

# **CONTO CONSUNTIVO 2018**

---

# **CONTO CONSUNTIVO 2018**

MANTOVA, 22 MARZO 2019

# CONTO CONSUNTIVO 2018

---

**ART. 227 TUEL – Dlgs. 267/2000**

**“LA DIMOSTRAZIONE DEI RISULTATI DI GESTIONE AVVIENE MEDIANTE IL RENDICONTO IL QUALE COMPRENDE IL CONTO DEL BILANCIO, IL CONTO ECONOMICO ED IL CONTO DEL PATRIMONIO.”**

Per gli enti locali con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti che si sono avvalsi della facoltà, prevista dall'articolo 232 del TUEL, di rinviare l'applicazione della contabilità economico patrimoniale al 2018, al rendiconto deve essere allegato anche lo stato patrimoniale iniziale (art. 11, comma 13, del Dlgs.118/2011)

# TERMINE PER L'APPROVAZIONE

---

Il termine per l'approvazione del rendiconto è il

**30.4.2019**

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), scatta 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).

Il divieto viene meno nel momento in cui l'adempimento è eseguito.

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)

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;
- 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)
- c) la tabella dei nuovi parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale definiti con il D.M. 28.12.2018

# PARAMETRI DI DEFICITARIETA'

---

Sulla base del recente D.M. 28.12.1018 i nuovi parametri sono i seguenti:

- Incidenza spese rigide (ripiano disavanzo, personale e debito) su entrate correnti
- Incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente
- Anticipazione chiuse solo contabilmente
- Sostenibilità debiti finanziari
- Sostenibilità disavanzo effettivamente a carico dell'esercizio
- Debiti riconosciuti e finanziati
- Debiti in corso di riconoscimento + Debiti riconosciuti e in corso di finanziamento
- Indicatore concernente l'effettiva capacità di riscossione (riferito al totale delle entrate)

I parametri trovano applicazione a partire dagli adempimenti relativi al rendiconto della gestione dell'esercizio finanziario 2018 ed al bilancio di previsione dell'esercizio finanziario 2020.

**Sono da considerarsi in condizioni strutturalmente deficitarie gli enti che presentano almeno la metà degli indici con valori positivi.**

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)

# ALLEGATI AL RENDICONTO

---

## ATTENZIONE

Secondo la sentenza del Consiglio di Stato n. 3814/2018, 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.

In caso di mancato invio, 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 (art. 1, comma 904, legge 145/2018)

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

# ADEMPIMENTI DOPO L'APPROVAZIONE

---

Con il successivo comma 903 viene previsto che con decorrenza dal 1° novembre 2019, il ministero dell'interno può richiedere specifiche certificazioni (firmate dal responsabile finanziario) su particolari dati finanziari non presenti nella Bdap. Le relative modalità nonché i termini per la loro trasmissione sono stabiliti con decreto del Ministero dell'interno da pubblicarsi sulla G.U.

Pertanto, a meno che con il suddetto decreto ministeriale non si preveda diversamente, per il conto consuntivo 2018 si ritiene debba essere ancora trasmessa entro il 31 maggio la certificazione prevista dall'art. 161, comma 1, del TUEL secondo le modalità che saranno dettate dal solito annuale D.M. di cui al comma 2 dello stesso art. 161 come modificato dall'art. 43, D.L. 66/2014, convertito nella legge 89/2014.

La mancata trasmissione del certificato comporta la sospensione del pagamento delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'interno, ivi comprese quelle a titolo di fondo di solidarietà comunale e l'ente potrebbe essere soggetto al controllo in materia di copertura dei costi per i servizi a domanda individuale previsto per gli enti strutturalmente deficitari.

Inoltre occorre provvedere alla pubblicazione sul sito del Comune il prospetto delle spese di rappresentanza previsto dalla legge 148/2011 sulla base dell'apposito schema approvato con il Dm 23 gennaio 2012, da trasmettere alla Corte dei conti entro 10 giorni dall'approvazione del rendiconto (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) AGGIORNAMENTO DELL'INVENTARIO
  
- C) RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI

# 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)

Il responsabile del procedimento che omette il deposito dei rendiconti alla sezione giurisdizionale rischia 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 della sua scoperta.

# 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.

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

**Da rammentare che secondo la Corte dei conti della Puglia (par. n. 6/2011) la proliferazione di agenti contabili genera confusione e rappresenta un cattivo comportamento contabile**

# RENDICONTAZIONE 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 )
- **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**

# RENDICONTAZIONE 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 I<sup>a</sup> 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). Stessa valutazione anche per i beni di facile consumo.

# 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.

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.

# 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;
- 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) distinte per oggetto, 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 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;

# RENDICONTAZIONE 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.

# AGGIORNAMENTO DELL'INVENTARIO

---

L'aggiornamento annuale dell'inventario è un obbligo per tutti i Comuni

(Corte dei Conti, sez. controllo Lombardia, 16.2.2007)

Il mancato adempimento è da considerarsi un' "irregolarità gestionale".

# ADEGUAMENTO DEI RESIDUI FRA PREVENTIVO E RENDICONTO ANTE RIACCERTAMENTO

---

È possibile che nelle more dell'approvazione del riaccertamento ordinario dei residui, si verifichi la necessità di variare l'importo dei residui presunti, se «sottostimati» rispetto ai dati di preconsuntivo, per non determinare ritardi nel pagamento dei debiti (che sono spese esigibili negli esercizi precedenti). Quest'ultima fattispecie, non essendo espressamente regolata dalla legge, può essere oggetto di specifica disciplina regolamentare da parte degli enti.

In assenza di disciplina nei regolamenti di contabilità, la Commissione Arconet nella seduta del 22 febbraio 2017 ha sottolineato che le variazioni dei residui non si configurano come variazioni di bilancio, in quanto sono effettuate al solo scopo di adeguare il documento di previsione ai risultati del rendiconto ritenendo, pertanto, che l'importo dei residui presunti possa essere variato dalla giunta, che è anche l'organo competente ad effettuare le variazioni di cassa.

In presenza di variazioni dei residui che non comportano la necessità di adeguamenti di cassa, la variazione può essere effettuata attraverso determinazione dirigenziale del responsabile. Resta fermo l'obbligo di comunicazione al tesoriere attraverso i prospetti previsti dall'allegato 8 al Dlgs 118/2011.

# RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI

---

Il punto 9.1 del principio della 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

# 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.

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 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 potenziato, venendo a minare la veridicità del bilancio.

**N.B. La rinuncia o la perdita di un credito dovuta ad inerzia (prescrizione) comporta responsabilità per colpa grave con obbligo del risarcimento del danno ( sezione giurisdizionale Lazio, 7.5.2008, n. 765) e la mancata riscossione di entrate per grave negligenza costituisce danno erariale (Corte conti –sezione I^ centrale n. 241/2008)**

# 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.

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 2018 non ancora pagati, se riconosciuti insussistenti per indebitato 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.

