



Comune di Ribera
Libero Consorzio comunale di Agrigento

Ribera 28/09/2015

Prot. 18134

Ufficio del Segretario Generale

Armonizzazione contabile: principio della competenza finanziaria potenziata, fondo rischi, fondo pluriennale vincolato e riaccertamento straordinario dei residui - Indicazioni operative.

Ai Dirigenti

Al Sindaco

Ai componenti la Giunta Comunale

Al Presidente del Consiglio Comunale

Ai Consiglieri comunali

SEDE

Da un primo esame delle determinazioni dirigenziali adottate nel corso del corrente anno e dal constatato ritardo nella definizione della importantissima operazione di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi si è avuta la sensazione che in questo ente gran parte dell'apparato burocratico non sembra ancora aver varcato il casello d'ingresso della riforma contabile. Poichè il rischio rilevantisimo è quello di restarne travolti si richiama ad uno sforzo comune al fine di gestire le complesse novità in modo pienamente legittimo e opportunamente sapiente. L'invito ad un atteggiamento proattivo è rivolto ai destinatari della presente nel rispettivo ruolo di competenza, quindi, non solo al "Ragioniere capo" ma anche agli addetti alla contabilità, ai Responsabili apicali e ai vari dipendenti comunali responsabili di procedimenti, al Sindaco ed alla Giunta municipale come ad ogni Consigliere comunale. E tanto perchè il nuovo sistema implica necessariamente un adeguamento organizzativo e culturale che non può non coinvolgere l'intera struttura burocratica dell'ente e gli organi politici, per quanto di rispettiva competenza, perchè si tratta, in buona sostanza, di ri-progettare i flussi documentali della gestione, affinchè i dirigenti che provvedono all'accertamento delle entrate e all'impegno delle spese rispettino i novellati articoli 179 e 183 del Tuel.

Con la presente direttiva ci si prefigge di fornire alcune indicazioni generali per la corretta applicazione di alcuni dei più importanti principi introdotti dalla riforma contabile con riserva di fornire con successiva direttiva schemi tipo di determinazioni dirigenziali e deliberazioni che tengono conto degli stessi.

Si premette.

La legge 196/2009 ha avviato un processo di riforma degli ordinamenti contabili pubblici, denominato armonizzazione contabile, diretto a rendere i bilanci di tutte le pubbliche amministrazioni omogenei, confrontabili e aggregabili.

La contabilità pubblica ante riforma non svolgeva correttamente la funzione conoscitiva che la caratterizza in quanto consentiva l'adozione di sistemi contabili diversi, schemi di bilancio differenti, principi contabili non uniformi e, soprattutto, non era in grado di misurare i debiti delle pubbliche amministrazioni a discapito dell'affidabilità dei conti pubblici e degli equilibri di bilancio.

In particolare, la contabilità finanziaria adottata dagli enti locali, in osservanza del "principio della competenza finanziaria", imputava le obbligazioni giuridiche perfezionate attive e passive (accertamenti ed impegni) all'esercizio finanziario in cui sorgevano.

L'applicazione di detto principio ed in particolare dell'art. 183, comma 5, del Tuel (che disciplinava gli impegni automatici in assenza di obbligazioni giuridiche perfezionate considerando tra, l'altro, impegnati gli stanziamenti per spese correnti e per spese di investimento correlati ad accertamenti di entrate aventi destinazione vincolata per legge), faceva sì che il rendiconto degli enti locali non svolgesse pienamente la sua funzione conoscitiva posto che gli impegni ed i residui passivi, comprendendo anche gli accantonamenti e i debiti futuri, non consentivano di riconoscere i debiti effettivi dell'ente nei confronti dei terzi.

Gli accertamenti, di contro, comprendevano i crediti futuri non permettendo di riconoscere i crediti di dubbia esazione.

L'equilibrio finanziario, infine, non considerando la scadenza delle obbligazioni, ammetteva l'equilibrio tra le obbligazioni attive a lungo termine con obbligazioni passive a breve termine.

Per tale motivo e per superare tali limiti e restituire alla contabilità pubblica valenza conoscitiva, il nostro legislatore con la legge n. 196/2009 ha avviato un processo di riforma degli ordinamenti pubblici, denominato "Armonizzazione contabile", diretto a rendere i bilanci di tutte le amministrazioni omogenei, confrontabili e aggregabili in modo da soddisfare non solo le esigenze informative connesse al coordinamento della finanza pubblica, alle verifiche del rispetto delle regole comunitarie e all'attuazione del federalismo fiscale, ma anche per far sì che la lettura dei bilanci consenta di conoscere i debiti effettivi delle amministrazioni locali.

Il d.lgs. 126/2014 ha previsto un'applicazione graduale delle nuove norme. Nel 2015, infatti, lo schema di bilancio di previsione con funzione autorizzatoria sarà ancora quello utilizzato nel 2014 (d.P.R. 194/1996), mentre il nuovo schema di bilancio sarà adottato con una funzione meramente conoscitiva; solo dal 2016 lo schema di bilancio c.d. armonizzato assumerà valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria. Tuttavia, in base al comma 11 dell'art. 3 del d.lgs. 118/2011 novellato "*il principio generale n.16 della **competenza finanziaria potenziata** di cui all'allegato 1 è applicato con riferimento a tutte le operazioni gestionali registrate nelle scritture finanziarie di esercizio, che nel 2015, sono rappresentate anche negli schemi di bilancio di cui all'art. 11, comma12*".

