documento di fattibilità delle alternative progettuali (DOCFAP)
- progetto definitivo
- progetto esecutivo

Secondo le nuove regole le spese di progettazione di livello minimo relative a opere da inserire nel programma delle opere pubbliche (e quindi di importo pari o superiore a 100mila euro), possono essere imputate al Tit. 2° alla voce U.2.02.03.05.001 «Incarichi professionali per la realizzazione di investimenti», prima dell'iscrizione in bilancio dell'opera, a condizione che nel DUP siano specificatamente individuati:

- l'investimento cui la spesa di progettazione è destinata
- le forme di finanziamento

Essendo verosimilmente difficile rispettare tali prescrizioni essendo problematico stabilire senza il progetto, in modo attendibile, l'entità delle risorse necessarie per realizzare l'opera stessa, gli enti potrebbero essere costretti a finanziare le spese di progettazione con entrate correnti o con oneri di urbanizzazione, contabilizzandole nel Tit. 1° della spesa

DISCIPLINA DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER I LAVORI PUBBLICI

Una volta che l'opera sarà finanziata per l'intero importo, comprensivo anche delle spese di progettazione a livello minimo già sostenute, la quota di risorse in c/capitale relativa alle spese di progettazione già finanziate con entrate correnti, potrà essere utilizzata per dare il via a nuove spese sia correnti che in c/capitale.

Attenzione che nel caso di progettazione interna, le relative spese devono essere contabilizzate secondo la loro natura economica al Titolo 1° o al Titolo 2° della spesa (gli stipendi sono classificati tra le spese di personale mentre eventuali acquisti di macchinari necessari alla progettazione sono considerati spese di investimento)

Per quanto riguarda gli interventi di valore stimato inferiore a 100.000 euro, non essendo obbligatorio il loro inserimento nel programma triennale dei lavori pubblici, la relativa spesa di progettazione è stanziata in bilancio con registrazione nel Titolo 2° della spesa, con imputazione agli stanziamenti riguardanti l'opera complessiva, sia nel caso di progettazione interna che di progettazione esterna, tenendo, comunque, presente che anche in questo caso gli stipendi del personale dell'ente incaricato della progettazione devono essere classificati tra le spese di personale (spesa corrente).

Alla fine dell'esercizio, le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato per il finanziamento delle spese concernenti il livello minimo di progettazione esterna di importo pari o superiore a 40 mila euro non ancora impegnate, sono interamente conservate nel FPV a condizione che siano state formalmente attivate le relative procedure di affidamento.

DISCIPLINA DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER I LAVORI PUBBLICI

In assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'esercizio successivo, le risorse 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.

L'opera pubblica è inserita nel programma triennale dei lavori pubblici dopo la (validazione) **l'approvazione** del livello minimo di progettazione, con conseguente possibilità di iscrivere nel bilancio di previsione l'ammontare complessivo dell'opera nel rispetto del principio della competenza finanziaria potenziata.

Le spese di progettazione riguardanti i livelli successivi a quello minimo (progetto definitivo ed esecutivo) sono registrate nel titolo 2° della spesa, con imputazione agli stanziamenti riguardanti l'opera complessiva, sia nel caso di progettazione interna che di progettazione esterna, restando sempre inteso che gli stipendi del personale dell'ente incaricato della progettazione sono classificati tra le spese di personale.

La capitalizzazione delle spese classificate tra le spese di personale è comunque sempre effettuata attraverso le scritture della contabilità economico patrimoniale e non richiede alcuna rilevazione in contabilità finanziaria.

DISCIPLINA DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER I LAVORI PUBBLICI

Con il D.M. 1.3.2019 è stata modificata la procedura riguardante la costituzione del FPV precedentemente ammesso solo in presenza dell'avvio del procedimento di gara per l'affidamento dei lavori ovvero di un impegno giuridicamente perfezionato diverso dalla progettazione all'interno del quadro tecnico-economico.

La nuova procedura era possibile utilizzarla già in sede di consuntivo 2018 solo, però, nel caso in cui alla data di entrata in vigore del provvedimento (25 marzo 2019) non fosse stato approvato il riaccertamento ordinario dei residui.

Pertanto per molti enti il 2019 rappresenta la prima occasione per l'applicazione della nuova disciplina.

Quali sono le novità?

Viene in primo luogo previsto che la costituzione del FPV per lavori può avvenire solo per lavori pari o superiori a 40.000 euro. Per importi inferiori la costituzione del FPV può avvenire solamente in presenza di un'obbligazione giuridicamente perfezionata entro la fine dell'esercizio.

Per importi pari o superiore a 40.000 euro avviene a condizione che:

- a) siano state interamente accertate tutte le entrate che costituiscono la copertura della spesa di investimento;
- b) l'investimento risulti inserito nell'ultimo programma triennale dei lavori pubblici (quindi con approvato il livello minimo di progettazione). Tale condizione non riguarda ovviamente gli appalti pubblici di lavori di valore compreso tra 40.000 e 100.000 euro;

e ricorra una sola delle seguenti ulteriori condizioni:

- 1) risulti assunto un impegno giuridicamente perfezionato per l'acquisizione di terreni, espropri o occupazioni d'urgenza, bonifica di aree, abbattimento delle strutture preesistenti, viabilità di accesso al cantiere, allacciamenti ai pubblici servizi o analoghe spese indispensabili per l'assolvimento delle attività necessarie per l'esecuzione dell'intervento da parte della controparte contrattuale;
- 2) siano state formalmente attivate le procedure di affidamento della progettazione definitiva o esecutiva

DISCIPLINA DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER I LAVORI PUBBLICI

Si ritiene che ciò valga anche in caso di progettazione interna che dovrà, comunque, risultare affidata formalmente.

In assenza della aggiudicazione definitiva entro la fine dell'esercizio successivo, le risorse confluiscono nel risultato di amministrazione vincolato, destinato o libero in relazione alla fonte di finanziamento utilizzato.

Negli esercizi successivi la conservazione del FPV è condizionata alla prosecuzione, senza soluzione di continuità, delle attività di progettazione riguardanti la realizzazione dell'opera, cioè aggiudicazione progettazione, validazione del progetto, affidamento progettazione del livello successivo.

Viene precisato che le spese continuano ad essere finanziate dal FPV anche in caso di contenzioso.

3) entro l'esercizio successivo alla validazione del progetto destinato ad essere posto a base della gara concernente l'esecuzione dell'intervento, siano state formalmente attivate le procedure di affidamento dei lavori.

In mancanza del rispetto delle suddette condizioni le risorse costituiscono economia di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione coerente con la natura dei finanziamenti utilizzati.

Ribassi d'asta

Viene, infine, confermato che eventuali ribassi d'asta costituiscono economie di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione in coerenza con la fonte di finanziamento, se entro il secondo esercizio successivo alla stipula del contratto non sia intervenuta formale rideterminazione del quadro economico progettuale da parte dell'organo competente che incrementa le spese del quadro economico dell'opera stessa

EQUILIBRIO DI BILANCIO

In attuazione delle sentenze della Corte costituzionale nn. 247/2017 e 101/2018, con la legge 245/2018 era stato disposto che, a partire dal 2019, gli enti si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo (art. 1, comma 821) con la precisazione che l'informazione è tratta dal prospetto della verifica degli equilibri riportata nel rendiconto di gestione (allegato 10 del Dlgs 118/2011).

Nella seduta del 9 gennaio 2019 della Commissione Arconet era stata, però, portata all'attenzione della stessa l'ipotesi di inserire, tra le componenti valide ai fini della determinazione dell'equilibrio finale, anche lo stanziamento del fondo crediti di dubbia esigibilità, nonché gli altri stanziamenti non impegnati ma destinati a confluire nelle quote accantonate e vincolate del risultato di amministrazione, trattandosi di fatto di spese potenziali.

La commissione ha convenuto su tale osservazione proponendo le relative modifiche che sono state formalizzate con il D.M. 1.8.2019.

Con tale decreto sono stati modificati i prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo ed il prospetto per la verifica degli equilibri a rendiconto inserendo nuove voci che gli enti sono chiamati a valorizzare, al fine di tener conto delle poste quali gli accantonamenti e le entrate vincolate che, anche se alla fine dell'esercizio non si tramutano in impegni, devono comunque essere finanziate nell'ambito del risultato di amministrazione.

Il prospetto degli equilibri evidenzia tre grandezze:

- il risultato di competenza (equiparabile al vecchio equilibrio finale),
- l'equilibrio di bilancio
- l'equilibrio complessivo.