# 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

Ad esempio quest'anno tutti gli enti locali, in relazione ai proventi da sanzioni amministrative, dovranno riclassificare i residui al fine di recepire le modifiche al piano dei conti finanziario approvate con il Dm 29 agosto 2018 che richiede un maggior dettaglio informativo.

Dovranno, pertanto, essere inseriti alla voce:

**«Proventi da multe, ammende, sanzioni e oblazioni a carico delle amministrazioni pubbliche»**

i seguenti quinti ulteriori livelli:

002: sanzioni di polizia amministrativa

003: sanzioni urbanistiche

004: sanzioni codice della strada

005: altre sanzioni

# RICLASSIFICAZIONE DEI RESIDUI

---

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 attuato attraverso una rettifica in aumento ed una corrispondente riduzione dei residui attivi, e non mediante accertamento di nuovi crediti di competenza dell'esercizio.

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.

Conseguentemente, 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.

**Importante ricordare che questa operazione interessa tutti i responsabili di servizi degli enti (e non solo coloro che lavorano negli uffici di contabilità).**

Infatti tutti i responsabili di servizi sono chiamati a ragionare in termini di esigibilità secondo le nuove logiche **(in particolare l'ufficio tecnico)**

# MODALITA' DI 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.

**Occorre ricordare che, in deroga alla norma generale, le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio applicato sono state accertate "per cassa", devono continuare ad essere accertate per cassa fino al loro esaurimento.**

# MODALITA' DI 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
- 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 componente dell'avanzo costituita da residui attivi accertati sulla base di tale stima deve essere evidenziata nella rappresentazione dell'avanzo di amministrazione)

Riguardo all'addizionale comunale Irpef è stato modificato l'originale testo del principio contabile inserendo la possibilità da parte dei Comuni di accertare l'addizionale 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.

E', comunque, possibile, nel caso di modifica delle aliquote o della soglia di esenzione, operare l'accertamento riproporzionando il dato storico ovvero ricorrendo a stime prudenziali, comunque in misura non superiore al gettito ottenuto dall'apposito simulatore disponibile nel sito del portale del federalismo fiscale.

# MODALITA' DI 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 (nei casi in cui la legge consente espressamente l'emissione di ruoli con scadenza nell'esercizio successivo).

**N.B.** L'emissione di ruoli coattivi, in quanto relativi ad entrate già accertate, non comporta l'accertamento di nuove entrate.

C) Le **sanzioni e gli interessi** correlati ai ruoli coattivi sono accertati per cassa.

Sono accertati per cassa anche le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi riguardanti tipologie di entrate diverse dai tributi.

E) 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.

Le rate successive vengono imputate agli esercizi in cui le stesse vengono incassate.

Gli interessi attivi relativi alla rateizzazione devono essere imputati contemporaneamente alle entrate cui si riferiscono.

*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.*

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## 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. A tal fine ogni amministrazione pubblica deve darne comunicazione ai destinatari.

In questo caso occorre tener presente che l'ente beneficiario del contributo, nell'esecuzione della spesa correlata sia corrente che in c/capitale, dovrà rigorosamente attenersi ai tempi di esigibilità previsti dall'ente erogatore in quanto, diversamente, la maggior spesa sostenuta rispetto alla quota di contributo esigibile nell'esercizio dovrà essere finanziata con altre entrate.

Per le erogazioni effettuate dal Ministero dell'interno agli enti locali, il rispetto di tale principio viene assicurato attraverso la divulgazione degli importi delle relative spettanze attraverso il sito internet istituzionale.

In presenza di contributi ricevuti la cui erogazione è soggetta a rendicontazione, l'esigibilità degli stessi corrisponde all'esigibilità della spesa correlata.

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

---

## Entrate extratributarie

### a) Proventi servizi pubblici

Le entrate derivanti dalla gestione dei servizi pubblici sono accertate sulla base dell'idonea documentazione che predispone l'ente creditore ed imputate all'esercizio in cui il servizio è reso all'utenza. Tale principio si applica anche nel caso in cui la gestione del servizio sia affidata a terzi.

### b) Interessi attivi

Le entrate derivanti da interessi attivi sono accertate imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione giuridica attiva risulta esigibile.

Riguardo agli interessi bancari maturati alla data del 31 dicembre e comunicati nei primi mesi dell'anno successivo, sono imputati all'esercizio precedente, sulla base della comunicazione della banca o dell'incasso verificatosi prima dell'approvazione del rendiconto.

Le entrate per interessi di mora (ad esempio per ritardato pagamento canoni affitto) sono accertate e imputate al momento dell'incasso.

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

---

## c) Gestione beni

Le entrate derivanti da locazioni o concessioni di beni immobili sono imputate all'esercizio in cui l'entrata è esigibile.

Le entrate derivanti dalla concessione di diritti su beni demaniali o patrimoniali sono imputate all'esercizio previsto nel relativo atto amministrativo per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria.

## d) Sanzioni per violazione al codice della strada

L'accertamento delle sanzioni avviene:

- alla data di notifica del verbale (non alla data della violazione).
- per le sanzioni non riscosse, che diventano titolo esecutivo dopo 60 giorni, si provvede ad integrare l'accertamento originario con le maggiori somme iscritte a ruolo. E' possibile accertare per cassa le maggiori entrate derivanti da interessi e sanzioni per il ritardato pagamento;
- per le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del nuovo principio contabile sono state accertate "per cassa", fino al loro esaurimento dovranno continuare ad essere accertate per cassa.

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

---

## Entrate in conto capitale

### a) Alienazione di beni patrimoniali

L'accertamento avviene al momento del rogito (e non al momento dell'aggiudicazione definitiva della gara), con imputazione all'esercizio indicato nel contratto per il pagamento.

Nel caso in cui l'entrata sia incassata prima del rogito, l'imputazione avviene al momento dell'incasso.

Nel caso in cui il contratto di compravendita preveda il pagamento differito, è consentito l'accertamento delle entrate con imputazione nel primo esercizio se il pagamento non è stabilito oltre il termine dell'anno successivo.

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

### b) Cessione di altri beni

L'obbligazione giuridica attiva, e quindi l'accertamento, nasce con il trasferimento della proprietà. L'entrata è imputata all'esercizio in cui nel contratto si prevede il pagamento.

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

---

## c) Cessione diritti di superficie

L'accertamento dell'entrata avviene in concomitanza del rogito con imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria..