Da ciò consegue che, fermo restando l'utilizzazione ancora nel corso del 2015 del vecchio schema di bilancio con funzione autorizzatoria, la gestione e la registrazione contabile dei fatti

gestionali, di entrata e di spesa, deve avvenire facendo applicazione del nuovo principio della competenza finanziaria e delle nuove norme contenute nella seconda parte del Tuel novellato.

Le profonde innovazioni introdotte da tali principi, sintetizzabili nella registrazione delle obbligazioni giuridiche al momento della loro nascita con l'imputazione delle stesse all'esercizio in cui vengono a scadenza, modificano i presupposti per l'accertamento dei residui attivi e passivi, e pertanto –nel primo esercizio di adozione della contabilità armonizzata - implicano la necessità di un riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi determinati con le “vecchie regole” facendo applicazione del nuovo principio contabile della competenza finanziaria c.d. potenziata.

Si tratta di una operazione obbligatoria, di cui si dirà meglio a seguito, alla quale l'ente deve provvedere “contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014”, con deliberazione della Giunta Municipale, previo parere dell'organo di revisione contabile: in pratica, il riaccertamento è una operazione con la quale i residui attivi e passivi determinati al 31.12.2014 secondo le vecchie regole vengono ribaltati al 1° gennaio 2015 e rideterminati con le nuove regole scaturenti dall'applicazione del principio applicato della competenza finanziaria potenziata.

Il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata

Non è superfluo ribadire che dal 1 gennaio 2015 la gestione e la registrazione contabile dei fatti gestionali, di entrata e di spesa, deve avvenire facendo applicazione del nuovo principio contabile generale n.16 della *competenza finanziaria, c.d. potenziata*, in forza del quale "tutte le obbligazioni giuridicamente attive e passive, che danno luogo ad entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza."

In forza di tale principio (come meglio precisato nel punto 2 dell'allegato 4/2 del D.Lgs. 118/2011, corretto e integrato dal D.lgs. 126/2014), tutte le obbligazioni giuridiche perfezionate devono essere **registrate** nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, **imputandole** all'esercizio in cui l'obbligazione stessa viene a scadenza.

La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile. A tal proposito è utile ricordare che la consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, allora, pretendere l'adempimento. Non si dubita, quindi, della coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito.

Il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata, pertanto, distingue il momento della **registrazione** dell'impegno che sorge quando l'obbligazione giuridica è perfezionata, dal momento dell'**imputazione** contabile nello stesso all'esercizio in cui l'obbligazione diventa esigibile in relazione alla sua scadenza o esigibilità.

Momenti che nella contabilità ante riforma coincidevano, nel senso che le obbligazioni giuridiche perfezionate erano registrate e imputate contabilmente nello stesso esercizio in cui sorgeva.

Il concetto della competenza finanziaria potenziata può essere meglio compreso con la seguente tabella:

<i>Ante riforma</i>	<i>Post riforma</i>
Registrazione ed imputazione: momento in cui l'obbligazione giuridica si perfeziona (sorge il diritto o	Registrazione: momento in cui l'obbligazione giuridica si perfeziona

l'obbligo)

Imputazione: esercizio in cui viene a scadenza, cioè diventa esigibile.

La prima fase del procedimento di spesa

Le modalità di assunzione dell'impegno di spesa sono disciplinate dall'articolo 183 del D. Lgs 267/2000 (TUEL) e s.m.i..

La prescrizione in argomento, nel suo inciso iniziale stabilisce che **“l'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa [...]”**. Proprio questa prima affermazione rende necessario, un chiarimento considerato che, da un punto di vista pratico operativo, tale coincidenza non è sempre vera.

Si allude, evidentemente, al caso in cui l'impegno di spesa debba essere preceduto dalla *prenotazione dell'impegno* come accade, per tacer d'altro, nella determinazione a contrattare ovvero nell'atto iniziale del procedimento di assegnazione della commessa che, sostanzialmente, apre la fase pubblicistica della procedura.

La prenotazione dell'impegno di spesa, di norma nei procedimenti di acquisizione di lavori e forniture di beni e servizi costituisce il primo atto del procedimento.

La prenotazione dell'impegno di spesa

La disciplina dell'eventuale prenotazione dell'impegno di spesa è contenuta nel comma 3 dell'articolo 183 del testo unico ai sensi del quale : *" Durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione di cui all'articolo 186. Quando la prenotazione di impegno è riferita a procedure di gara bandite prima della fine dell'esercizio e non concluse entro tale termine, la prenotazione si tramuta in impegno e conservano validità gli atti ed i provvedimenti relativi alla gara già adottati"* .

Ogni procedura che implica (anche solo potenzialmente) una spesa richiede la verifica sulla copertura finanziaria che deve essere assicurata fin dal suo inizio e tanto, in osservanza del disposto di cui al primo comma dell'articolo 147-*bis* introdotto dal decreto legislativo 213/2012 secondo cui **“il controllo di regolarità amministrativa e contabile è assicurato, nella fase preventiva della formazione dell'atto, da ogni responsabile di servizio ed è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità tecnica attestante la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa”**.

La prescrizione su richiamata esclude che si possa avviare una procedura – che implichi almeno potenzialmente una spesa – senza che si sia osservato il precetto in commento anche perché, come dispone il secondo periodo del comma da ultimo citato **“il controllo contabile è effettuato dal responsabile del servizio finanziario ed è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità contabile e del visto attestante la copertura finanziaria”**.

Pertanto, una determinazione (si pensi, a titolo esemplificativo, alla determinazione a contrattare) che implica una spesa (o si pone avvio di un procedimento di spesa) **non può diventare operativa in assenza del parere di regolarità contabile e del visto attestante la copertura finanziaria**.