Dal risultato di competenza si arriva all'equilibrio di bilancio detraendo gli stanziamenti definitivi di bilancio relativi agli accantonamenti e alle risorse vincolate accertate nell'esercizio ma non impegnate. Dall'equilibrio di bilancio si giunge all'equilibrio complessivo detraendo o sommando le variazioni (positive o negative) degli accantonamenti disposte in sede di rendiconto

QUADRO GENERALE RIASSUNTIVO

Gestione del bilancio	
a) Avanzo di competenza (+) / Disavanzo di competenza (-)	
b) Risorse accantonate stanziare nel bilancio dell'esercizio N (+) (8)	
c) Risorse vincolate nel bilancio (+) (9)	
d) Equilibrio di bilancio (a-b-c)	
Gestione degli accantonamenti in sede di rendiconto	
d) Equilibrio di bilancio	
e) Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto (+/-) (10)	
f) Equilibrio complessivo (d-e)	

(8) Inserire il totale della colonna c) dell'allegato a/1 "Elenco analitico delle risorse accantonate nel risultato di amministrazione **"al netto dell'accantonamento al Fondo anticipazioni di liquidità, già considerato ai fini della determinazione dell'avanzo/disavanzo di competenza.**

(9) Inserire l'importo della prima colonna della riga n) dell'allegato a/2 "Elenco analitico delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione"

(10) Inserire il totale della colonna d) dell'allegato a/1 "Elenco analitico delle risorse accantonate nel risultato di amministrazione "al netto dell'accantonamento al Fondo anticipazioni di liquidità, già considerato ai fini della determinazione dell'avanzo/disavanzo di competenza.

VERIFICA EQUILIBRI

Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio	-
A) Fondo pluriennale vincolato per spese correnti iscritto in entrata	(+)
AA) Recupero disavanzo di amministrazione esercizio precedente	(-)
B) Entrate Titoli 1.00 - 2.00 - 3.00	(+)
<i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(+)
D) Spese Titolo 1.00 - Spese correnti	(-)
D1) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (di spesa)	(-)
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)
E1) Fondo pluriennale vincolato di spesa - titolo 2.04 Altri trasferimenti in conto capitale	(-)
F1) Spese Titolo 4.00 - Quote di capitale amm.to dei mutui e prestiti obbligazionari	(-)
<i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	
F2) di cui Fondo anticipazioni di liquidità (DL 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti)	(-)
G) Somma finale (G=A-AA+B+C-D-D1-D2-E-E1-F1-F2)	

VERIFICA EQUILIBRI

H) Utilizzo avanzo di amministrazione per spese correnti	(+)
<i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	
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>	
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	(+)
O1) RISULTATO DI COMPETENZA DI PARTE CORRENTE (O1=G+H+I-L+M)	
- Risorse accantonate di parte corrente stanziare nel bilancio dell'esercizio N (colonna c –allegato A/1)	(-)
- Risorse vincolate di parte corrente nel bilancio (accertate ma non impegnate) (lett .n, colonna 1 – allegato A/2)	(-)
O2) EQUILIBRIO DI BILANCIO DI PARTE CORRENTE	
- Variazione accantonamenti di parte corrente effettuata in sede di rendiconto (+/-) (colonna d – allegato A/1)	
O3) EQUILIBRIO COMPLESSIVO DI PARTE CORRENTE	

VERIFICA EQUILIBRI

P) Utilizzo avanzo di amministrazione per spese di investimento	(+)
Q) Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale iscritto in entrata	(+)
R) Entrate Titoli 4.00-5.00-6.00	(+)
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(-)
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)
S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	(-)
S2) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	(-)
T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzione di attività finanziarie	(-)
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(+)
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	(-)
U) Spese Titolo 2.00 - Spese in conto capitale	(-)
U1) Fondo pluriennale vincolato in c/capitale (di spesa)	(-)
V) Spese Titolo 3.01 per Acquisizioni di attività finanziarie	(-)
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)
Z1) RISULTATO DI COMPETENZA IN C/CAPITALE (Z1) = P+Q+R-C-I-S1-S2-T+L-M-U-U1-U2-V+E)	

VERIFICA EQUILIBRI

Risorse accantonate in c/capitale stanziare nel bilancio dell'esercizio N (colonna c-all. A/1)	-
Risorse vincolate in c/capitale nel bilancio (lett. n, colonna 1- all. A/2)	-
Z/2) EQUILIBRIO DI BILANCIO IN C/CAPITALE	
Variazione accantonamenti in c/capitale effettuata in sede di rendiconto (colonna d-all. A/1)	(+/-)
Z/3 EQUILIBRIO COMPLESSIVO IN C/CAPITALE	
S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	(+)
2S) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	(+)
T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzioni di attività finanziarie	(+)
X1) Spese Titolo 3.02 per Concessione crediti di breve termine	(-)
X2) Spese Titolo 3.03 per Concessione crediti di medio-lungo termine	(-)
Y) Spese Titolo 3.04 per Altre spese per incremento di attività finanziarie	(-)
W1) RISULTATO DI COMPETENZA IN C/CAPITALE	(W/1 = O+Z+S1+S2+T-X1-X2-Y-Z)
Risorse accantonate in c/capitale stanziare nel bilancio dell'esercizio N (colonna c -allegato A/1)	(-)
Risorse vincolate in c/capitale nel bilancio (lett .n, colonna 1 – allegato A/2)	(-)
W2/EQUILIBRIO DI BILANCIO	
Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto (colonna d – allegato A/1)	(-)
W3/EQUILIBRIO COMPLESSIVO	

VERIFICA EQUILIBRI

Con la circolare n. 5/2020 la RGS è stato precisato che, fermo restando l'obbligo di conseguire un risultato di competenza (W1) non negativo ai fini della verifica del rispetto degli equilibri di cui al comma 821 dell'art. 1 della legge 145/2018, gli enti devono tendere al rispetto dell'Equilibrio di bilancio (W2), che rappresenta l'effettiva capacità dell'ente di garantire a consuntivo, la copertura integrale degli impegni, del ripiano dell'eventuale disavanzo, dei vincoli di destinazione e degli accantonamenti di bilancio, a differenza di quello complessivo (W3) che tiene conto anche degli accantonamenti effettuati in sede di rendiconto che possono riguardare fatti di gestione non imputabili alla competenza.

Per l'esercizio 2019 il nuovo prospetto ha, comunque, solo finalità conoscitiva

Quindi, allo stato attuale, non sono previsti meccanismi sanzionatori qualora l'ente dovesse registrare a consuntivo un equilibrio di bilancio (W2) negativo.

Rimane solo l'obbligo di conseguire un risultato di competenza non negativo (W1).

VERIFICA EQUILIBRI

A seguito della questione di massima rimessa dalla Sezione di controllo della Corte dei conti per il Trentino - Alto Adige ««se il comma 821 della legge 145/2018 abbia abrogato il comma 1 dell'art. 9 della legge 243/2012 e se, oltre ad aver ridefinito il parametro dell'equilibrio di bilancio in senso difforme da quanto disposto dall'art. 9, c. 1 e c. 1-bis, della legge 243/2012, abbia prodotto effetti anche sulle condizioni per il ricorso all'indebitamento da parte di Regioni ed Enti locali disciplinate, in particolare, dall'art. 10, comma 3, della medesima legge 243/2012», le Sezioni Riunite della Corte dei conti, con la recente deliberazione n. 20/2019, hanno affermato, **che sopravvive ancora il rispetto del pareggio fra entrate e spese finali, ma, tenendo conto delle sentenze n. 247/2017, n. 252/2017 e n. 101/2018, solo per le operazioni di contrazione di indebitamento con il significato che per gli enti tornerebbe il doppio binario.**

Da tale parere emerge però una forte anomalia.

Infatti se un ente assume un mutuo e lo utilizza nell'anno, non rispetterebbe il vincolo di pareggio, Se, invece, non viene utilizzato e, quindi transita nel risultato di amministrazione o nel FPV, potrà essere liberamente utilizzato negli esercizi successivi senza violare alcun vincolo.

Proprio in merito a tale considerazione la RGS, **con la circolare n. 5/2020**, afferma che tale equilibrio (saldo tra il complesso delle entrate e delle spese finali, senza utilizzo avanzi, senza Fondo pluriennale vincolato e senza debito) deve essere rispettato **a livello di comparto regionale e nazionale**, ritenendo, però, che gli enti territoriali debbano tener conto del presupposto richiesto dall'art. 10 della legge n. 243/2012 (saldo tra il complesso delle entrate e delle spese finali, con utilizzo avanzi, fondo pluriennale vincolato ma senza debito) per la legittima contrazione di operazioni di indebitamento nel biennio 2020-2021.

VERIFICA EQUILIBRI

A tal proposito, la RGS sottolinea che, come già fatto per l'anno 2019, nel 2020 e negli anni successivi verificherà «**ex ante**» ed «**ex post**» il rispetto a livello di comparto dell'art. 9 della legge n. 243/2012 (saldo tra il complesso delle entrate e delle spese finali, senza utilizzo avanzi, senza Fondo pluriennale vincolato e senza debito), anche quale presupposto per la legittima contrazione del debito, sulla base delle informazioni dei bilanci di previsione e dei conti consuntivi, trasmesse dagli enti territoriali alla BDAP.

