# Il sistema degli accantonamenti e dei fondi nella contabilità finanziaria degli enti territoriali. Ratio normativa e strumenti di intervento.

(di Donato Centrone, magistrato della Corte dei conti)

Sommario

[Il sistema degli accantonamenti e dei fondi nella contabilità finanziaria degli enti territoriali. Ratio normativa e strumenti di intervento. 1](#_Toc1148494)

[1.1 Accantonamenti e fondi nel sistema armonizzato di contabilità degli enti territoriali 2](#_Toc1148495)

[1.1.1 Il fondo pluriennale vincolato 5](#_Toc1148496)

[1.2 Il fondo crediti di dubbia esigibilità 12](#_Toc1148497)

[1.2.1 Le modalità di quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità 16](#_Toc1148498)

[1.2.2. FCDE e controllo interno sugli equilibri finanziari 21](#_Toc1148499)

[1.2.3 Il rapporto fra il fondo da anticipazioni liquidità ed il fondo crediti di dubbia esigibilità 22](#_Toc1148500)

[1.3 I fondi rischi e oneri 28](#_Toc1148501)

[1.4 Il fondo perdite società partecipate 30](#_Toc1148502)

[1.4.1 I rapporti con i limiti al soccorso finanziario delle società pubbliche 35](#_Toc1148503)

## 1.1 Accantonamenti e fondi nel sistema armonizzato di contabilità degli enti territoriali

L’impianto del d.lgs. n. 118/2011 (in particolare, a seguito della novella operata dal d.lgs. n. 126/2014) si pone sulla scia di alcuni principi affermati dalla giurisprudenza del Giudice delle leggi, che ha “*costituzionalizzato*” alcuni capisaldi del nuovo ordinamento contabile, c.d. armonizzato, degli enti territoriali[[1]](#footnote-2). Dalla ricostruzione delle pronunce della giurisprudenza costituzionale in tema di tutela degli equilibri di bilancio emerge la necessità che l’ordinamento contabile armonizzato conduca, sia in fase di programmazione che di rendicontazione, ad una fedele rappresentazione della situazione economico-finanziaria degli enti territoriali, nonché al rispetto dei canoni della sana gestione di bilancio tutelati dal novellato art. 97 della Costituzione[[2]](#footnote-3).

Per assicurare l’equilibrio duraturo dei bilanci e la sostenibilità del debito degli enti territoriali è stato costruito un sistema contabile che, mutuando istituti propri della contabilità economico-patrimoniale, prevede la necessaria imputazione e valorizzazione, secondo regole predeterminate, di “accantonamenti” e di “fondi” (il fondo crediti di dubbia esigibilità[[3]](#footnote-4), il fondo rischi[[4]](#footnote-5); il fondo anticipazioni liquidità[[5]](#footnote-6); il fondo perdite società partecipate e organismi strumentali[[6]](#footnote-7)).

Inoltre, il rispetto delle regole di convergenza e di stabilità dei conti pubblici nazionali, concordate in sede europea, ha comportato che i bilanci, preventivi e consuntivi, delle amministrazioni interessate al consolidamento, ai fini dell’annuale dimostrazione del congruo rapporto fra “*indebitamento netto*” (o “*disavanzo pubblico*”) e “*debito pubblico*” rispetto al prodotto interno lordo[[7]](#footnote-8), fra le quali gli enti territoriali[[8]](#footnote-9), vengano redatti secondo criteri contabili non solo armonizzati (al fine di favorire le operazioni di consolidamento) ma anche rispondenti ai principi di attendibilità e veridicità (a cui è funzionale, per esempio, la creazione di un’apposita posta finalizzata a rendere note le passività potenziali, fornendole anticipata e tempestiva copertura finanziaria).

Infine, per realizzare le finalità del coordinamento della finanza pubblica, materia di competenza concorrente fra Stato e regioni (art. 117, comma 3, Cost.), in particolare sotto il profilo dell’imposizione dei principi fondamentali che gli enti territoriali devono osservare, il controllo sugli equilibri di bilancio non può limitarsi alla veridicità e attendibilità “statica”, ma deve estendersi alla sostenibilità e garanzia di conservazione nel tempo. Sotto questo profilo, l’accertamento delle entrate, nonché il loro mantenimento a rendiconto quali residui attivi, al fine di prevenire il rischio di future insussistenze dell’attivo, deve essere accompagnato dall’obbligatoria istituzione di due poste correttive prudenziali, l’accantonamento (in parte spesa nel bilancio dell’esercizio di competenza) ed il fondo crediti di dubbia esigibilità (quale quota accantonata del risultato d’amministrazione)[[9]](#footnote-10).