E' altresì vero che non necessariamente la prenotazione di impegno si tramuterà poi in un impegno di spesa (per così dire, definitivo).

Si pensi al caso in cui la gara d'appalto non venga assegnata, tanto perché andata deserta oppure per la stessa valutazione del dirigente. che valuti, ai sensi dell'articolo 81, comma 3, del codice degli appalti di non assegnare l'appalto perché non conveniente economicamente e/o ad oggetto non adeguato (in particolare, il comma dispone che "le stazioni appaltanti possono decidere di non procedere all'aggiudicazione se nessuna offerta risulti conveniente o idonea in relazione all'oggetto del contratto").

Su questo aspetto, del resto, si sofferma anche il secondo periodo del terzo comma dell'articolo 183 secondo cui, come visto, "i provvedimenti relativi (nda di prenotazione di impegno) per i quali **entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione di cui all'articolo 186 (avanzo o disavanzo).**

Il quarto comma dell'articolo 183 – invariato rispetto alla pregressa previsione – chiarisce che costituiscono economie, evidentemente, "le minori spese sostenute rispetto all'impegno assunto, verificate con la conclusione della fase della liquidazione".

Si ipotizzi il classico caso in cui, per effetto dei ribassi rispetto alla base d'asta, l'aggiudicazione definitiva risulti inferiore alla risorsa finanziaria *prenotata*.

Pertanto, può parlarsi di impegno solo a seguito di una obbligazione giuridicamente perfezionata, avendo determinato la somma da pagare ed il soggetto creditore e avendo indicato la ragione del debito e costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono, quindi:

- *la ragione del debito;*
- *l'indicazione della somma da pagare;*
- *il soggetto creditore;*
- *la scadenza dell'obbligazione;*
- *la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.*

L'impegno si perfeziona dunque mediante l'atto gestionale, che verifica ed attesta gli elementi anzidetti e la copertura finanziaria e con il quale si dà atto, altresì, degli effetti di spesa in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione.

La registrazione dell'impegno avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili.

Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica.

In pratica, l'analisi contabile della rilevazione del fatto gestionale si scinde andando a verificare, oltre alla nascita dell'obbligazione giuridica, anche la sua scadenza.

Un esempio permetterà meglio di comprendere il concetto.

Ipotizziamo di dover conferire nel 2015 un incarico professionale di € 10.000,00 il cui contratto prevede che l'opus commissionato debba essere consegnato come da disciplinare nell'anno 2016 e che il comune si obbliga a corrispondere un acconto sul corrispettivo di € 2.000,00 nell'esercizio 2015 ed il saldo di € 8.000,00 alla consegna del lavoro. L'obbligazione andrà registrata nel 2015 al momento del perfezionamento del contratto, con imputazione della spesa complessiva di € 10.000,00 nel modo seguente: quanto ad € 2.000,00 nel 2015 e quanto ad € 8.000,00 nel 2016.

La copertura finanziaria complessiva (€ 10.000,00) deve essere assicurata e attestata contestualmente al sorgere dell'obbligazione con imputazione al bilancio a valenza triennale.

In buona sostanza il nuovo principio contabile mira ad avvicinare il momento dell'imputazione contabile a quello dell'effettività del fatto gestionale (riscossione e/o pagamento).

Le nuove regole mirano a consentire l'impiego di risorse di cui si ha una effettiva disponibilità, evitando di dare copertura a spese certe con entrate future, mentre dal lato della spesa si tende a far coincidere il concetto di spesa con quello di costo, imputando la spesa all'esercizio in cui –scaduta l'obbligazione- sorge il presupposto del pagamento; in tal modo il residuo passivo costituisce la rappresentazione contabile di un debito civilistico, in quanto esso si forma esclusivamente in presenza di una obbligazione scaduta, liquidata o liquidabile, per la quale il pagamento è rinviato all'esercizio successivo per meri fatti contabili (es. mancata presentazione della fattura) e non anche nel caso in cui parte dell'obbligazione deve essere ancora adempiuta.

Dal quadro normativo sopra richiamato emergono le seguenti considerazioni:

1. le obbligazioni sono registrate solo se formalmente costituite (le determinazioni a contrattare o il bando di gara non costituiscono obbligazioni formalmente costituite - in tali casi la spesa si prenota non si impegna);
2. gli impegni tecnici (art.183, comma 5, del vecchio Tuel) sono vietati;
3. l'accertamento e l'impegno si imputano alle scritture di un esercizio sulla base della scadenza dell'obbligazione che costituisce pertanto un elemento necessario dell'obbligazione giuridica (momento in cui effettivamente l'entrata dovrà essere riscossa e la spesa pagata);
4. gli impegni pluriennali sono imputati agli esercizi sulla base del cronoprogramma e confermati, in occasione del riaccertamento ordinario dei residui, sulla base di SAL;
5. i residui sono costituiti esclusivamente da obbligazioni giuridiche perfezionate esigibili (impegni che si dovevano pagare in quanto già esigibili ma non risultano pagati e accertamenti che si dovevano riscuotere in quanto esigibili nell'anno di riferimento ma che non sono stati riscossi);
6. le obbligazioni giuridicamente perfezionate non esigibili sono accertate e impegnate con imputazione agli esercizi in cui sono esigibili;
7. le entrate vincolate e gli accantonamenti contabili costituiscono una componente del risultato di amministrazione (non devono essere impegnati).