In conclusione viene precisato:

- i singoli enti sono tenuti a rispettare esclusivamente gli equilibri di cui al Dlgs. 118/2011, così come previsto dall'art. 1, comma 821, della legge n. 145/2018 (saldo tra il complesso delle entrate e delle spese, con utilizzo avanzi, Fondo pluriennale vincolato e debito)
- nel caso di mancato rispetto **ex ante**, gli enti appartenenti alle Regioni responsabili del mancato rispetto sono tenuti, previa comunicazione della Ragioneria generale dello Stato alla Regione interessata, a rivedere le proprie previsioni di bilancio al fine di assicurarne il rispetto
- nel caso di mancato rispetto **ex post**, gli enti territoriali della Regione interessata, compresa la Regione medesima, dovranno adottare misure atte a consentirne il rientro nel triennio successivo.

VERIFICA EQUILIBRI

ELENCO ANALITICO RISORSE ACCANTONATE NEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Le modalità di compilazione delle singole voci del prospetto sono descritte nel paragrafo 9.7.1 del principio applicato della programmazione

Particolare attenzione occorre porre nella compilazione del prospetto riguardante le risorse accantonate concernenti il FCDE.

In base al principio contabile con riferimento ai capitoli di bilancio riguardanti il FCDE, devono essere preliminarmente valorizzate le colonne (a) e (e) nelle quali devono essere indicate rispettivamente le quote accantonate nel risultato di amministrazione degli esercizi (N-1) e (N) determinate nel rispetto dei principi contabili.

Successivamente sono valorizzati gli importi di cui alla lettera (b), che corrispondono alla quota del risultato di amministrazione applicata al bilancio N per le rispettive quote del FCDE. Se l'importo della colonna (e) è minore della somma algebrica delle colonne (a) e (b), la differenza è iscritta con il segno (-) nella colonna (d). Se l'importo della colonna (e) è maggiore della somma algebrica delle colonne (a)+(b), la differenza è iscritta con il segno (+) nella colonna (c) entro il limite dell'importo stanziato in bilancio per il FCDE (previsione definitiva). Se lo stanziamento di bilancio non è capiente, la differenza è iscritta nella colonna (d) con il segno (+)

VERIFICA EQUILIBRI

ESEMPIO

FCDE 31/12/2018	1.000 €
Applicazione bilancio 2019	0 €
FCDE stanziato nel bilancio 2019	800 €
FCDE accantonato nel risultato di amm.ne al 31/12/2019	900 €

Capitolo di spesa	Descrizione	Risorse accantonate al 1/1/2019	Risorse accantonate applicate al bilancio dell'es. 2019 (con segno-)	Risorse accantonate stanziata nella spesa del bilancio dell'es.2019	Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto (con segno +/-)	Risorse accantonate nel risultato di amm.ne Al 31/12/2019
		(a)	(b)	(c)	(d)	(e)=a+b+c+d
500	FCDE					
		1.000	-0		-100	900

VERIFICA EQUILIBRI

ESEMPIO

FCDE 31/12/2018	1.000 €
Applicazione bilancio 2019	0 €
FCDE stanziato nel bilancio 2019	300 €
FCDE accantonato nel risultato di amm.ne al 31/12/2019	1.700 €

Capitolo di spesa	Descrizione	Risorse accantonate al 1/1/2019	Risorse accantonate applicate al bilancio dell'es. 2019 (con segno-)	Risorse accantonate stanziata nella spesa del bilancio dell'es.2019	Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto (con segno +/-)	Risorse accantonate nel risultato di amm.ne Al 31/12/2019
		(a)	(b)	(c)	(d)	(e)=a+b+c+d
500	FCDE					
		1.000		300	400	1.700

VERIFICA EQUILIBRI

ELENCO ANALITICO RISORSE VINCOLATE NEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Le modalità di compilazione delle singole voci del prospetto sono descritte nel paragrafo 9.7.2 del principio applicato della programmazione

Per evitare una doppia contabilizzazione occorre indicare le risorse vincolate al netto di quelle che sono state oggetto di accantonamenti (v. allegato)

ELENCO ANALITICO RISORSE DESTINATE AGLI INVESTIMENTI NEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Le modalità di compilazione delle singole voci del prospetto sono descritte nel paragrafo 9.7.2 del principio applicato della programmazione

Le quote destinate non gravano sugli equilibri di competenza. La compilazione del prospetto è importante ai fini della scomposizione del risultato di amministrazione

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Terminate le verifiche occorre procedere alla verifica riguardo alla determinazione del risultato di amministrazione.

Esso è determinato secondo il seguente prospetto modificato secondo il nuovo schema previsto dall'allegato n. 10 del D.M. 1.8.2019

Fondo di cassa al 1 gennaio
più Riscossioni totali
meno Pagamenti totali
Saldo cassa al 31.12
più Residui attivi (di cui accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del Dipartimento delle finanze)
meno Residui passivi
meno FPV per spese correnti
meno FPV per spese in c/capitale
Risultato di amm.ne al 31.12 (A)

ANALISI RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

ANTICIPAZIONE DI CASSA.

L'esistenza alla fine dell'esercizio di un'anticipazione di cassa non estinta comporta la necessità di una immediata riflessione sulle relative cause

L'anticipazione di cassa ha, infatti, la funzione di colmare la «lentezza» con cui avviene l'introito delle entrate accertate ed esigibili, rappresentando un debito cosiddetto fluttuante in quanto gli iniziali maggiori pagamenti resi possibili dalla stessa anticipazione, dovrebbero successivamente essere compensati da pari maggiori riscossioni.

Se tale compensazione non è avvenuta entro la fine dell'esercizio, occorre verificare se il disallineamento fra velocità di pagamento e di riscossione è temporaneo o patologico.

Se è patologico significa che il FCDE è stato calcolato in modo insufficiente e, quindi, è necessario riverificarlo immediatamente.

Secondo la Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti della Lombardia con il parere n. 344/2017 la situazione di anticipazione di tesoreria non totalmente estinta al termine dell'esercizio deve essere evidenziata e segnalata all'attenzione del Consiglio comunale in quanto il ricorso a questa forma d'indebitamento, se reiterato nel tempo, può costituire il sintomo di latenti squilibri nella gestione finanziaria e potrebbe anche mascherare forme di finanziamento a medio/lungo termine. (soprattutto se utilizzata per pagare spese non finanziate con entrate non correttamente accertate)

.Riguardo alla sua contabilizzazione si rammenta che la parte non estinta al 31 dicembre dovrà essere oggetto di un mandato in conto residui dell'esercizio in chiusura e una reversale in conto competenza del nuovo esercizio

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Un risultato di amministrazione positivo non è, di per sé, indicatore di sana gestione in quanto occorre considerare i vincoli di bilancio in esso confluiti.

Il risultato di amministrazione è, infatti, distinto in:

fondi accantonati

fondi vincolati

fondi destinati ad investimenti

fondi liberi

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

La quota accantonata è costituita :

- dall'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità; (principio 3.3);
- dagli accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi).
- da altri eventuali accantonamenti a discrezione del responsabile del servizio finanziario

Le quote accantonate del risultato di amministrazione sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono stati effettuati gli accantonamenti ed è necessaria la delibera consiliare. Sulla regolarità di tale utilizzo deve vigilare l'organo di revisione.

Le stesse possono essere utilizzate in altro modo solo quando è stato accertato che la passività potenziale non può più verificarsi.

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Costituiscono **quota vincolata** le economie di bilancio finanziate da:

- entrate per cui la legge o i principi contabili generali e applicati della contabilità finanziaria individuano un vincolo di specifica destinazione alla relativa spesa.
- da mutui;
- da trasferimenti erogati a favore dell'ente e finalizzati ad una determinata spesa;
- da entrate straordinarie, non aventi natura ricorrente, accertate e riscosse cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione (**è il Consiglio competente ad attribuire lo specifico vincolo di destinazione attraverso un'esplicita e specifica deliberazione (sezione autonomie Corte dei conti con del. 3/2016)**)

E' possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente accertate e riscosse, solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi ed ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio.

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Il risultato di amministrazione vincolato può essere utilizzato anche nel caso in cui l'ente si trovi in anticipazione di tesoreria o stia utilizzando in alternativa, entrate aventi vincolo di destinazione.