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

## d) Permessi di costruire

L'obbligazione per i permessi di costruire è articolata in due quote:

- la prima (oneri di urbanizzazione) è immediatamente esigibile, ed è collegata al rilascio del permesso al soggetto richiedente, salva la possibilità di rateizzazione (eventualmente garantita da fidejussione); essa è pertanto accertata e imputata nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso
- la seconda (costo di costruzione) è accertata a seguito della comunicazione di avvio lavori ed esigibile nel corso dell'opera ed, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione dell'opera stessa.
- per gli oneri di urbanizzazione a scomputo l'accertamento è effettuato al momento del rilascio del permesso, con imputazione all'esercizio in cui ci sarà la consegna del bene, sulla base degli accordi convenuti fra le parti.

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

---

## Indebitamento

### a) **MUTUI**

L'accertamento avviene nel momento in cui è stipulato il relativo contratto con imputazione all'esercizio nel quale la somma oggetto del prestito è esigibile, cioè quando il soggetto finanziatore rende disponibile le somme oggetto del finanziamento.

Generalmente per i mutui contratti con istituti di credito ordinari la somma è esigibile al momento della stipula del contratto.

Nei casi in cui la Cassa Depositi e Prestiti (o altro istituto finanziatore), rende immediatamente disponibili le somme oggetto del finanziamento **in un apposito conto intestato all'ente**, le stesse si intendono immediatamente esigibili e **devono essere accertate e riscosse**.

A fronte dell'accertamento, l'ente registra, tra le spese, **l'impegno ed il pagamento** riguardanti il versamento dei proventi del prestito al deposito presso la Cassa Depositi e Prestiti. Il mandato emesso per la costituzione del deposito bancario è versato in quietanza di entrata nel bilancio dell'ente, consentendo la rilevazione contabile dell'incasso derivante dal prestito. A fronte della costituzione del deposito bancario, si rileva, imputandolo sempre al medesimo esercizio, l'accertamento delle somme destinate ad essere prelevate dal conto di deposito.

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

---

## b) APERTURE DI CREDITO

Nel caso di finanziamenti attivati con “aperture di credito”, l'accertamento e imputazione vengono disposti sulla base degli effettivi utilizzi dell'apertura di credito (erogato).

## D) LEASING FINANZIARIO

Il leasing finanziario costituisce debito che finanzia l'investimento e, quindi, registrato con le medesime scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito.

Le operazioni di leasing finanziario sono contabilizzate secondo il cd. metodo finanziario al fine di rilevare sostanzialmente che l'ente si sta indebitando per acquisire un bene.

Al momento della consegna del bene oggetto del contratto, si rileva il debito pari all'importo oggetto di finanziamento, da iscrivere tra le “Accensioni di prestiti” e si registra l'acquisizione del bene tra le spese di investimento (si accerta l'entrata, si impegna la spesa e si emette un mandato versato in quietanza di entrata del proprio bilancio).

L'importo del finanziamento è costituito dal valore corrente del bene all'inizio del leasing, che deve essere pari al valore attuale dei canoni dovuti per il leasing.

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

---

Per determinare il valore attuale, il tasso di sconto da utilizzare è il tasso di interesse dell'operazione di leasing, se possibile determinarlo; se non è possibile, deve essere utilizzato il tasso di interesse marginale del locatario.

(cioè il tasso che il locatario dovrebbe pagare per un finanziamento con una durata e garanzia analoghe necessario per acquistare il bene)

Anche se formalmente non è di proprietà dell'ente, dal punto di vista contabile il bene è preso in carico dell'ente, inventariato tra i beni in leasing ed oggetto di ammortamento.

Al momento del pagamento i canoni periodici sono considerati alla stessa stregua delle quote di ammortamento di un mutuo e, quindi, registrati contabilmente distinguendo la parte interessi, da imputare in bilancio tra le spese correnti, dalla quota capitale, da iscrivere tra i rimborsi prestiti della spesa.

Al termine del contratto, la spesa per l'esercizio del riscatto è registrata tra le spese di investimento.

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

---

## E) ANTICIPAZIONE DI CASSA

Le entrate derivanti dalle anticipazioni di tesoreria e le corrispondenti spese riguardanti la chiusura delle stesse devono essere registrate per il loro intero importo, al lordo delle correlate spese e entrate; pertanto gli stanziamenti riguardanti i rimborsi delle anticipazioni erogate dal tesoriere non hanno carattere autorizzatorio.

Nel rendiconto generale è possibile esporre il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi. In allegato 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.

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED 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»

**Diventa, pertanto, indispensabile indicare nella determina a contrarre la presunta scadenza dell'obbligazione**

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

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE SPESE

---

## SPESA CORRENTE

### STIPENDI

L'imputazione dell'impegno avviene automaticamente all'inizio dell'esercizio di riferimento, per l'intero importo risultante dai trattamenti fissi e continuativi, anche se trattasi di personale comandato, avvalso o utilizzato da altra amministrazione pubblica.

### TRATTAMENTO ACCESSORIO E PREMIANTE

Il relativo importo viene impegnato nello stesso esercizio in cui si costituisce, ma è imputato contabilmente agli esercizi in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili

Se alla fine dell'esercizio non è ancora avvenuta la sottoscrizione della contrattazione integrativa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo, vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo **si considerano vincolate**. Non potendo assumere l'impegno, le correlate economie di spesa confluiscono **nella quota vincolata del risultato di amministrazione**, immediatamente utilizzabili anche nel corso dell'esercizio provvisorio.

In caso di mancata costituzione del fondo nell'anno di riferimento, le economie di bilancio confluiscono nel risultato di amministrazione vincolato **per la sola quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale**.

La Corte dei Conti del Molise con la delibera n. 15/2018 ricorda che la costituzione del fondo può avvenire solo previa adozione di atti amministrativi di competenza dirigenziale e non può ritenersi costituito attraverso meri atti «informali» del responsabile del servizio.

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED 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 l'ente deve limitarsi ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli incentivi ai legali dipendenti, risorse che, in assenza di impegno, alla fine dell'esercizio vanno a costituire il **risultato di amministrazione vincolato** da utilizzarsi nell'esercizio in cui verrà effettuato il pagamento.

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE SPESE

---

## SPESA PER ACQUISTI BENI DI CONSUMO E PRESTAZIONE DI SERVIZI

La spesa è 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 negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, per la relativa quota annuale

## AGGI

Gli aggi corrisposti sui ruoli sono imputati nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono imputate, per un importo pari a quello previsto nella convenzione per la riscossione dei tributi applicato all'ammontare delle entrate imputate, al netto dell'eventuale relativo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità

# **MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED 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.

## **I TRASFERIMENTI SIA CORRENTI CHE IN C/CAPITALE**

Sono imputati nell'esercizio finanziario in cui viene adottato l'atto amministrativo di attribuzione del contributo. Nel caso in cui l'atto amministrativo preveda espressamente le modalità temporali e le scadenze in cui il trasferimento è erogato, l'impegno è imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza.