Considerato, infine, che il nuovo concetto di competenza finanziaria potenziata è applicabile già a partire dal 2015, anche se l'ente continuerà ad adottare il vecchio schema di bilancio, risulta necessario adeguare le determinazioni di impegno di spesa, nel senso che la registrazione avverrà sempre sul vecchio intervento di spesa di cui al d.P.R. 194/96 mentre l'imputazione della spesa dovrà avvenire nell'esercizio in cui la stessa è esigibile e tale scadenza dovrà essere indicata nella determina.

A titolo esemplificativo, nel caso di una determina di impegno di € 20.000,00 per il servizio di refezione scolastica per l'anno scolastico 2015/2016, la determina dovrà distinguere i due momenti della registrazione e quello dell'imputazione e a tal fine dovrà indicare la seguente dicitura:

"di impegnare la somma di € 20.000,00 imputando la spesa per € 10.000, 00 all'intervento 1.01.01.02 del bilancio di previsione 2015 ed € 10.000, 00 all'intervento 1.01.01.02 del bilancio di previsione 2016".

Il fondo crediti di dubbia esigibilità

L'introduzione del concetto di esigibilità cui viene legata l'imputazione delle obbligazioni, dal lato dell'entrata comporta che le risorse spendibili (cioè utilizzabili per dare copertura alle spese, in un quadro di complessivo equilibrio tendenziale di bilancio) sono solo quelle effettivamente disponibili.

In tale ottica, uno strumento di tutela e salvaguardia dell'equilibrio di bilancio è costituito dal **fondo crediti di dubbia esigibilità**, una sorta di fondo rischi che non consente di mettere a disposizione risorse non effettivamente disponibili.

L'accertamento delle entrate è effettuato nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito.

Le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del nuovo principio sono state accertate per cassa continuano ad essere accertate per cassa fino al loro esaurimento.

Anche i ruoli coattivi relativi a ruoli emessi in esercizi precedenti continuano ad essere accertati per cassa fino al loro esaurimento.

Il principio contabile (punto 3.3 del principio 4.1) dispone che le **entrate di dubbia e difficile esazione (sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc.)**, siano accertate per intero e che in corrispondenza di esse si stanzi in bilancio, dal lato spesa, con apposito accantonamento un fondo crediti di dubbia esigibilità, la cui quantificazione è demandata all'applicazione di uno di tre metodi di calcolo (a scelta dell'amministrazione), il cui comune denominatore è costituito dalla capacità storica di riscossione della relativa entrata: maggiore è la capacità di riscossione del comune, rilevata dalla contabilità del precedente quinquennio di riferimento, minore sarà la dotazione dell'accantonamento.

Il fondo si determina in relazione all'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti **per ciascuna tipologia di entrata**).

Non sono oggetto di svalutazione i crediti derivanti da:

- trasferimenti da altre amministrazione pubbliche
- crediti assistiti da fidejussione
- entrate tributarie accertate per cassa.

Il fondo, in pratica, riduce la capacità di spesa dell'ente e sebbene non oggetto di atto di impegno, confluisce alla fine dell'esercizio nelle quote accantonate dell'avanzo di amministrazione.

La congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità complessivamente accantonato è verificata:

- nel bilancio in sede di assestamento;
- nell'avanzo in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri.

L'importo complessivo del fondo è calcolato applicando all'ammontare dei residui attivi la media dell'incidenza degli accertamenti non riscossi sui ruoli o sugli altri strumenti coattivi negli ultimi cinque esercizi.

Al fine di adeguare l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità si procede:

- in sede di assestamento, alla variazione dello stanziamento di bilancio riguardante l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità;
- in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri, vincolando o svincolando le necessarie quote dell'avanzo di amministrazione.

L'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata", sulla base della determinazione dell'ammontare definitivo del fondo crediti di dubbia esigibilità rispetto alla consistenza dei residui attivi di fine anno, può essere destinata alla copertura dello stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità del bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.

Con la legge di stabilità 2015 viene stabilito che gli enti locali non in sperimentazione, nel 2015, potranno accantonare una quota del fondo crediti pari almeno al 36% dell'importo determinato secondo le modalità stabilite dal citato Dlgs. 118/2011. Nel 2016 lo stanziamento sarà almeno del 55%, nel 2017 almeno del 70%, nel 2018 almeno dell'85% e dal 2019 sarà accantonato l'intero importo.

Il Fondo rischi per spese legali

Il punto 5.2. del principio contabile 4/2, lettera h), prevede che: «In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio)".

In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio.

In occasione dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione). L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti.

Gli elementi da prendere in considerazione ai fini della costituzione del fondo rischi sono sia la significativa probabilità di soccombere, che, a maggior ragione, l'esistenza di sentenze non definitive e non esecutive in cui l'ente sia condannato al pagamento di spese. La finalità è infatti quella di non fare trovare l'Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo che si è ritenuto probabile dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese.

Relativamente alle spese legali (incarichi ad avvocati) l'ente dovrà effettuare una ricognizione degli incarichi in corso al fine di verificare che tutti gli incarichi sono coperti da un impegno congruo. Nel caso in cui dalla ricognizione si evince che non tutti gli incarichi sono coperti da un impegno congruo l'Ente dovrà provvedere ad accantonare nel risultato di amministrazione un fondo rischi per spese legali.

Fondo spese per indennità di fine mandato

Il principio contabile 4/2, punto 5.2. lettera i) prevede che: «le spese per indennità di fine mandato, costituiscono una spesa potenziale dell'ente, in considerazione della quale, si ritiene opportuno prevedere tra le spese del bilancio di previsione, un apposito accantonamento, denominato "fondo spese per indennità di fine mandato del". Su tale capitolo non è possibile impegnare e pagare e, a fine esercizio, l'economia di bilancio confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabile».