Le variazioni di bilancio, a bilancio approvato, che riguardano l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione sono effettuate, in termini di competenza e di cassa, dal responsabile del servizio finanziario o, dove previsto con regolamento, dai singoli responsabili di spesa (art. 175, comma 5 quater, lett.c)

Quota destinata ad investimenti

La quota destinata agli investimenti è costituita dalle entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese (es. proventi derivanti dall'alienazione di beni patrimoniali)

Sono utilizzabili con provvedimento consiliare di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Composizione del risultato di amministrazione al 31.12 come modificato dal D.M. 1.8.2019

Parte accantonata (TOTALE COLONNA E - PROSPETTO A.1)
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31.12
Fondo anticipazione di liquidità
Fondo perdite società partecipate
Fondo contenzioso
Fondo accantonamento futuri miglioramenti economici al 31.12
Fondo accantonamento indennità di fine mandato al 31.12
Fondo.....al 31.12
Totale parte accantonata (B)

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Parte vincolata (TOTALE rigo n , colonna 2 - PROSPETTO A.2)
Vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili
Vincoli derivanti da trasferimenti
Vincoli derivanti da contrazione di mutui
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente
Altri vincoli
Totale parte vincolata (C)
Totale parte destinata agli investimenti (D) (totale rigo h - prospetto 3)
Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)

A decorrere dal rendiconto 2019 devono essere allegati gli elenchi analitici delle risorse accantonate, vincolate e destinate agli investimenti come da schemi allegati al D.M. 1.8.2019, nonché la tabella dei parametri dei nuovi parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale definiti con il D.M. 28.12.2018 (allegato n. 4 del D.M. 1.8.2019)

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

La quota libera dell'avanzo di amministrazione può essere utilizzata per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità (art. 187 TUEL):

- per la copertura dei debiti fuori bilancio;
- per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'art. 193 del TUEL, ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;
- per il finanziamento di spese di investimento;
- per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;
- per l'estinzione anticipata dei prestiti.

In presenza del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui non ancora ripianato, il risultato di amministrazione libero deve essere destinato prioritariamente al riassorbimento dello stesso mediante anticipo della tempistica complessiva prevista per il ripiano medesimo.

Va, inoltre, ricordato che non è più prevista la facoltà di fronteggiare con l'avanzo le «altre spese correnti» in fase di assestamento di bilancio; di conseguenza nel caso in cui l'ente locale non sia in grado di coprire le spese correnti, aventi carattere permanente, con risorse ordinarie è necessaria la dichiarazione di squilibrio in base all'articolo 193 del Tuel.

Infine non è possibile utilizzare il risultato di amministrazione libero nel caso in cui l'ente locale si trovi in utilizzo di anticipazione di cassa ovvero stia utilizzando in termini di cassa le entrate aventi vincolo di destinazione per il finanziamento di spese correnti, a meno che non siano necessarie per ripristinare l'equilibrio come previsto dall'art. 193 del Tuel, ed anche fino a quando il FCDE non risulta adeguato, non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione libero.

APPLICAZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Con l'art.109, comma 2, del D.L. 18/2020 è prevista la possibilità, ferme restando le priorità relative alla copertura dei debiti fuori bilancio e alla salvaguardia degli equilibri di bilancio, limitatamente all'esercizio finanziario 2020, di utilizzare la quota libera dell'avanzo di amministrazione per il finanziamento di spese correnti connesse con l'emergenza Covid-19. E' inoltre consentito il suo utilizzo anche ne corso dell'esercizio provvisorio per una percentuale non superiore all'80% della quota libera, a condizione che la giunta abbia approvato lo schema del rendiconto di gestione 2019 e l'organo di revisione abbia rilasciato la propria relazione sul documento

Il risultato di amministrazione è applicabile solo al primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, per finanziarie le spese che si prevede di impegnare nel corso di tale esercizio imputate al medesimo esercizio e/o a quelli successivi.

SVINCOLO AVANZO VINCOLATO

L'art. 109, comma ter del D.L. 18/2020 convertito nella legge 27/2020 prevede che:

In sede di approvazione del rendiconto 2019 da parte dell'organo esecutivo, gli enti sono autorizzati allo svincolo delle quote di avanzo vincolato di amministrazione, riferite:

- ad interventi conclusi o già finanziati negli anni precedenti con risorse proprie
- a risorse non gravate da obbligazioni già contratte
- risorse non relative a funzioni fondamentali e a livelli essenziali delle prestazioni

Quanto sopra è condizionato all'effettiva esigibilità delle risorse confluite in avanzo, che devono essere riferite a somme già riscosse e non a residui attivi ancora da incassare.

Dall'interpretazione letterale della norma emerge che l'avanzo possa essere utilizzato sia per spese correnti che in c/capitale, purché sia destinato ad attenuare la crisi derivante dall'attuale situazione di emergenza

E' sufficiente una comunicazione all'amministrazione statale o regionale, senza attendere l'autorizzazione

DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

In caso in cui il risultato di amministrazione risulti negativo o qualora lo stesso non presenti un importo sufficiente a coprire le quote vincolate, destinate ed accantonate, il conseguente disavanzo di amministrazione è immediatamente applicato al bilancio dell'esercizio in corso contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto, tenendo conto che la mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione

Il disavanzo di amministrazione può essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliazione, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. **Il piano di rientro è sottoposto al parere dell'organo di revisione.**

La deliberazione, contiene l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante.

Con periodicità almeno semestrale il Sindaco trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere dell'organo di revisione (art. 188 TUEL)

L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso.

DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

MODALITA' DI RIPIANO DEL DISAVANZO

La copertura può avvenire mediante l'utilizzo delle economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, ed eventualmente con contestuale modifica delle tariffe e delle aliquote relative ai tributi di propria competenza in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 296/2006 **[entro il 31 luglio]**, nonché dei proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento solo a squilibri di parte capitale.

(ART. 193 TUEL)

Agli enti locali che presentino un disavanzo di amministrazione, nelle more della variazione di bilancio che ne dispone la copertura, è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge. Sono fatte salve le spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi (art. 188 TUEL)

DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

IPOSTESI MAGGIOR RECUPERO DEL DISAVANZO

In base all'art. 188 del TUEL il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato o in unica soluzione nell'esercizio in cui viene accertato o negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione.

In caso di ripiano in tre esercizi, qualora si verificasse sulla prima o seconda annualità un'accelerazione del recupero del disavanzo, il principio contabile 4/1 impone l'obbligo di ridurre i tempi del ripiano.

Ora con l'art.111, comma 4-bis, del D.L.18/2020, si prevede che

«Il disavanzo di amministrazione ripianato nel corso di un esercizio per un importo superiore a quello applicato al bilancio, determinato dall'anticipo delle attività previste nel relativo piano di rientro riguardanti maggiori accertamenti o minori impegni previsti in bilancio per gli esercizi successivi in attuazione del piano di rientro, può non essere applicato al bilancio degli esercizi successivi»

Ciò significa che a partire dal 2020 l'ente può recuperare l'effetto positivo già nel 2020 riducendo o addirittura annullando la quota da applicare in tale esercizio.

Occorre osservare che il piano di rientro è previsto solo in caso di procedura di riequilibrio e non, ad esempio, per altri tipi di disavanzo (es. derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, derivante dall'eliminazione dei mini crediti) in riferimento ai quali, qualora il miglioramento dovesse derivare da un semplice andamento favorevole della gestione di competenza, l'effetto positivo si continuerebbe ad avere solo per le ultime annualità?

DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

DIVERSI TIPI DI DISAVANZO

1) Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui

2) Disavanzo da eliminazione di minicrediti

Riguarda lo stralcio dei crediti fino a 1.000 euro previsto in via automatica dall'art. 4 del DI 119/2018.

Con il comma 6 dell'articolo 11-bis del D.L. 135/2018 convertito dalla legge 12/2019 (decreto semplificazione), era stata prevista la possibilità da parte degli enti di ripartire la perdita, calcolata al netto dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, **in un numero massimo di cinque annualità in quote costanti**

Con l'art.16-quater del D.L.34/2019 (decreto crescita), a seguito del ritardo con cui l'Agenzia delle entrate ha comunicato nel 2019 l'importo dei crediti cancellati, è stato prorogato al rendiconto 2019 il termine entro cui operare lo stralcio dei suddetti crediti.

3) Disavanzo derivante dall'obbligo di calcolare il FCDE con il metodo ordinario

Qualora l'obbligo del passaggio dal metodo semplificato a quello ordinario per determinare il FCDE da accantonare nel risultato di amministrazione del 2019 generi un disavanzo, l'art. 39 quater della legge di conversione del decreto milleproroghe (D.L. 162/2019) prevede la possibilità di ripianarlo in quote costanti, **in non più di quindici annualità, con decorrenza dall'esercizio 2021.**

L'importo da ripianare è determinato in misura non superiore alla differenza tra l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in sede di approvazione del rendiconto 2018, determinato con il metodo semplificato, sommato allo stanziamento assestato iscritto nel bilancio 2019 per il fondo crediti di dubbia esigibilità al netto degli utilizzi del fondo effettuati per la cancellazione e lo stralcio dei crediti, e l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato in sede di rendiconto 2019, determinato con il metodo ordinario.

DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

Le modalità di recupero devono essere definite con deliberazione del consiglio dell'ente, acquisito il parere dell'organo di revisione, entro 45 giorni dall'approvazione del rendiconto.