Nel caso il beneficiario debba attenersi al principio della competenza finanziaria potenziata, occorre ricordarsi l'obbligo di comunicare allo stesso le modalità temporali di scadenza.

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE SPESE

---

## IVA

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.

Il credito IVA derivante **da investimenti** finanziati da debito non può essere destinato alla compensazione di tributi o alla copertura di spese correnti. A tal fine, una quota del risultato di amministrazione pari al credito IVA derivante dall'investimento finanziato dal debito, è vincolata alla realizzazione di investimenti. Effettuato il vincolo l'ente può procedere alla compensazione dei tributi.

Il recupero IVA potrebbe avvenire:

**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 a investimenti»

Un'alternativa più semplice e immediata rispetto a questa procedura è quella che prevede il finanziamento diretto dell'Iva detraibile inserita nel quadro economico dell'opera con una fonte di finanziamento diversa dal mutuo

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE SPESE

---

## 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 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**

e nel prospetto degli equilibri di bilancio lo stesso importo sarà inserito nella voce **«Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge»**

**O, in alternativa, anche immediatamente tra le entrate extratributarie**

In alternativa, secondo lo stesso principio, risulta inoltre possibile destinare l'imposta incassata a copertura dell'Iva dovuta per spese di investimento.

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED 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, il credito viene IMPUTATO nell'esercizio in cui l'ente presenta la richiesta di rimborso o viene compensato.

## INTERESSI PASSIVI

Gli impegni riguardanti gli interessi passivi sono imputati al bilancio dell'esercizio in cui viene a scadenza l'obbligazione giuridica passiva.

## 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.

In sede di predisposizione del rendiconto, in occasione della verifica dei residui, se l'obbligazione non è esigibile, si provvede alla cancellazione dell'impegno ed alla sua immediata re-imputazione all'esercizio in cui si prevede che sarà esigibile.

Al fine di evitare la formazione di debiti fuori bilancio, l'ente dovrebbe chiedere ogni anno al legale di confermare o meno il preventivo di spesa sulla base della quale è stato assunto l'impegno e, di conseguenza, provvede ad assumere gli eventuali ulteriori impegni.

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE SPESE

---

## FONDO RISCHI PER CONTENZIOSO

Nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha alte probabilità di soccombere, abbia costituito un apposito fondo rischi, se nel corso dell'esercizio la relativa spesa non è divenuta esigibile, tale fondo confluisce nel risultato di amministrazione accantonato destinato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva.

Contestualmente confluirà nel risultato di amministrazione accantonato anche l'impegno già eventualmente assunto in riferimento allo stesso contenzioso.

La corte dei conti Piemonte con il parere n. 8/2019 sottolinea la necessità che questi accantonamenti siano già posti in essere nel corso del giudizio di primo grado.

L'assoluta necessità di tale accantonamento è sottolineata, inoltre, dalla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti del Veneto con la delibera n. 78/2018 con cui si precisa che la finalità è quella di preservare gli equilibri di bilancio qualora l'evento negativo che si è ritenuto probabile dovesse realizzarsi.

L'organo di revisione dell'ente è tenuto a verificare la congruità degli accantonamenti.

## 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 ed è immediatamente utilizzabile in caso di scadenza del mandato stesso.

# MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED 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, mentre 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.

**Riguardo all'acquisto di immobili, secondo la Corte dei conti, sezione di controllo della Lombardia (Del. 108/2016), in presenza di una convenzione urbanistica che prevede il pagamento in rate a scadenza su più annualità, poiché quest'ultima costituisce idoneo titolo giuridico per procedere all'impegno di spesa, l'ente deve avvalersi dell'istituto del fondo pluriennale vincolato**

## 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 **fondo pluriennale vincolato** è un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

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, deve di regola 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 riscrive 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.**

Le situazioni devono, però, essere attentamente valutate ai fini del rigoroso rispetto dei principi contabili, in particolare quando, in riferimento ad impegni di parte corrente imputati sul 2017, già in sede di registrazione dell'obbligazione era facilmente determinabile l'esigibilità nei successivi esercizi (obbligazioni connesse a contratti o convenzioni pluriennali). Questi andranno riscritti senza la costituzione del fondo, con conseguente problema di copertura dovendo gravare sulle entrate dell'esercizio in cui si prevede la scadenza.

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

## **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.

## **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.

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

## Contabilizzazione spese minime di progettazione

La relativa disciplina è dettata dal D.M. 1.3.2019 previsto dall'art. 1, comma 909, della legge 145/2018, già condiviso dalla Commissione Arconet nella seduta del 9 gennaio 2019 ed in attesa di pubblicazione sulla G.U., 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

Ciò al fine di evitare inutili progettazioni cui non fa successivamente seguito l'esecuzione dell'opera.

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.

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

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.

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

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 del livello minimo di progettazione che consiste nell'atto formale con cui il RUP attesta che a seguito dell'attività di verifica è accertata la conformità del progetto alla normativa vigente, 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) è registrata 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.

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

## Costituzione Fondo pluriennale vincolato

Con il citato decreto viene modificata la procedura riguardante la costituzione del FPV attualmente 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.

Infatti viene previsto che la costituzione del FPV per lavori 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. 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;

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

2) siano state formalmente attivate le procedure di affidamento della progettazione definitiva o esecutiva. 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, **precisazione che si ritiene valida anche per i lavori**

3) entro l'esercizio successivo alla validazione del progetto destinato ad essere posto a base della gara concernente l'esecuzione dell'intervento, sono 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.

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

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

## Applicazione nuove regole

La Commissione Arconet con Faq n. 32 pubblicato il 21 febbraio scorso sul proprio sito, ha precisato che è facoltà da parte degli enti di immediata applicazione delle nuove regole, in sede di riaccertamento ordinario 2018, effettuato nel corso del 2019, purché il riaccertamento ordinario sia deliberato in data successiva alla pubblicazione del decreto sulla Gazzetta Ufficiale.

# COMPETENZA DELL'OPERAZIONE DI 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 2018, che sui bilanci degli esercizi sui quali vengono disposte le reimputazioni.

Riguardo alle variazioni da apportare al bilancio dell'esercizio 2018 nessun problema.

Per quelle da apportare al bilancio di previsione 2019/2021 occorre tener conto della sovrapposizione delle scadenze per l'approvazione del documento di previsione fissata al 31 marzo e per l'adozione della delibera di riaccertamento

## **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 2019/2021, comprese quelle eventuali di cassa per l'esercizio 2019. Tali variazioni dovranno essere, successivamente, recepite nella stesura dello schema del bilancio 2019/2021

# 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.

Le variazioni di bilancio sono trasmesse al tesoriere attraverso i prospetti pubblicati sul sito Arconet. I prospetti sono distinti a seconda che si tratti di variazione al bilancio approvato oppure al bilancio provvisorio. In quest'ultimo caso è necessario trasmettere al tesoriere anche l'elenco definitivo dei residui iniziali.