Il Fondo Pluriennale Vincolato

Altro concetto sul quale saremo chiamati a confrontarci è costituito dal *Fondo Pluriennale Vincolato*. Tale fondo (previsto dal punto 5.4 dell'allegato 4/2 del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria) è un saldo finanziario:

- che nasce dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria;
- è 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;
- rende evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Il fondo pluriennale vincolato è formato solo da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese.

Il fondo riguarda prevalentemente le spese in conto capitale ma può essere destinato a garantire la copertura di spese correnti, ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa.

Al fine di spiegare le modalità di determinazione della componente del fondo si fornisce un esempio .

In sede di programmazione dell'attività riguardante l'anno 2015 e successivi, l'ente decide di realizzare una scuola del costo complessivo di 450 e di finanziarla con un mutuo tradizionale che verrà perfezionato nello stesso anno 2015 con erogazione immediata del finanziamento.

La costruzione della scuola richiederà 2 anni di lavori (2016 e 2017) :

- l'anno 2015 sarà dedicato alla progettazione della spesa e alla definizione della gara di appalto, con una spesa complessiva di 100;
- la spesa per la costruzione della scuola sarà distribuita nel biennio 2016/2017, in ragione del cronoprogramma : 150 per l'esercizio 2016 e 200 per l'esercizio 2017.

Nello schema di seguito riportato sono indicati gli stanziamenti di bilancio in entrata e in spesa per il triennio:

ESERCIZIO 2015			
ENTRATA	IMPORTO	SPESA	IMPORTO
Mutuo	450	Progettazione scuola	100
		Fondo pluriennale vincolato	350
Totale entrata	450	Totale spesa	450

ESERCIZIO 2016			
ENTRATA	IMPORTO	SPESA	IMPORTO
Utilizzo fondo pluriennale vincolato	350	Realizzazione scuola	150
		Fondo pluriennale vincolato	200
Totale entrata	350	Totale spesa	350

ESERCIZIO 2017			
ENTRATA	IMPORTO	SPESA	IMPORTO
Utilizzo fondo pluriennale vincolato	200	Realizzazione scuola	200
Totale entrata	200	Totale spesa	200

Nel corso della gestione dell'esercizio 2016 e successivi, l'avanzamento dei lavori potrebbe avere un andamento differente rispetto a quello previsto nel cronoprogramma.

In tali casi è necessario che il dirigente competente richieda l'aggiornamento del cronoprogramma e di effettuare le correlate variazioni di bilancio riguardanti le spese e il fondo pluriennale vincolato con re-imputazione degli impegni assunti in misura differente rispetto alle indicazioni del cronoprogramma aggiornato.

Tali variazioni devono riguardare gli stanziamenti del bilancio di previsione riguardanti tutti gli esercizi considerati nel bilancio. Le re-imputazioni devono riguardare tutti gli esercizi considerati nel cronoprogramma.

Ipotizzando, con riferimento all'esempio che, nel corso dell'esercizio 2016, l'andamento dei lavori risulti più rapido rispetto a quello programmato in quanto:

- nel corso di tale esercizio, la ditta appaltatrice dei lavori rilascia fatture per 200 (anzichè 150);
- il cronoprogramma aggiornato prevede che le spese dell'anno 2016 siano pari a 200, quelle dell'anno 2017 siano pari a 150, sempre per un totale di 350, nel corso dell'esercizio 2016 l'ente effettua le seguenti variazioni di bilancio e le seguenti re-imputazioni contabili nel modo seguente :

ESERCIZIO 2016			
ENTRATA	IMPORTO	SPESA	IMPORTO
Utilizzo fondo pluriennale vincolato	350	Realizzazione scuola	200
		Fondo pluriennale vincolato	150
Totale entrata	350	Totale spesa	350

ESERCIZIO 2017			
-----------------------	--	--	--

ENTRATA	IMPORTO	SPESA	IMPORTO
Utilizzo fondo pluriennale vincolato	150	Realizzazione scuola	150
Totale entrata	150	Totale spesa	150

E questo è solo uno dei tanti casi che nella dinamica gestionale si può presentare.

Il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi

Le profonde innovazioni introdotte con l'Armonizzazione contabile implicano, altresì, l'obbligo di procedere al *riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi* determinati con le "vecchie regole" facendo applicazione del nuovo principio contabile della competenza finanziaria potenziata.

Si tratta di un'operazione obbligatoria alla quale l'ente deve provvedere "contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014" con deliberazione di Giunta Municipale, previo parere favorevole del revisore dei conti, che è sanzionata con lo scioglimento del consiglio comunale (art. 3, commi 7 e 8 del d.lgs. 118/2011).

In pratica il riaccertamento straordinario è un'operazione in cui i residui attivi e passivi al 31/12/2014 determinati secondo le vecchie regole vengono ribaltati al 1° gennaio 2015 e rideterminati con le nuove regole dell'applicazione del principio applicato alla competenza finanziaria potenziata.