Ai fini del rientro possono essere utilizzati le 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 dall'alienazione di beni patrimoniali disponibili accertati nel rispetto del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e da altre entrate in conto capitale. Nelle more dell'accertamento dei proventi derivanti dall'alienazione di beni patrimoniali disponibili il disavanzo deve comunque essere ripianato.

4) Disavanzo derivante dall'obbligo di accantonare il fondo anticipazione di liquidità nel risultato di amministrazione 2019

Essendo stata dichiarata incostituzionale la disciplina sull'uso del fondo anticipazione di liquidità prevista dall'art. 2, comma 6 del DI 78/2015 e dall'art. 1, comma 814, della legge 205/2017 per l'accantonamento del FCDE, a decorrere dal 2019 diviene obbligatorio accantonare il FAL nel risultato di amministrazione per un importo pari all'ammontare complessivo delle anticipazioni concesse non ancora rimborsate alla stessa data.

L'art. 39 ter, comma 2, della legge di conversione del decreto milleproroghe (D.L. 162/2019) prevede che l'eventuale **peggioramento del risultato di amministrazione** al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio precedente per effetto di tale accantonamento, possa essere ripianato **dal 2020 per un importo pari alla rata da rimborsare a carico di ciascun esercizio**

5) Disavanzo di amministrazione derivante dalla gestione dell'esercizio precedente

6) Disavanzo dell'esercizio appena chiuso

DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

5) Disavanzo non ripianato nell'esercizio precedente

L' art. 1, comma 876, della legge 160/2019 prevede che il disavanzo di amministrazione applicato al bilancio nell'esercizio precedente e non ripianato per il mancato trasferimento di somme dovute da altri livelli di governo, a seguito di sentenze della Corte costituzionale o di sentenze esecutive di altre giurisdizioni, possa essere ripianato nei tre esercizi successivi, in quote costanti, con altre risorse dell'ente ovvero, sempre negli stessi tre esercizi, in quote determinate in ragione dell'esigibilità dei suddetti trasferimenti secondo il piano di erogazione delle somme comunicato formalmente dall'ente erogatore, anche con la sottoscrizione di un'intesa ad hoc con l'ente beneficiario

ANALISI RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

L'organo di revisione deve, poi, procedere ad analizzare lo stesso in via analitica.

Prendendo in considerazione:

- Il risultato della gestione residui
- Il risultato della gestione di competenza suddivisa a sua volta in:
 - a) gestione di parte corrente
 - b) gestione di parte in c/capitale

RISULTATO GESTIONE RESIDUI

riscossioni in c/residui

meno Riscossioni in c/competenza

Saldo cassa al 31.12

più residui attivi da riportare

meno residui passivi da riportare

Risultato di amministrazione gestione residui

ANALISI RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

RISULTATO GESTIONE DI COMPETENZA

riscossioni in c/ competenza

meno pagamenti in c/ competenza

Saldo cassa al 31.12

più residui attivi derivanti dalla competenza

meno residui passivi derivanti dalla competenza

Risultato contabile di gestione

ANALISI RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

RISULTATO GESTIONE DI PARTE CORRENTE

riscossioni in c/ competenza di parte corrente

meno pagamenti in c/ competenza di parte corrente

Saldo cassa al 31.12

più residui attivi derivanti dalla competenza di parte corrente

meno residui passivi derivanti dalla competenza di parte corrente

Risultato di amministrazione gestione di competenza di parte corrente

RISULTATO GESTIONE DI PARTE IN C/CAPITALE

riscossioni in c/ competenza di parte in c/capitale

meno pagamenti in c/competenza di parte in c/capitale

Saldo cassa al 31.12

più residui attivi derivanti dalla competenza di parte in c/capitale

Meno residui passivi derivanti dalla competenza di parte in c/capitale

Risultato di amministrazione gestione di competenza di parte in c/capitale

LA RELAZIONE SULLA GESTIONE

La relazione sulla gestione è un documento illustrativo della gestione dell'ente e contiene ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili, ed è predisposto secondo le modalità previste dall'articolo 11, comma 6, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni (art. 231, comma 1 del TUEL)

Vediamo gli aspetti maggiormente significativi.

Analisi finanziaria

Riguarda l'analisi delle principali voci del bilancio, distintamente per le entrate (tributi, trasferimenti, proventi dei servizi, ecc.) e per le spese (personale, beni e servizi, interessi passivi). Per quelle per cui è previsto un limite deve essere fornita puntuale rendicontazione del rispetto dei vincoli di spesa, con particolare riguardo al personale, agli incarichi, alle consulenze, ecc., nonché attestazione della corretta destinazione dell'eventuale indebitamento al finanziamento di spese di investimento.

Analisi degli indicatori di bilancio mediante confronto con quelli del precedente esercizio con commento riguardo ad eventuali variazioni significative.

Risultato di amministrazione

Particolare attenzione deve essere posta sul risultato di amministrazione al fine di:

- indicare l'elenco analitico delle quote accantonate, vincolate e destinate del risultato di amministrazione, la loro determinazione, specificando i tipi di vincoli;
- elencare gli utilizzi del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente.

Precisare la quota del fondo di cassa costituito da entrate vincolate.

Commento delle varie componenti rappresentate dal risultato della gestione dei residui, della gestione di competenza suddivisa fra parte corrente e parte in conto capitale.

LA RELAZIONE SULLA GESTIONE

Fondo crediti di dubbia esigibilità

Deve essere puntualmente illustrato come è stato calcolato, specificando le entrate considerate, il metodo di calcolo, l'utilizzo di eventuali abbattimenti consentiti dalla normativa, al fine di tracciare e rendere trasparente l'iter che ha condotto alla quantificazione dell'importo accantonato anche ai fini della valutazione di congruità da parte dell'organo di revisione.

Residui attivi

Occorre indicare le ragioni della persistenza dei residui con particolare anzianità e la fondatezza dei residui attivi di maggiore consistenza, con separata evidenziazione di quelli inesigibili..

Anticipazione di tesoreria

La relazione deve riportare l'elenco delle movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione, evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno. Tale obbligo sussiste solamente nel caso in cui il conto del bilancio, in deroga al principio generale dell'integrità, esponga il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi, sotto forma di residuo passivo.

L'esistenza alla fine dell'esercizio di un'anticipazione di cassa non estinta comporta la necessità di una immediata riflessione sulle relative cause.

LA RELAZIONE SULLA GESTIONE

Partecipazioni

Elenco dei propri enti e organismi strumentali, con l'indicazione dei siti internet su cui è possibile consultare i bilanci, con indicazione delle partecipazioni dirette possedute e relativa quota percentuale, gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con questi soggetti. **La parificazione, che rappresenta una fase fondamentale della rendicontazione, deve essere inserita nella relazione sulla gestione e non più allegata al rendiconto stesso. L'obbligo di parificare i debiti e crediti riguarda sia le partecipate dirette sia le indirette ed è esteso anche a fondazioni, istituzioni, aziende speciali, enti pubblici in precedenza esclusi. L'informativa, asseverata da entrambi gli organi di revisione, evidenzia le eventuali discordanze per le quali l'ente è tenuto ad adottare, entro l'esercizio finanziario, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.**

Non è formalmente prevista la parificazione dei debiti e dei crediti reciproci in riferimento alle Unioni cui il Comune partecipa, adempimento che si ritiene comunque opportuno e doveroso.

Occorre, poi, dare atto di aver verificato che le società controllate abbiano provveduto a predisporre, a chiusura dell'esercizio sociale, **la relazione annuale sul governo societario** come previsto dall'art. 6, comma 4, del Dlgs 175/2016, che deve essere pubblicata contestualmente al bilancio d'esercizio, in quanto serve a prevenire le crisi di impresa.

Il comma 2 dello stesso articolo prevede, inoltre, la predisposizione di «**programmi di valutazione del rischio di crisi aziendale**», estremamente opportuna essendo il bilancio approvato già in presenza dell'attuale emergenza,

Immobili

Per quanto riguarda il patrimonio, la relazione contiene l'elenco dei diritti reali di godimento e la loro illustrazione nonché l'elenco descrittivo dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare dell'ente, con l'indicazione delle rispettive destinazioni e degli eventuali proventi da essi prodotti;

LA RELAZIONE SULLA GESTIONE

Da rammentare che alla relazione al conto consuntivo dovrà essere allegato l'**indicatore annuale di tempestività dei pagamenti** come previsto dall'art. 41, comma 1, del D.L.66/2014, sottoscritto dal rappresentante legale e dal responsabile finanziario.

In caso di superamento dei termini di pagamento previsti dalla legge (Dlgs. 231/2002), la medesima relazione deve indicare le misure adottate o previste per consentire la tempestiva effettuazione dei pagamenti.