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 2019 e non occorre per questo attendere l'approvazione del rendiconto da parte del Consiglio.

# DEBITI FUORI BILANCIO

---

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 pregresso**» sanabile con una determina del responsabile del servizio competente

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

L'art. 194 del TUEL individua 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 stati 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

---

## 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).

La mancata adozione, da parte dell'ente, dei provvedimenti di riequilibrio previsti dal presente articolo 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)

# DEBITI FUORI BILANCIO

---

## Come ci si comporta in presenza di un debito fuori bilancio dovuto a sentenza esecutiva?

Con il parere 29/2018 la Corte dei conti della Puglia sostiene che, in mancanza di una disposizione che preveda una disciplina specifica e diversa per le sentenze esecutive, anche in questo caso non è consentito discostarsi da quanto previsto dagli artt. 193 e 194 del Tuel, che impongono (prima del pagamento) la preventiva e tempestiva adozione della delibera consiliare di riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio in quanto, con la stessa, viene ricondotto al «sistema di bilancio» un fenomeno di rilevanza finanziaria (debito da sentenza) che è maturato all'esterno di esso, ribadendo, inoltre, che la delibera di consiglio svolge una ulteriore funzione di accertamento delle cause che hanno originato l'obbligo del pagamento, con le conseguenti ed eventuali responsabilità.

Resta, quindi, obbligo di procedere con tempestività alla sua convocazione in modo da impedire il maturare di interessi, rivalutazione monetaria ed ulteriori spese legali.

Di diverso avviso la Sezione regionale di controllo della Liguria la quale con il parere n. 73/2018 sostiene la possibilità di effettuare il pagamento prima della delibera di riconoscimento, salvi l'obbligo della celere definizione del procedimento di cui all'articolo 194 del Dlgs 267/2000, nonché quello di includere la determinazione relativa al pagamento anticipato nella documentazione da trasmettere alla competente Procura della Corte dei conti, al fine di evitare inutili sprechi di danaro pubblico solo per privilegiare un formalismo giuridico

# DEBITI FUORI BILANCIO

---

Con la delibera n. 4/2018 la Sezione autonomie della Corte dei conti chiude, però, la porta a questa ipotesi precisando che:

«la procedura da seguire per ricondurre nella contabilità dell'Ente i debiti fuori bilancio consiste nel riconoscimento, in via esclusiva e non delegabile, da parte dell'organo consiliare di quest'ultimo che, con apposita delibera, accerta o autorizza la riconducibilità del debito ad una delle fattispecie previste dal legislatore, le cause della sua formazione e le eventuali responsabilità, individuando, quindi, le risorse necessarie per provvedere al relativo pagamento».

Sostanzialmente viene, quindi, chiarito che anche per le sentenze esecutive l'unico organo competente, prima della disposizione del pagamento, resta solo il consiglio non potendo essere accettate altre modalità di liquidazione indicate dalle Sezioni regionali.

# DEBITI FUORI BILANCIO

---

## Copertura del debito fuori bilancio

Il debito fuori bilancio è impegnato 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 squilibri di parte capitale. Ove non possa provvedersi con le modalità sopra indicate è possibile impiegare la quota libera del risultato di amministrazione.

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.

# DEBITI FUORI BILANCIO

---

## La possibilità di rateizzazione si riferisce alla cassa o alla competenza?

In un primo momento le Sezioni Riunite della Corte dei conti in sede giurisdizionale (sentenza n. 11/2018) avevano affermato che gli accordi di rateizzazione riguardano solo i tempi di pagamento ed hanno effetto esclusivamente sulla cassa per cui il debito deve essere imputato totalmente nell'anno in cui diviene esigibile e cioè quando viene riconosciuto.

E' intervenuta successivamente la Sezione Autonomie della Corte dei conti sostenendo con la delibera n. 21/2018, pur non avendo la facoltà di interpretare le sentenze assunte in ambito giurisdizionale, la legittimità della ripartizione del debito fuori bilancio anche in più annualità in presenza delle seguenti condizioni:

- a) problemi di sostenibilità finanziaria
- b) tempestivo riconoscimento, nel periodo previsto dalla normativa e non oltre
- c) preventiva negoziazione positiva con il creditore.

In mancanza di una sola delle sopra indicate condizioni la spesa dovrà essere impegnata ed imputata tutta nell'esercizio finanziario in cui il debito scaduto è stato riconosciuto, con l'adozione delle conseguenti misure di ripiano.

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.

# **FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'**

**Necessità di tener distinto il Fondo da inserire nel bilancio di previsione da quello che deve essere accantonato nel risultato di amministrazione per due ragioni:**

**a) Diverse modalità di calcolo**

**b) 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 di dubbia e difficile esazione riguardanti somme riscosse per conto di un altro ente (come per esempio il tributo sui rifiuti trasferito alla provincia ed il 50% delle sanzioni per violazione limiti di velocità), poiché l'accantonamento è effettuato dal beneficiario finale

**Attenzione per l'accantonamento relativo alla TARI.**

**Quale importo accantonare?**

Nel corso dell'esercizio si sarebbe dovuto effettuare un costante controllo di tale fondo al fine di verificarne la congruità in riferimento all'andamento del rapporto fra accertamenti e incassi.

# **FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'**

## **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 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 a fondo dell' 85%, potranno in sede di rendiconto continuare ad avvalersi di questa opzione, come previsto dallo stesso principio contabile. Appare evidente come l'abbattimento potrà essere applicato ai soli residui finali derivanti dalla competenza 2018.

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 da inserirsi nel bilancio di previsione 2019/2021.

# FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

---

## Metodo semplificato

Con il D.M. 20.5.2015 è stato previsto ancora per il 2018 che la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità possa essere determinata per un importo non inferiore al seguente:

- + Fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce
- gli utilizzi del fondo crediti di dubbia esigibilità effettuati per la cancellazione o lo stralcio dei crediti
- + l'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione per il Fondo crediti di dubbia esigibilità, nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

# FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

---

Appare, comunque, opportuno determinare il fondo anche con il metodo ordinario per esercitare la scelta più consona alle proprie esigenze.

Se l'importo del fondo calcolato secondo il metodo semplificato risulta inferiore a quello ottenuto con il metodo ordinario, sarà possibile accantonare nel risultato di amministrazione l'importo inferiore, previa valutazione della situazione finanziaria complessiva dell'ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019.

Occorre, cioè, verificare se lo stock dei residui al 1.1.2018 rimarrà pressoché stabile fino al 2019.