Con la citata operazione i residui passivi determinati con le vecchie regole, una volta verificata per i debiti più datati le valide azioni interruttive della prescrizione, possono subire tre strade diverse:

- 1) eliminazione: i residui al 31.12.2014 cui non corrispondono obbligazioni perfezionate (si pensi agli impegni assunti ai sensi dell'art. 183, comma 5, del Tuel vigente al 2014) sono definitivamente eliminati. La delibera di riaccertamento straordinario dei residui indica, per ciascun residuo passivo definitivamente cancellato, la natura della relativa fonte di copertura (finanziato da prestito, da entrata vincolata a specifica destinazione da legge o da principi, da trasferimento vincolato a specifica destinazione, da entrata vincolata a specifica destinazione dall'ente, da entrate libere);
- 2) re-imputazione: i residui passivi cui non corrispondono obbligazioni esigibili alla data del 31.12.2014 sono destinati ad essere re-imputati agli esercizi successivi quando diverranno esigibili. La delibera di riaccertamento straordinario dei residui indica, per ciascun residuo non scaduto cancellato, gli esercizi in cui l'obbligazione diventa esigibile, secondo i criteri individuati dal principio applicato alla contabilità finanziaria;
- 3) conservazione: i residui passivi che al 31.12.2014 hanno un'obbligazione giuridicamente perfezionata e sono esigibili secondo i criteri individuati dal principio applicato della contabilità finanziaria potenziata vengono mantenuti a residuo passivo.

Come indicato al punto 9.3 dell'allegato 4.2 del d.lgs. 118/2011, corretto e integrato dal d.lgs.126/2014, non sono oggetto di riaccertamento i residui attivi e passivi al 31.12.2014 che sono stati incassati e pagati prima del riaccertamento straordinario; pertanto l'analisi sopra delineata (tre strade) andrà effettuata con riferimento ai residui che alla data di riaccertamento straordinario dei residui non risultano essere stati pagati.

Il riaccertamento straordinario dei residui passivi, in sostanza, prevede un percorso che può essere sintetizzato nella seguente tabella:

Al 31.12 esiste l'obbligazione giuridicamente perfezionata?	E' stata formalmente avviata entro il 31.12.n la procedura di affidamento?	Al 31.12.n la somma è esigibile?	Risultato in sede di rendiconto dell'esercizio n
SI		SI	Residuo passivo esercizio n
SI		NO	La somma è conservata, ma è re-impegnata sull'esercizio n+1 o successivi in funzione dell'esigibilità
NO	SI		Questa casistica riguarda solo le spese in conto capitale e non può essere utilizzata per le spese correnti. La somma è conservata ma non costituisce residuo passivo, in quanto è prenotata sugli esercizi n+1 o successivi in funzione dell'esigibilità. Tale residuo viene pertanto re-imputato. Se entro un anno dall'avvio della procedura l'obbligazione giuridica non sarà perfezionata, la somma sarà cancellata in sede di rendiconto n+1
NO	NO		La somma è cancellata e confluisce nell'avanzo di amministrazione. Se l'investimento è finanziato con entrate con vincolo di destinazione già accertate, è costituito vincolo per una corrispondente quota dell'avanzo.

Nella revisione straordinaria dei residui passivi può essere utile riclassificare il valore complessivo dei residui passivi in una tabella del seguente tipo:

Residuo passivo al 31.12.2014 determinato con le vecchie regole		Strada 1- Eliminazione				Strada 2 - Re-imputazione				Strada 3 - Conservazione
Descrizione	Importo	Residuo passivo mandato in economia				Residuo re-imputato				Mantenuto a residuo
		Avanzo libero	Avanzo accantonato	Avanzo vincolato	Avanzo destinato	Anno N	N+1	N+2	Oltre	
Totale										

Analogamente a quanto descritto per i residui passivi, con l'operazione di riaccertamento straordinario dei residui, i residui attivi, determinati con le "vecchie regole" e rivisti alla luce della nuova competenza finanziaria potenziata possono subire tre strade diverse:

1. eliminazione: i residui attivi al 31.12.2014 cui non corrispondono obbligazioni perfezionate sono definitivamente eliminati;
2. re-imputazione: i residui attivi cui non corrispondono obbligazioni esigibili alla data del 31.12.2014 sono destinati ad essere re-imputati agli esercizi successivi quando diventeranno esigibili. La delibera di riaccertamento straordinario dei residui dovrà indicare, per ciascun residuo

non scaduto cancellato, gli esercizi cui l'obbligazione diviene esigibile, secondo i criteri individuati dal principio applicato della competenza finanziaria;

3. conservazione: i residui attivi che al 31.12.2014 hanno un'obbligazione giuridicamente perfezionata e sono esigibili secondo i criteri individuati dal principio applicato della competenza finanziaria vengono mantenuti a residuo attivo.

Come indicato al punto 9.3 dell'allegato 4.2 del d.lgs. 118/2011, corretto e integrato dal d.lgs.126/2014, non sono oggetto di riaccertamento i residui attivi e passivi al 31.12.2014 che sono stati incassati e pagati prima del riaccertamento straordinario; pertanto, l'analisi sopra delineata (tre strade) andrà effettuata con riferimento ai residui che alla data di riaccertamento straordinario dei residui non risultano essere stati incassati.

Il riaccertamento straordinario dei residui attivi, in sostanza, prevede un percorso che può essere sintetizzato nella seguente tabella:

Al 31.12 esiste l'obbligazione giuridicamente perfezionata?	Al 31.12.n la somma esigibile?	Risultato in sede di rendiconto dell'esercizio n
SI	SI	Residuo attivo esercizio n
SI	NO	La somma è conservata, ma è re-imputata sull'esercizio n+1 o successivi in funzione dell'esigibilità
NO		La somma è cancellata e confluisce nell'avanzo di amministrazione.