L'organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile verifica tali attestazioni, dandone atto nella propria relazione.

CONTO ECONOMICO

Controlli da effettuare

In particolare

1) nella voce A «componenti positivi di gestione»:

- Il punto 3c «**Contributi agli investimenti**» deve corrispondere agli accertamenti per contributi agli investimenti del titolo IV dell'entrata al netto della eventuale quota oggetto di risconto passivo

2) nella voce B «componenti negativi della gestione»:

- Il punto B13 «**personale**» deve corrispondere alla spesa impegnata per il personale al netto del salario accessorio imputato nell'esercizio ma di competenza del precedente
- Il punto B14d «**svalutazione dei crediti**» deve corrispondere all'eventuale incremento annuale del fondo svalutazione crediti (dovrebbe corrispondere con il «fondo crediti di dubbia esigibilità» accantonato nel risultato di amministrazione del rendiconto finanziario)

CONTO ECONOMICO

3) nella voce E « proventi ed oneri straordinari»:

- Il punto E 24a «**proventi da permessi da costruire**» deve corrispondere agli oneri di urbanizzazione utilizzati per il finanziamento di spese correnti
- Il punto E24c «**altri proventi straordinari**» relativo alle sopravvenienze attive deve comprendere in primo luogo i maggiori residui attivi, mentre quello relativo alle insussistenze del passivo deve comprendere i minori residui passivi del Titolo 1° e del Tit. 9°
- Il punto E25a «**trasferimenti in conto capitale**» si riferisce ai contributi in c/capitale concessi dall'ente
- Il punto E25b «**sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo**» si riferisce ad eventuali minor residui attivi non coperti dal FSV, da eventuali debiti fuori bilancio di parte corrente e da eventuali spese arretrate

SITUAZIONE PATRIMONIALE SEMPLIFICATA

In un primo tempo, in base all'art. 232 del TUEL, gli enti locali con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti avevano la facoltà di rinviare l'applicazione della contabilità economico patrimoniale al 2018.

Con l'art. 15 quater del D.L. 34/2019, convertito nella legge 58/2019, è stata lasciata la facoltà ai suddetti enti di rinviare ulteriormente l'applicazione della contabilità economico patrimoniale al 2020 con l'obbligo, però, di allegare al rendiconto 2019 una situazione patrimoniale al 31 dicembre 2019, redatta secondo lo schema di cui all'allegato n.10 del Dlgs. 118/2011 e con modalità semplificate individuate con apposito decreto del Mef

Con l'art. 57, comma 2 ter, lett. a), del D.L. 124/2019 convertito nella legge 157/2019 viene prevista in modo permanente la possibilità dei Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti di non tenere la contabilità economico-patrimoniale.

La facoltà di rinvio della contabilità economico-patrimoniale deve essere espressamente esercitata attraverso una deliberazione del consiglio dell'ente locale.

Con la lett. b) viene, infine, previsto che gli enti locali che optano per la facoltà di cui sopra allegano al rendiconto una situazione patrimoniale al 31 dicembre dell'anno precedente che dovrà essere redatta con le modalità semplificate previste dal D.M. 11.11.2019 entrato in vigore il 3.12.2019.

SITUAZIONE PATRIMONIALE SEMPLIFICATA

REDAZIONE SITUAZIONE PATRIMONIALE

La situazione patrimoniale dovrà essere elaborata utilizzando i dati:

- dell'inventario aggiornato alla data del 31 dicembre 2019;
- del rendiconto 2019;
- dell'ultimo conto del patrimonio approvato;
- extra-contabili ai fini della determinazione del valore delle voci della Situazione patrimoniale [utile di esercizio e riserve da capitale] e per alcune voci delle disponibilità liquide.

La valutazione dei beni avviene con le modalità previste dal principio della contabilità economico patrimoniale.

Attraverso tali dati gli enti procedono preliminarmente alla elaborazione del piano dei conti patrimoniale di cui all'allegato 6/3 al Dlgs. 118/2011 alla data del 31 dicembre 2019, inserendo gli importi riguardanti le attività e le passività dell'ente. Successivamente le voci del piano dei conti patrimoniale sono aggregate sulla base del raccordo indicato dal suddetto allegato.

Tale aggregazione consente di elaborare la situazione patrimoniale al 31 dicembre 2019.

Tuttavia, per facilitare gli enti nell'elaborazione della Situazione patrimoniale 2019 è stato predisposto il file "Situazione patrimoniale 2019", disponibile nel sito internet della Ragioneria Generale dello Stato che permette, in automatico, di aggregare le voci del piano dei conti patrimoniale e di raccordarle alle voci dello stato patrimoniale 2019.

SITUAZIONE PATRIMONIALE SEMPLIFICATA

La situazione patrimoniale al 31 dicembre 2019 rappresenta lo stato patrimoniale di apertura dell'esercizio 2020.

Al fine di semplificare l'elaborazione della Situazione patrimoniale, solo per l'esercizio 2019 possono essere valorizzate con importo pari a 0 le seguenti voci:

Crediti vs. lo Stato ed altre Amministrazioni pubbliche per la partecipazione al fondo di dotazione;

rimanenze

ratei attivi e risconti attivi; ratei passivi e risconti passivi

riserve da capitale

risultato economico dell'esercizio;

acconti;

contributi agli investimenti, concessioni pluriennali, conti d'ordine.

e, di conseguenza, anche le correlate voci del piano dei conti patrimoniale.

SITUAZIONE PATRIMONIALE SEMPLIFICATA

Infine, sempre con lo scopo di semplificare la compilazione della situazione patrimoniale, al 31 dicembre 2019, per tale esercizio non è obbligatoria:

- la compilazione della colonna riguardante l'anno 2018;
- l'indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo per le Immobilizzazioni finanziarie, i Crediti e i Debiti;
- l'indicazione degli importi relativi a beni indisponibili per le immobilizzazioni materiali.

STATO PATRIMONIALE

CRITERI DI VALUTAZIONE PER LA COSTITUZIONE DEL PRIMO STATO PATRIMONIALE

ATTIVO

Immobilizzazioni immateriali

sono iscritte al costo di acquisto al netto delle quote di ammortamento già applicate

Immobilizzazioni materiali (patrimonio immobiliare e terreni di proprietà)

Sono iscritte al costo di acquisto, comprendente anche i costi accessori, ovvero, se non disponibile, al valore catastale, al netto del fondo ammortamento cumulato nel tempo, tenendo conto del momento iniziale in cui il cespite ha iniziato ad essere utilizzato. Gli enti che in passato hanno applicato coefficienti diversi da quelli armonizzati (v. tabella successiva), adottano i nuovi coefficienti a decorrere dal 2017.

Se il bene immobile risulta essere completamente ammortizzato il suo valore sarà pari a zero.

Se il bene non risulta interamente ammortizzato, va iscritta la residua quota.

Se per il suo acquisto sono stati ricevuti contributi da terzi, va iscritta la residua quota di contributi nella voce “Ratei e risconti passivi e contributi agli investimenti”, al fine di coprire nel tempo gli ammortamenti residui.

I terreni sono contabilizzati separatamente dagli edifici sovrastanti anche se acquisiti congiuntamente”, in quanto **i terreni non sono oggetto di ammortamento**

STATO PATRIMONIALE

Qualora non sia possibile individuare dai relativi rogiti o atti di trasferimento il valore dei terreni, si applica il parametro forfettario del 20% al valore indiviso di acquisizione. Questo vale anche gli immobili storico-artistici.

Nei casi in cui non sia disponibile il costo storico, il valore catastale è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio 2017, rivalutate del 5%, i seguenti moltiplicatori:

- 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;
- 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;
- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;
- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale A/10;
- 60 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5; tale moltiplicatore è elevato a 65 a decorrere dal 1° gennaio 2013;
- 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

Per i terreni agricoli, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio 2017, rivalutato del 25%, un moltiplicatore pari a 130

STATO PATRIMONIALE

In presenza di immobili a disposizione, gli stessi sono iscritti al valore catastale nei conti d'ordine, salvo i casi in cui l'ente non abbia diritti reali perpetui su tali beni; in quest'ultimo caso il costo sostenuto per l'acquisizione del diritto reale su tali immobili va imputato tra le immobilizzazioni immateriali.

Gli immobili acquisiti dall'ente a titolo gratuito sono iscritti al valore determinato a seguito di apposita relazione di stima a cura dell'ufficio tecnico o mediante una valutazione peritale di un esperto terzo designato dal Presidente del tribunale su richiesta del legale rappresentante dell'ente

Beni mobili

Sono iscritti al costo di acquisto, al netto del fondo ammortamento cumulato nel tempo, tenendo conto del momento iniziale in cui il cespite ha iniziato ad essere utilizzato nell'ente.