Diversamente, tenuto conto del fatto che le quote così determinate perderebbero qualsiasi collegamento diretto con il volume dei residui attivi conservati, gli enti che esercitano questa facoltà correrebbero il rischio di rinviare al 2019 gli oneri per la copertura delle perdite su crediti

L'organo di revisione dell'Ente è tenuto a vigilare sulla corretta quantificazione dello stesso

# FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

---

## ACCANTONAMENTO FONDO

Con l'art.2, comma 6, del D.L. 78/2015 convertito nella legge 125/2015 è 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.

# RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Il risultato di amministrazione è accertato e verificato a seguito dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente

Il risultato di amministrazione è distinto in fondi vincolati, accantonati, destinati ad investimenti e liberi.

Costituiscono quota vincolata le economie di bilancio finanziate da:

- entrate in 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

---

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).

Le quote accantonate del risultato di amministrazione sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono stati effettuati gli accantonamenti.

## **Quota destinata ad investimenti**

La quota destinata agli investimenti è costituita dalle entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, ed è utilizzabile con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto.

# 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.**

Ad avvenuta approvazione del conto consuntivo è possibile inoltre utilizzare il risultato di amministrazione libero anche ai fini del raggiungimento dell'equilibrio finanziario **in sede di approvazione del bilancio di previsione**, nel rispetto delle seguenti condizioni:

- preventiva verifica degli equilibri.
- dimostrazione in modo inequivocabile con la verifica degli equilibri che non sia possibile approvare il bilancio in equilibrio
- rispetto delle priorità precedentemente elencate

(Decreto ministeriale 20 maggio 2015)

# 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 all'esercizio in corso di gestione 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 consiliatura, 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

---

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, 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 DA MINI DEBITI

---

Lo stralcio dei crediti fino a mille euro previsto in via automatica dall'art. 4 del DL 119/2018 potrebbe causare un disavanzo di amministrazione.

Con il comma 6 dell'articolo 11-bis del D.L. 135/2018 convertito dalla legge 12/2019, è prevista in questo caso la possibilità da parte degli enti di ripartire la perdita, in un numero massimo di cinque annualità in quote costanti.

L'importo ripianabile non può essere superiore alla somma dei residui cancellati, al netto dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione.

Pertanto, considerato che il disavanzo ordinario può essere ripianato in tre annualità, qualora in sede di chiusura dell'esercizio dovesse emergere un saldo negativo, sarà necessario scorporare il disavanzo complessivo nelle sue varie componenti, non dimenticando che l'eventuale disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui è ripianabile in 30 anni.

# DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

---

## Controlli sull'avvenuta copertura

In sede di approvazione del rendiconto 2018 occorre verificare se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2018 risulta migliorato rispetto al disavanzo al 1° gennaio 2018 per un importo almeno pari alla quota di disavanzo applicato al bilancio di previsione 2018.

Se risulta che il disavanzo applicato all'esercizio 2018 non è stato recuperato, la quota non recuperata, e l'eventuale ulteriore disavanzo registrato nel corso del 2018, è interamente applicata al primo esercizio del bilancio di previsione 2019-2021, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario prevista per l'esercizio 2019, e di eventuali quote di recupero di disavanzo previste da piani di rientro in corso di attuazione.

E così per gli esercizi successivi.

La relazione sulla gestione al rendiconto analizza la quota di disavanzo ripianata nel corso dell'esercizio, distinguendo il disavanzo riferibile al riaccertamento straordinario da quello derivante dalla gestione.

In caso di mancato recupero del disavanzo, la relazione indica le modalità di copertura da prevedere in occasione dell'applicazione al bilancio in corso di gestione delle quote non ripianate.

# UTILIZZO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE PER GLI ENTI IN DISAVANZO

---

## ART. 1, COMMI 897 e 898, LEGGE 145/2018

Ferma restando la necessità di reperire le risorse necessarie a sostenere le spese alle quali erano originariamente finalizzate le entrate vincolate e accantonate, la legge di bilancio 2019 prevede la possibilità di applicare al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione entro il limite che scaturisce dal seguente conteggio:

- Importo di cui alla lettera A) del prospetto riguardante il risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente
- Meno la quota minima obbligatoria accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo anticipazioni di liquidità
- Più importo del disavanzo iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione

Nel caso in cui l'importo della lettera A) risulti negativo o inferiore alla quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e al fondo anticipazioni di liquidità, è possibile applicare al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione per un importo non superiore alla quota del disavanzo da recuperare iscritta nel primo esercizio del bilancio di previsione

Gli enti in ritardo (dopo il 30 aprile) nell'approvazione dei propri rendiconti non possono applicare al bilancio di previsione le quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione fino all'avvenuta approvazione.

# ANTICIPAZIONE DI TESORERIA

---

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 reverse in conto competenza del nuovo esercizio**

# LA RELAZIONE SULLA GESTIONE

---

Il documento trova una puntuale disciplina all'articolo 11, comma 6 del Dlgs 118/2011.

Vediamo gli aspetti maggiormente significativi.

## **Analisi finanziaria**

Occorre analizzare analiticamente le 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;
- qualora l'ente si trovi in disavanzo straordinario di amministrazione, verificare l'avvenuta riduzione dello stesso in misura non inferiore alla quota posta a carico del bilancio 2018.

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 deve essere inserita nella relazione sulla gestione e non più allegata al rendiconto stesso. L'obbligo di parificare i debiti e crediti viene quindi 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.

Secondo l'ASSIREVI (Associazione Italiana Revisore) l'asseverazione da parte dell'organo di revisione delle società partecipate non può limitarsi alla sottoscrizione del prospetto contabile che evidenzia crediti e debiti reciproci, bensì deve esprimersi con una propria autonoma relazione in ossequio ai principi professionali.

Occorre, poi, dare atto di aver verificato che le società controllate hanno 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.

La mancata presentazione della relazione in parola «costituisce violazione di un obbligo di legge da parte dell'organo amministrativo che deve essere rilevata dall'ente socio nell'ambito delle verifiche ad esso spettanti (Corte conti Emilia Romagna delibera n. 6/2019)

## 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.

# STATO PATRIMONIALE

---

## ADEMPIMENTI PRELIMINARI

L'avvio della contabilità economico patrimoniale e l'adozione del piano dei conti integrato avvenuta nel 2017 richiedevano preventivamente:

a) la riclassificazione delle voci dello stato patrimoniale chiuso il 31 dicembre dell'anno precedente nel rispetto del DPR 194/1996, secondo l'articolazione prevista dallo stato patrimoniale allegato al Dlgs. 118/2011.

b) l'applicazione dei criteri di valutazione dell'attivo e del passivo previsti dal principio applicato della contabilità economico patrimoniale all'inventario e allo stato patrimoniale riclassificato

c) la predisposizione di una tabella che, per ciascuna delle voci dell'inventario e dello stato patrimoniale riclassificato, affianca gli importi di chiusura del precedente esercizio, gli importi attribuiti a seguito del processo di rivalutazione e le differenze di valutazione, negative e positive.