Nella revisione straordinaria dei residui attivi può essere utile riclassificare il valore complessivo dei residui attivi in una tabella del seguente tipo:

Residuo attivo al 31.12.2014 determinato con le vecchie regole		Strada 1- Eliminazione	Strada 2 - Re-imputazione				Strada 3 - Conservazione
Descrizione	Importo	Residuo attivo eliminato	Residuo re-imputato				Mantenuto a residuo
			Anno N	N+1	N+2	Oltre	
Totale							

Alla luce delle suesposte considerazioni, è del tutto evidente la necessità di avviare un attento studio del principio della competenza finanziaria potenziata da parte di tutti i soggetti coinvolti, dirigenti e responsabili di procedimenti anche al fine di organizzare l'attività di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi da portare avanti in parallelo al riaccertamento ordinario ai fini del rendiconto 2014 che, si ribadisce, deve essere fatto secondo le previgenti regole.

Il riaccertamento straordinario dei residui implica un'analisi puntuale degli atti contenuti nel fascicolo relativo a ciascun residuo, al fine di individuare gli elementi giuridici, di diritto civile e/o tributario, in relazione ai quali poter attestare i presupposti per il mantenimento, per la cancellazione definitiva o per la re-imputazione di ciascun residuo, in rapporto alle regole della competenza finanziaria potenziata.

Risulta, pertanto, necessario portare immediatamente a termine il lavoro di ricognizione dei residui esistenti nell'ultimo rendiconto approvato (esercizio 2013), compilando per ciascun residuo attivo e passivo la scheda che deve contenere le indicazioni sopra sintetizzate e note esplicative motivazionali in calce.

Più in particolare:

Residui attivi

a) mantenimento del residuo. Nel caso in cui il residuo si intende mantenere va specificata la ragione giuridica indicando l'anno o gli anni in cui se ne prevede l'incasso. Risulta fondamentale che, in caso di conservazione, vi sia una concreta ragione giuridica a supporto di tale scelta, verificando in particolare se sono state effettuate operazioni interruttive dei termini prescrizionali (identiche a quelle che saranno evidenziate nella parte relativa ai residui passivi). E' possibile anche mantenere solo una parte del residuo: in questo caso andranno indicati i due importi in modo separato, la parte da mantenere e quella da cancellare.

b) cancellazione del residuo. Nel caso in cui si intende cancellare il residuo, il responsabile avrà cura di specificare le motivazioni giuridiche di tale scelta, anche attraverso schede allegate di dettaglio; in modo particolare il dettaglio dovrà essere puntuale per i residui di più consistenza entità.

Residui passivi

Per poter accertare un residuo passivo è fondamentale verificare, in via preliminare, per i residui più datati (in generale nei cinque anni precedenti), se su di essi il creditore abbia attivato forme interruttive della prescrizione.

A tal riguardo, si specifica che l'interruzione dei termini prescrizionali si verifica allorquando:

- 1) sia stata proposta domanda giudiziale, anche in sede arbitrale (art. 2943 commi 1, 2, 3 e 4 c.c.);
- 2) il titolare abbia costituito in mora il debitore, cioè abbia fatto richiesta o intimazione scritta di adempiere al debitore ai sensi dell'art. 1219 c.c. (art. 2943 comma 4 c.c.);
- 3) sia stato effettuato un riconoscimento del debito da parte del soggetto obbligato (art. 2944 c.c.).

In tutti questi casi il termine di prescrizione riparte da zero, anche se, a ben vedere, la prescrizione stessa non è evitata.

La giurisprudenza ha elaborato precisi requisiti che debbano ricorrere nella diffida scritta stragiudiziale affinché essa sia idonea a provocare l'effetto interruttivo auspicato dal creditore. Ad avviso dei giudici, infatti, la lettera raccomandata, ai fini menzionati, deve contenere:

- 1) l'indicazione del debitore ("chiara indicazione del soggetto obbligato");
- 2) l'esplicitazione di una ben determinata pretesa (es. il pagamento di una certa somma di denaro) ;
- 3) l'espressa intimazione di adempimento "idonea a manifestare l'inequivocabile volontà del titolare del credito di far valere il proprio diritto nei confronti del soggetto indicato, con l'effetto sostanziale di costituirlo in mora" (Cassazione civile, sez. III, 29/05/1987, n. 4804; in senso analogo Tribunale di Roma, Sezione VIII, sentenza n. 5377 del 7/3/2005).

Risulta così consacrato il principio per cui l'intimazione stragiudiziale, ai fini dell'interruzione, deve essere proposta dal titolare del credito in modo tale da far emergere in maniera assolutamente chiara e univoca l'intento di esercitare il proprio diritto. Modi appropriati per dimostrare tale volontà potrebbero essere l'esplicitazione, nella lettera monitoria, dell'intenzione di adire, in caso di mancata soddisfazione del credito, gli organi giurisdizionali e la fissazione di un termine per l'adempimento spontaneo da parte del intimato.

Consegue, a titolo esemplificativo, che non possono essere ritenuti sufficienti la richiesta verbale di adempimento (difetta della forma scritta), la sollecitazione (anche scritta, ma) priva del carattere di intimazione vero e proprio in quanto si limita a contenere semplici manifestazioni di giudizio (Cassazione civile, sez. I, 19/01/1995, n. 561), la mera produzione di documenti, pur se idonea a dimostrare l'avvenuta interruzione, senza specificazione dell'intento monitorio (Cassazione

civile, sez. II, 30/03/2001, n. 4704), le trattative per comporre bonariamente la vertenza, salvo, in quest'ultimo caso, che dal comportamento del debitore risulti il riconoscimento dell'esistenza del diritto di credito ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 2944 c.c. (Cassazione civile, sez. III, 13/11/2003, n. 17134).