Per i beni mobili ricevuti a titolo gratuito vale quanto precisato per i beni immobili, salvo che si tratti di beni di valore non rilevante o di beni di frequente negoziazione il cui valore possa essere desunto da pubblicazioni specializzate che rilevino periodicamente i valori di mercato (es. autovetture, motoveicoli, autocarri ecc).

Tutti i beni, mobili e immobili, qualificati come “beni culturali”, ai sensi dell'art. 2 del Dlgs. 42/2004 – Codice dei beni culturali e del paesaggio, o “beni soggetti a tutela”, ai sensi dell'art. 139 del medesimo decreto, non vengono assoggettati ad ammortamento

STATO PATRIMONIALE

Patrimonio librario

Per le copie di libri, riviste ed altre pubblicazioni da conservare in raccolte, il valore è pari al prezzo di copertina.

Casi particolari.

I beni librari, compresi quelli acquisiti per donazione e considerati come bene strumentale all'attività istituzionale oppure come bene non strumentale, sono contabilizzati secondo i seguenti criteri:

a) i libri, riviste e pubblicazioni varie di frequente utilizzo per l'attività istituzionale dell'ente sono considerati beni di consumo, **non sono iscritti nello stato patrimoniale** e il relativo costo è interamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati acquistati;

b) i beni librari qualificabili come **“beni culturali”**, ai sensi dell'art. 2 del Dlgs.42/2004, **sono iscritti nello stato patrimoniale alla voce “Altri beni demaniali” e non sono assoggettati ad ammortamento**;

c) i libri facenti parte di biblioteche, la cui consultazione rientra nell'attività istituzionale dell'ente **non sono iscritti nello stato patrimoniale** e il relativo costo è interamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati acquistati, **esclusi i beni librari qualificabili come “beni culturali”, cui si applicano i criteri di cui alla lettera b).**

d) gli altri libri, non costituenti beni strumentali, **non sono iscritti nello stato patrimoniale** e il relativo costo è interamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati acquistati

(sesto decreto correttivo dell'armonizzazione contabile Dm 18 maggio 2017)

STATO PATRIMONIALE

AMMORTAMENTI

Per gli ammortamenti si applicano i coefficienti previsti nei “Principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche”, predisposto dal Ministero dell’Economia e delle Finanze-Ragioneria Generale dello Stato. Principali tipologie di beni:

Tipologia beni	Coefficiente annuo	Tipologia beni	Coefficiente annuo
Mezzi di trasporto stradali leggeri	20%	Equipaggiamento e vestiario	20%
Mezzi di trasporto stradali pesanti	10%		
Automezzi ad uso specifico	10%	Materiale bibliografico	5%
Mezzi di trasporto aerei	5%	Mobili e arredi per ufficio	10%
Mezzi di trasporto marittimi	5%	Mobili e arredi per alloggi e pertinenze	10%
Macchinari per ufficio	20%	Mobili e arredi per locali ad uso specifico	10%
Impianti e attrezzature	5%	Strumenti musicali	20%
Hardware	25%	Opere dell’ingegno – Software prodotto	20%
<i>Fabbricati civili ad uso abitativo commerciale istituzionale</i>	2%		

STATO PATRIMONIALE

Contributi in conto capitale

I contributi in conto capitale ricevuti per il finanziamento delle immobilizzazioni vanno inseriti nella voce “Ratei e risconti passivi e contributi agli investimenti” di stato patrimoniale (solo per la parte a copertura del residuo valore del cespite da ammortizzare).

I contributi agli investimenti che, nel corso dello stesso anno in cui sono stati acquisiti, finanziano a loro volta ulteriori contributi agli investimenti, devono ritenersi costi di competenza economica dell’esercizio in cui sono stati acquisiti

Immobilizzazioni finanziarie: .

- Le partecipazioni in società controllate e partecipate sono valutate con il metodo del patrimonio netto. Gli stessi criteri si applicano alle partecipazioni non azionarie. Qualora non fosse possibile disporre del bilancio 2018 degli organismi partecipati, la valutazione avviene o con riferimento al metodo del patrimonio netto dell’esercizio precedente o del costo di acquisto. Per le partecipazioni che non sono state oggetto di compravendita si ricorre forzatamente al metodo del patrimonio netto dell’esercizio in cui avviene la prima iscrizione. Sono iscritte nello stato patrimoniale anche le partecipazioni al fondo di dotazione di enti costituiti senza conferire risorse.

Il criterio adottato diventa definitivo anche per il futuro.

- I crediti finanziari: al valore nominale.

Disponibilità liquide: importi giacenti sui conti bancari, di tesoreria statale e postali dell’ente, nonché assegni, denaro e valori bollati;

Crediti: importo risultante a seguito del riaccertamento ordinario dei residui. I crediti sono valutati al netto del fondo svalutazione crediti e corrispondono alla somma dei residui attivi e degli eventuali crediti stralciati dalle scritture finanziarie e registrati solo nelle scritture patrimoniali.

STATO PATRIMONIALE

PASSIVO

Debiti di funzionamento: corrispondono all'importo dei residui passivi dopo il riaccertamento ordinario.

Debiti finanziari: derivano da finanziamenti contratti e incassati non rimborsati e corrispondono alla differenza tra le entrate accertate per operazioni di finanziamento e l'importo non ancora rimborsato.

I debiti finanziari sono distinti in debiti a breve termine o a medio-lungo termine, secondo le modalità indicate nel glossario del piano dei conti integrato.

I debiti finanziari, alla voce "Debiti verso banche e tesoriere" comprendono le anticipazioni di tesoreria in essere al 31 dicembre dell'anno precedente rinviate contabilmente all'esercizio successivo.

Altri debiti

Costituiti dai debiti tributari che derivano dai debiti tributari degli esercizi precedenti, comprensivi di quelli emersi dalle dichiarazioni fiscali dell'ente dell'esercizio precedente a quello di introduzione della contabilità economico patrimoniale, dai debiti di natura previdenziale e dai debiti rilevati sulla base degli impegni assunti per i titoli 3 (spese per incremento attività finanziarie – concessione crediti a breve) e 7 (uscite per conto di terzi e partite di giro) delle spese compresi quelli imputati agli esercizi successivi.

CONTO DEL PATRIMONIO

La configurazione del Patrimonio netto è la seguente

	STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)
	B) PATRIMONIO NETTO
I	Fondo di dotazione
II	Riserve
a	da risultato economico di esercizi precedenti
b	da capitale
c	da permessi di costruire
d	riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali
e	altre riserve indisponibili

CONTO DEL PATRIMONIO

Il Fondo di dotazione

Al 31 dicembre 2019 è determinato al termine delle attività di elaborazione della situazione patrimoniale 2019, per un importo pari alla seguente somma algebrica:

- + totale dell'attivo,
- totale delle voci del passivo diverse da quelle riguardanti il Patrimonio netto,
- il valore attribuito alle riserve del Patrimonio netto.

CONTO DEL PATRIMONIO

Riserve

Le prime due voci (a e b) possono essere determinate sulla base delle informazioni ricavabili dall'ultimo conto del patrimonio approvato (ex DPR 194/1996). In assenza di informazioni disponibili, le due voci sono valorizzate a 0, salvo la possibilità di inserire le differenze di rivalutazione.

Alla voce "Riserve da permessi di costruire" è attribuito un valore almeno pari a quello della voce "Conferimenti da concessioni di edificare" dell'ultimo conto del patrimonio approvato, cui è necessario aggiungere almeno l'importo delle entrate accertate nell'esercizio 2019 alla voce del piano dei conti integrato "permessi da costruire" non destinate alla copertura delle spese correnti. Nel caso in cui la sommatoria di tali due valori risulti inferiore a quello dei residui «permessi da costruire» non destinato alla copertura delle spese correnti, il valore da considerare è il valore di tali residui attivi.

Alle seguenti voci del patrimonio netto:

- Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali, è attribuito un importo pari al valore dei beni demaniali, patrimoniali e culturali" al netto degli ammortamenti, nei casi in cui è previsto, corrispondente a quello iscritto nell'attivo patrimoniale;
- Altre riserve indisponibili, è attribuito un valore pari a quello delle partecipazioni che non hanno valore di liquidazione iscritte nell'attivo. Si tratta delle partecipazioni il cui statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati o partecipati dalla controllante/partecipante. Tali riserve saranno, pertanto, utilizzate in caso di liquidazione dell'ente

CONTO DEL PATRIMONIO

Il fondo di dotazione deve essere al netto delle riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali e per i beni culturali. Questa disposizione, in sede di prima applicazione, potrebbe determinare un fondo di dotazione negativo.

	B) PATRIMONIO NETTO	2018	2019
I	Fondo di dotazione	1.875.000	-825.000
II	Riserve		2.700.000
	a da risultato economico di esercizi precedenti		
	b da capitale		
	c da permessi di costruire		
	d riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali		2.700.000
	e altre riserve indisponibili		
III	Risultato economico dell'esercizio	5.000	5.000
	TOTALE PATRIMONIO NETTO	1.880.000	1.880.000

CONTO DEL PATRIMONIO

Per gli enti territoriali non è previsto un importo minimo del fondo di dotazione, ma non esiste nemmeno un espresso obbligo, in presenza di una negatività, di procedere al ripiano del deficit patrimoniale.