Il prospetto di raccordo fra la vecchia e la nuova classificazione, con l'indicazione delle differenze di rivalutazione, dovrà essere oggetto di approvazione del Consiglio in sede di approvazione del rendiconto dell'esercizio 2018, in quanto con tale operazione viene rideterminato il patrimonio netto dell'ente.

Trattandosi del primo anno di applicazione della contabilità economico patrimoniale, gli enti sono tenuti ad allegare al rendiconto 2018 anche lo stato patrimoniale iniziale al 1.1.2018

# STATO PATRIMONIALE

---

## PROBLEMA

Sulla base del disposto dell'art. 227, comma 3, del TUEL, nelle more dell'adozione della contabilità economico- patrimoniale, gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti che si sono avvalsi della facoltà, prevista dall'art. 232, potevano non predisporre il conto economico, lo stato patrimoniale e il bilancio consolidato alla fine del 2017.

### A quale documento contabile occorre fare riferimento per le operazioni di riclassificazione?

Occorre fare riferimento alla risposta della Commissione Arconet (Faq n.22/2017) in base alla quale lo stato patrimoniale al 1° gennaio 2018 deve essere predisposto sulla base del:

- a) proprio inventario al 31 dicembre 2017 aggiornato secondo i criteri di valutazione dell'attivo e del passivo previsti dal principio applicato della contabilità economico patrimoniale e ricodificato secondo il piano patrimoniale del piano dei conti integrato;
- b) conto del patrimonio 2015 riclassificato secondo lo schema previsto dall'allegato n. 10 al Dlgs. n. 118/2011 e aggiornato per tenere conto delle gestioni 2016 e 2017.

Ovviamente, qualora gli enti abbiano allegato volontariamente al rendiconto 2017 anche il conto del patrimonio calcolato alla data del 31/12/2017, per la riclassificazione si potrà fare riferimento a quest'ultimo.

# STATO PATRIMONIALE

---

All'avvio della contabilità economico patrimoniale, le prime scritture avrebbero dovuto essere quelle di apertura dei conti riclassificati secondo la nuova articolazione dello stato patrimoniale, con gli importi indicati nello stato patrimoniale di chiusura del precedente esercizio, utilizzando la matrice di transizione tra i moduli del piano dei conti.

Le scritture immediatamente successive riguardano la rilevazione delle differenze di valutazione che devono essere registrate anche nel Libro dei beni ammortizzabili.

Nel caso in cui le rettifiche positive siano di importo superiore a quello delle rettifiche negative, l'incremento va a costituire **le riserve di capitale**.

In caso di maggiori rettifiche negative, la differenza è portata a riduzione delle eventuali riserve preesistenti.

Se le riserve preesistenti non sono sufficienti a compensare le rettifiche negative, **si rileva una perdita da rivalutazione**, destinata ad essere recuperata negli esercizi successivi.

Il valore di eventuali beni patrimoniali per i quali non è stato possibile completare il processo di valutazione nel primo stato patrimoniale di apertura in quanto in corso di ricognizione o in attesa di perizia, può essere adeguato nel corso della gestione aumentando il **Fondo di dotazione**.

L'attività di ricognizione straordinaria del patrimonio, e la conseguente rideterminazione del suo valore, deve in ogni caso concludersi entro il secondo esercizio dall'entrata in vigore della contabilità economico-patrimoniale, cioè entro il 2017/2019

# STATO PATRIMONIALE

---

Nella Relazione sulla gestione allegata al primo rendiconto riguardante il primo esercizio di adozione della contabilità economico patrimoniale, si deve dar conto:

- a) delle modalità di valutazione delle singole poste attive e passive dello stato patrimoniale iniziale e finale.
  
- b) delle principali differenze tra il primo Stato Patrimoniale di apertura e l'ultimo stato patrimoniale predisposto secondo il precedente ordinamento contabile, fornendo informazioni circa la riconciliazione delle poste rilevanti e sugli effetti derivanti sul Patrimonio netto;
  
- c) delle componenti del patrimonio in corso di ricognizione o in attesa di perizia

# 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 istituiti 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.

# STATO PATRIMONIALE

---

## PATRIMONIO NETTO

Il **patrimonio netto** è articolato nelle seguenti poste:

- fondo di dotazione;
- riserve;
- risultati economici positivi o (negativi) di esercizio

Il **Fondo di dotazione** rappresenta la parte indisponibile del patrimonio netto, a garanzia della struttura patrimoniale dell'ente.

E' costituito dalla differenza, se positiva, tra attivo e passivo, al netto del valore attribuito alle riserve.

**Le riserve** costituiscono la parte del Pn che, in caso di perdita, è prioritariamente utilizzabile per la relativa copertura, a garanzia del fondo di dotazione, previa apposita delibera del Consiglio e sono rappresentate da:

- da risultato economico di esercizi precedenti: l'importo da riportare è pari a quello dell'esercizio precedente (**Nello stato patrimoniale iniziale, la voce "Risultato economico dell'esercizio" non è valorizzata**)
- da capitale: l'importo da riportare è la differenza positiva derivante dalla rivalutazione iniziale del patrimonio
- da permessi di costruire: importo non destinato al finanziamento delle spese correnti
- da riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali
- altre riserve indisponibili

**La configurazione del Patrimonio netto è, pertanto, 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

A seguito di quanto disposto dal Dm 18 maggio 2017, tale configurazione trova applicazione con il rendiconto 2018

# STATO PATRIMONIALE

---

prevedendo che le riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili come definiti dal codice civile, all'articolo 822 e ss e per i beni culturali indisponibili ai sensi dell'art. 2 del D.lgs 42/2004 – Codice dei beni culturali e del paesaggio, devono essere inserite per un importo pari al valore dei beni demaniali, patrimoniali e culturali iscritto nell'attivo patrimoniale, al netto dell'ammortamento nei casi in cui è previsto.

Tali riserve potranno essere utilizzate in caso di cessione dei beni, effettuate nel rispetto dei vincoli previsti dall'ordinamento.

Le «altre riserve indisponibili» sono costituite:

- a seguito dei conferimenti al fondo di dotazione di enti il cui statuto prevede che, in caso di scioglimento, il suddetto fondo sia destinato ad altro soggetti. Tali riserve saranno, pertanto, utilizzate in caso di liquidazione dell'ente;
- dagli utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, in quanto riserve vincolate all'utilizzo previsto dall'applicazione di tale metodo.

# STATO PATRIMONIALE

Tale configurazione potrebbe, però, comportare l'ipotesi che il fondo di dotazione produca un risultato negativo.