In tutte queste ipotesi ci si trova di fronte a “semplici sollecitazioni prive del carattere di intimazione e di espressa richiesta formale al debitore” (Tribunale di Roma, Sezione VIII, sentenza n. 5377 del 7/3/2005), sicché quest'ultimo non può essere ritenuto costituito efficacemente in mora ai sensi degli artt. 2943 e 1219 c.c.

Infine, Corte di Cassazione con la sentenza n. 10954 del 7 maggio 2013, ha avuto modo di precisare che, l'efficacia interruttiva della prescrizione di un atto proveniente dalla parte, che invochi la realizzazione di una propria pretesa, costituisce indagine di merito, non sindacabile in sede di legittimità, se congruamente motivata, per cui non può essere sotto tale aspetto censurato l'assunto dei giudici della Corte distrettuale, che hanno interpretato la missiva non come manifestazione inequivoca della volontà di agire in giudizio, ma come generica richiesta per una “soluzione bonaria”, non idonea ad integrare la costituzione in mora di cui all'art. 2943 1 c.c., la quale ha necessariamente carattere istantaneo.

Vanno, infine ricordate le indicazioni fornite dalla giurisprudenza contabile (ex multis Sez. reg. contr. Lombardia, delib. 7 febbraio 2006, n.2), secondo la quale “*i principi di contabilità pubblica non attribuiscono all'amministrazione il potere di disporre delle conseguenze della prescrizione, in quanto, a norma dell'art. 2937, comma 1, cod. civ., tale potere abdicativo presuppone la piena disponibilità del diritto*”. Con la conseguenza che l'amministrazione, una volta maturata la prescrizione, **ha l'obbligo**, e non la facoltà, **di farla valere** (Cons. Stato, sez. V, 23 gennaio 2008, n. 157).

Verificata, pertanto, per i debiti più datati, le valide azioni interruttive della prescrizione, e quindi il mantenimento del residuo, andrà specificato per ogni residuo mantenuto:

- se l'obbligazione giuridica sia stata perfezionata e se la somma è esigibile nell'anno, oppure negli anni successivi. Nel caso di somma esigibile nell'anno o negli anni successivi, dovrà essere espressamente indicata la suddivisione negli anni del debito;

- se l'obbligazione non è stata giuridicamente perfezionata, ma è stata avviata formalmente la procedura di affidamento (prenotazione impegno), tale somma sarà conservata ma non costituirà residuo passivo. Tuttavia, se entro un anno dall'avvio della procedura di affidamento del servizio/bene/lavoro pubblico, non sarà perfezionata l'obbligazione giuridica (individuato l'aggiudicatario contrattualmente con inizio delle attività) la somma sarà cancellata in sede di rendiconto dell'anno successivo.

Per quanto riguarda i lavori pubblici, si precisa che le somme prenotate (in caso di obbligazioni non perfezionate) sulla base della gara per l'affidamento dei lavori, formalmente indetta ai sensi dell'art. 53, comma 2, del citato decreto legislativo n. 163 del 2006, unitamente alle voci di spesa contenute nel quadro economico dell'opera, possono essere finanziate dal fondo pluriennale. Anche in questo caso, in assenza di aggiudicazione definitiva entro l'anno successivo le risorse accertate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiranno nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in conto capitale e il fondo pluriennale dovrà essere ridotto di pari importo.

Particolare attenzione deve essere dedicata alle somme per il salario accessorio, in quanto il principio contabile al punto 5.2 detta specifiche regole per l'imputazione dell'impegno e disciplina analiticamente le prassi applicative da adottare nel primo esercizio di applicazione del principio della

competenza potenziata, e delle operazioni da effettuare in sede di riaccertamento straordinario dei residui. Su tale delicata fattispecie ci si soffermerà con separata nota.

Su queste operazioni occorrerà la massima attenzione da parte di tutti gli operatori anche perché le Sezioni regionali di controllo della Corte al riguardo effettueranno puntuali verifiche.

Questa "operazione verità" dovrà essere effettuata con prudenza, come raccomanda la Corte dei Conti, e non dovrà essere demandata solo ai responsabili dei servizi finanziari degli enti, ma dovrà coinvolgere tutti gli attori degli enti locali, compresi gli amministratori, ma soprattutto la dirigenza e i responsabili di servizio.

Per la Corte dei conti questa operazione è l'occasione per smettere di finanziare spese reali con entrate teoriche, e rappresenta «un'irripetibile occasione per rendere più trasparenti e credibili i conti degli enti territoriali» ed evitare rischi che minano gli equilibri di bilancio.

Conclusioni

E' fondamentale ribadire che l'attuazione del nuovo sistema contabile coinvolge l'intera struttura burocratica dell'ente. stante che l'operazione di riaccertamento richiede una disamina puntuale dei residui attivi e passivi da reimputare negli esercizi successivi. Per tale fine è fatto obbligo al dirigente del Settore II° e ai diversi responsabili di servizi di collaborare fattivamente con il Settore finanziario per la definizione di tale operazione in tempi brevissimi e con priorità rispetto ad ogni altro affare di competenza.

Nel confidare in un corretto adempimento, si segnala che sul sito del MEF nella sezione "arconet" sono contenuti materiali interessanti per il passaggio alla contabilità armonizzata. L'attuazione della presente direttiva costituisce obiettivo gestionale. I dirigenti sono onerati di portare il contenuto della presente a conoscenza di tutti i dipendenti assegnati, coinvolti a vario titolo nei procedimenti di assunzione di impegni di spesa e di accertamento di entrate.

Ribera, 28 settembre 2015

***Il Segretario Generale
F.to Dott. Leonardo Misuraca***