E' indubbio, tuttavia, che se il patrimonio netto è positivo ma il fondo di dotazione presenta un importo insignificante o negativo, l'ente si trova in una grave situazione di squilibrio patrimoniale, che il Consiglio, in occasione dell'approvazione del rendiconto, deve fronteggiare, in primo luogo attraverso l'utilizzo delle riserve disponibili.

Se a seguito dell'utilizzo delle riserve il fondo di dotazione risulta ancora negativo, vuol dire che il patrimonio netto è esclusivamente costituito da beni che non possono essere utilizzati per soddisfare i debiti dell'ente.

E indubbio che tale situazione è dovuta alla presenza di soli beni indisponibili nel patrimonio dell'ente.

Ciononostante secondo il principio contabile il Consiglio dovrebbe in ogni caso assumere le iniziative necessarie per riequilibrare la propria situazione patrimoniale.

CONTO DEL PATRIMONIO

I conti d'ordine

La loro valorizzazione non è obbligatoria nel 2019.

I conti d'ordine comprendono impegni su esercizi futuri; beni di terzi in uso; beni dati in uso a terzi; garanzie prestate a amministrazioni pubbliche; garanzie prestate a imprese controllate; garanzie prestate a imprese partecipate; garanzie prestate a altre imprese

Riguardo agli impegni su esercizi futuri, essi si riferiscono agli impegni giuridicamente già rilevati ed assunti sulla competenza di esercizi futuri, riguardanti beni, servizi e lavori che saranno fruiti negli esercizi futuri, il cui impegno contabile si è giuridicamente perfezionato entro la fine dell'esercizio ma con esigibilità prevista negli esercizi futuri.

Si tratta in sostanza delle spese finanziate con il fondo pluriennale vincolato.

BILANCIO CONSOLIDATO

Delibere e termini

Il bilancio consolidato è composto dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dai relativi allegati (relazione sulla gestione consolidata comprensiva della nota integrativa e relazione dell'organo di revisione)

Il tutto deve essere approvato entro il 30 settembre, **prorogato al 30 novembre dall'art. 110 del D.L. 34/2020**, e trasmesso entro 30 giorni alla BDAP.

L'eventuale assenza di bilanci da consolidare dovrà essere dichiarata formalmente e motivata nella delibera del rendiconto ed essere pubblicizzata a parte.

Anche tale delibera deve essere trasmessa alla BDAP entro 30 giorni dal termine di approvazione del bilancio consolidato.

A tale adempimento sono tenuti anche i piccoli Comuni che hanno optato per la non applicazione della contabilità economico patrimoniale e, quindi, non tenuti alla redazione del bilancio consolidato, mediante la trasmissione della relativa delibera.

In caso di mancato rispetto del termine di approvazione o di invio alla BDAP scatta, fino all'avvenuto adempimento il divieto di assumere personale a qualsiasi titolo (art. 9, comma 1, del D.L. 113/2016, convertito nella legge 160/2016), nonché, sulla base del disposto dell'art. 1, comma 903, della legge 145/2018, la sospensione dei pagamenti delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal ministero dell'Interno, comprese quelle a titolo di fondo di solidarietà comunale.

La sospensione dei pagamenti dei trasferimenti non si applica per le spettanze relative al 2020 (art. 1, comma 2, Ordinanza n. 658 del 29.3.2020 del Capo del Dipartimento della Protezione Civile)

Con [la sentenza n. 41/2020](#) la Corte dei conti Marche ha sanzionato i dirigenti comunali per delle assunzioni disposte in mancanza dell'approvazione del bilancio consolidato, quantificandone il danno erariale.

BILANCIO CONSOLIDATO

Ai fini della redazione del bilancio consolidato è necessaria la preventiva approvazione da parte dell'organo esecutivo degli elenchi riguardanti il GAP (Gruppo amministrazione pubblica) ed il perimetro di consolidamento.

.

Entro quali termini?

- a inizio anno si sarebbe dovuto adottare la delibera di approvazione “provvisoria” degli elenchi con lo scopo di individuare preventivamente i soggetti per i quali dovrà essere disposto il consolidamento, comunicando agli stessi tale circostanza unitamente alle opportune direttive riguardo alle informazioni che dovranno essere fornite ed ai relativi tempi stabiliti nel regolamento di contabilità o in altro atto della capogruppo; in mancanza l'invio deve essere effettuato entro il termine del 20 luglio
- ad esercizio concluso (da intendersi entro il termine di approvazione del rendiconto) dovrà essere aggiornata la suddetta delibera in relazione alle eventuali modifiche intervenute nel corso dell'esercizio, con ulteriore comunicazione agli enti interessati qualora l'elenco fosse modificato rispetto a quello iniziale.

Gli elenchi definitivi dovranno essere inseriti nella nota integrativa al bilancio consolidato.

BILANCIO CONSOLIDATO

INDIVIDUAZIONE DEL PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO

L'ente territoriale, una volta individuato il gruppo amministrazione pubblica, deve successivamente procedere a una valutazione discrezionale «di rilevanza e significatività» per selezionare, all'interno del gruppo, quelle entità che costituiscono il perimetro del consolidamento.

Non sono compresi nel perimetro di consolidamento gli enti e le società per i quali sia stata avviata una procedura concorsuale, mentre sono inclusi gli enti in liquidazione.

Gli enti e le società facenti parte del Gap possono essere esclusi dal perimetro di consolidamento nei casi di:

- **IRRILEVANZA**
- **IMPOSSIBILITÀ DI REPERIRE LE INFORMAZIONI NECESSARIE AL CONSOLIDAMENTO IN TEMPI RAGIONEVOLI E SENZA SPESE SPROPORZIONATE**

BILANCIO CONSOLIDATO

a) IRRILEVANZA

A partire dall'esercizio 2018 possono essere considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei suddetti parametri, una incidenza inferiore al 3% rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo:

- totale dell'attivo,
- patrimonio netto,
- totale dei ricavi caratteristici

In presenza di patrimonio netto negativo, l'irrilevanza è determinata con riferimento ai soli due parametri restanti (attivo e ricavi caratteristici).

La valutazione di irrilevanza dovrà, però, essere formulata sia con riferimento al singolo ente o società, sia all'insieme degli enti e delle società ritenuti scarsamente significativi, ed al fine di evitare che l'esclusione di un insieme di enti considerati irrilevanti sottragga al bilancio di gruppo informazioni di rilievo, la sommatoria delle percentuali dei bilanci singolarmente considerati irrilevanti dovrà presentare un'incidenza inferiore al 10% rispetto a ciascuno dei suddetti tre parametri.

Se tali sommatorie presentano un valore pari o superiore al 10%, la capogruppo individua i bilanci degli enti singolarmente irrilevanti da inserire nel bilancio consolidato, fino a ricondurre la sommatoria delle percentuali dei bilanci esclusi per irrilevanza ad una incidenza inferiore al 10%.

BILANCIO CONSOLIDATO

E' prevista, comunque, la possibilità di considerare non irrilevanti i bilanci degli enti e delle società che presentano percentuali inferiori a quelle sopra richiamate, al fine di garantire la significatività del bilancio consolidato.

Possono, inoltre, essere considerate irrilevanti, e non oggetto di consolidamento, le quote di partecipazione inferiori all'1% del capitale della società partecipata, tenendo, comunque, conto che sono considerati sempre rilevanti gli enti partecipati titolari di affidamento diretto da parte dei componenti del gruppo, a prescindere dalla quota di partecipazione.

Ai fini della individuazione della soglia di irrilevanza, qualora al momento della redazione del rendiconto i bilanci dei componenti del gruppo non fossero ancora stati approvati, deve essere trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione. In assenza anche di questi ultimi si dovrà fare riferimento agli ultimi bilanci disponibili precisandolo nella nota integrativa.

BILANCIO CONSOLIDATO

b) IMPOSSIBILITÀ DI REPERIRE LE INFORMAZIONI NECESSARIE AL CONSOLIDAMENTO IN TEMPI RAGIONEVOLI E SENZA SPESE SPROPORZIONATE

I casi di esclusione del consolidamento per detto motivo sono evidentemente estremamente limitati e riguardano eventi di natura straordinaria (terremoti, alluvioni e altre calamità naturali)

PARERE DELL'ORGANO DI REVISIONE

L'art. 239 TUEL dispone che la relazione dell'organo di revisione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato e sullo schema di bilancio consolidato, deve essere rassegnata entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo.

CONTO CONSUNTIVO 2019

**GRAZIE
PER L'ATTENZIONE
E BUON LAVORO**

a cura di Sergio Marzari