(es. valore dei beni demaniali, dei beni del patrimonio indisponibile e dei beni culturali di € 2.700.000 compreso nel rendiconto 2017 nel fondo di dotazione di € 1.875.000)

	<b>B) PATRIMONIO NETTO</b>	<b>2018</b>	<b>2017</b>
I	Fondo di dotazione	-825.000	1.875.000
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
	<b>TOTALE PATRIMONIO NETTO</b>	<b>1.880.000</b>	<b>1.880.000</b>

# STATO PATRIMONIALE

---

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, trattandosi di risultati finali meramente conoscitivi.

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.

Ma proprio la funzione conoscitiva della contabilità economico patrimoniale impone al Consiglio e alla Giunta di valutare con attenzione le cause di tale grave situazione che potrebbe ricondursi alla presenza di soli beni indisponibili nel patrimonio dell'ente o anche alla rilevazione di un forte disavanzo di amministrazione.

In quest'ultimo caso il Consiglio dovrà verificare se le azioni previste per il rientro dal disavanzo finanziario garantiscano anche la formazione di risultati economici, in grado, in tempi ragionevoli, di ripianare il deficit patrimoniale.

Diversamente l'ente è tenuto ad assumere le iniziative necessarie per riequilibrare la propria situazione patrimoniale, e per fronteggiare tempestivamente le proprie passività.

# **BILANCIO CONSOLIDATO**

---

**La redazione del bilancio consolidato per i Comuni fino a 5.000 abitanti è resa facoltativa dall'art. 1, comma 831, della legge 145/2018.**

# 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 trasmesso entro 30 giorni dalla sua approvazione alla BDAP.

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)

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.

# BILANCIO CONSOLIDATO

---

- 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.

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.

Nel caso di erronea rilevazione di un perimetro negativo e, quindi, del conseguente mancato consolidamento, è da ritenersi la non applicabilità delle sanzioni, in assenza di una rilevazione formale che accerti l'errata definizione del perimetro.

I piccoli Comuni che hanno disposto il rinvio al 2018 della contabilità economico patrimoniale, non sono tenuti ad approvare il consolidato 2017, non essendo di fatto nelle condizioni per procedere. Questi enti dovranno, però, rendere noto, su amministrazione trasparente, l'assenza dell'obbligo di consolidamento e trasmettere alla Bdap, come accaduto lo scorso anno, la delibera con cui è stato disposto il rinvio.

.

# BILANCIO CONSOLIDATO

## COME INDIVIDUARE GLI ENTI DA INSERIRE NEL GAP

Il Dm 11.8.2017 (settimo aggiornamento dell'armonizzazione contabile) definisce puntualmente i componenti del Gap, modificando il paragrafo 2 dell'Allegato 4/4 al Dlgs 118/2011.

Ai fini dell'inclusione nel gruppo dell'amministrazione pubblica non rileva la forma giuridica né la differente natura dell'attività svolta dall'ente strumentale o dalla società.

A partire **dall'esercizio 2018** sono considerate anche le società quotate, cioè le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati

Costituiscono componenti del «gruppo amministrazione pubblica»:

1. gli organismi strumentali (istituzioni aventi autonomia contabile ma senza personalità giuridica), in quanto trattasi delle articolazioni organizzative della capogruppo stessa e, di conseguenza, già compresi nel rendiconto consolidato della capogruppo

2. gli enti strumentali dotati di personalità giuridica e autonomia contabile quali, ad esempio, aziende speciali, enti autonomi, consorzi e fondazioni:

2.1 considerati **controllati** quando l'ente detiene il possesso diretto o indiretto della maggioranza dei voti in assemblea dei soci (anche attraverso patti parasociali), può nominare o rimuovere gli amministratori, quando esercita direttamente o indirettamente la maggioranza dei voti nelle sedute dei consigli di amministrazione, quando ha l'obbligo di ripianare i disavanzi per percentuali superiori alla propria quota di partecipazioni e quando esercita un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie.

# BILANCIO CONSOLIDATO

---

L'influenza dominante si manifesta attraverso clausole contrattuali che incidono significativamente sulla gestione, quali ad esempio l'imposizione della tariffa minima, l'obbligo di fruibilità pubblica del servizio, la previsione di agevolazioni o esenzioni.

L'influenza dominante si presuppone anche quando gli enti o società, in riferimento a contratti di servizio pubblico e di concessione, svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti nel senso che i ricavi e proventi conseguiti dagli stessi nell'anno precedente siano riconducibili all'amministrazione capogruppo in misura superiore all'80% dei loro ricavi complessivi.

3. Considerati **partecipati** quando nei cui confronti la capogruppo ha una partecipazione in assenza delle condizioni di cui al punto precedente

4. Le società di capitali nelle quali l'amministrazione esercita il controllo (vedasi punto 2.1) o detiene una partecipazione (vedasi punto 3)

Sono considerate in ogni caso partecipate le società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali dell'ente locale indipendentemente dalla quota di partecipazione.

A partire **dall'esercizio 2018** la definizione di società partecipata è estesa alle società nelle quali l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20% (10% se trattasi di società quotata)

# BILANCIO CONSOLIDATO

---

Per gli organismi strumentali, ovvero quei soggetti dotati di autonomia organizzativa e contabile ma privi di personalità giuridica e di un proprio patrimonio ( si tratta delle istituzioni costituite in base all'articolo 114, comma 2, del Tuel), l'art. 11, commi 8 e 9 del Dlgs 118/2011 prevede l'obbligo di redigere e approvare, entro il 30 aprile di ogni anno, il rendiconto consolidato che sarà oggetto di ulteriore consolidamento con gli altri enti strumentali e le società.

Non è prevista, invece, alcuna forma obbligatoria di consolidamento tra bilanci delle Unioni di Comuni e dei Comuni aderenti, nemmeno quello inerente la parificazione dei debiti e dei crediti reciproci, adempimento che si ritiene comunque opportuno.

Frequentemente, infatti, la scarsa trasparenza contabile nei rapporti tra le unioni e gli enti aderenti porta a non garantire la concordanza tra i residui attivi e passivi esposti nei rispettivi bilanci anche per importi molto consistenti, con grave pregiudizio per gli equilibri di bilancio delle amministrazioni interessate.

# 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 sono 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 percentuale di irrilevanza riferita ai "ricavi caratteristici" è determinata rapportando i componenti positivi di reddito che concorrono alla determinazione del valore della produzione dell'ente o società controllata o partecipata al totale dei "A) Componenti positivi della gestione" dell'ente.

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.

# BILANCIO CONSOLIDATO

---

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%.

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 a decorrere dall'esercizio 2017 sono considerati sempre rilevanti gli enti e le società totalmente partecipati dalla capogruppo, le società in house e 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)

# **BILANCIO ARMONIZZATO**

---

**GRAZIE**

**PER L'ATTENZIONE**