In tale ottica il principio della copertura finanziaria delle spese e dell’equilibrio dei bilanci pubblici, imposti dagli artt. 81 e 97 della Costituzione, come novellati dalla legge costituzionale n. 1/2012, assurgono a clausola generale in grado di abbracciare tutti i fenomeni di squilibrio, strutturale o prospettico[[10]](#footnote-11), nonché di colpire le norme di legge, statali o regionali, che possono causare effetti perturbanti la sana gestione finanziaria e contabile[[11]](#footnote-12).

Gli accantonamenti nel bilancio di previsione e le quote accantonate nel risultato d’amministrazione (in maniera similare a quanto accade nella contabilità civilistica, con gli accantonamenti in conto economico ed i fondi nel passivo dello stato patrimoniale) contribuiscono, appunto, a mantenere, nel tempo, un simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità istituzionali. I fondi e gli accantonamenti costituiscono, infatti, uno strumento contabile preordinato a garantire gli equilibri di bilancio attraverso la preventiva “*sterilizzazione*” di una certa quantità di risorse, atte a bilanciare eventuali future sopravvenienze passive. La previsione di dette poste deve essere congrua per due ragioni: da un lato, al fine di garantire un’adeguata copertura del rischio sottostante; dall’altro, per evitare che lo stanziamento accantonato non sottragga alla gestione risorse in misura superiore al necessario, irrigidendola impropriamente[[12]](#footnote-13).

Va concettualmente, oltre che contabilmente, distinto dai fondi finora accennati, il “*fondo pluriennale vincolato*”, introdotto anch’esso dal sistema di contabilità armonizzata (art. 3, comma 5, e punto 5.4 dell’Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), che costituisce lo strumento atto a garantire la copertura finanziaria delle spese imputate, in ragione della nuova configurazione del principio della competenza finanziaria (c.d. potenziata, cfr. postulato n. 16 dell’Allegato 1 al d.lgs. n. 118/2011 e punto 2 del d.lgs. n. 118/2011), ad un esercizio successivo rispetto a quello di imputazione delle correlate entrate. Il fondo pluriennale vincolato (da iscrivere quale posta di entrata nel bilancio di previsione), nonché il simmetrico fondo pluriennale di spesa (da iscrivere quale posta di uscita nel bilancio di previsione), oltre all’esigenza di garantire l’equilibrio finanziario nel corso del tempo, costituiscono eccezione ai postulati di unità e universalità del bilancio (n. 2 e n. 3 dell’Allegato 1 al d.lgs. n. 118/2011). Questi ultimi esigono, infatti, che tutte le entrate, a prescindere dalla loro origine, concorrano alla copertura di tutte le spese, con conseguente divieto di prevedere una specifica correlazione tra singola entrata e singola uscita, salvo le deroghe espressamente previste dalla legge[[13]](#footnote-14).

### 1.1.1 Il fondo pluriennale vincolato

L’art. 3, comma 5, del d.lgs. n. 118/2011 dispone che gli enti territoriali, al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria, enunciato nell'Allegato 1 (punto n. 16) al medesimo decreto, devono iscrivere, negli schemi di bilancio (previsti dal successivo art. 11, comma 1, lettere *a* e *b*), un “*fondo per la copertura degli impegni pluriennali derivanti da obbligazioni sorte negli esercizi precedenti*” (denominato, in sintesi, anche nel testo legislativo, “*fondo pluriennale vincolato*”), costituito:

a) in entrata, da due voci, riguardanti, distintamente, la parte corrente ed il conto capitale, per un importo corrispondente alla sommatoria degli impegni assunti[[14]](#footnote-15) negli esercizi precedenti, ma imputati sia all’esercizio considerato che a successivi, finanziati da risorse accertate in esercizi precedenti (determinato secondo le modalità indicate nel “*Principio applicato della programmazione*”, Allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011);

b) nella spesa, da una voce denominata “*fondo pluriennale vincolato*”[[15]](#footnote-16), per ciascuna unità di voto (riguardante, di solito, spese a carattere pluriennale) e distintamente per ciascun titolo di spesa. Tale fondo è determinato per un importo pari alle spese che si prevede di impegnare nel corso del primo anno del bilancio di previsione, con imputazione a esercizi successivi, sommato alle spese già impegnate in esercizi precedenti con imputazione ad esercizi successivi.

La copertura della quota di “*fondo pluriennale vincolato di spesa*”, riguardante le spese impegnate in esercizi precedenti, è costituita dal fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata, mentre la copertura della quota del “*fondo pluriennale vincolato di spesa*”, riguardante le spese che si prevede di impegnare nell'esercizio di riferimento con imputazione a esercizi successivi, è costituita dalle entrate che si prevede di accertare (e imputare) nel corso dell'esercizio di riferimento[[16]](#footnote-17).

L’introduzione dell’istituto del fondo pluriennale vincolato è diretta conseguenza dalla rinnovata conformazione del principio della competenza finanziaria, che, in base a quanto prescritto dal principio generale n. 16 (Allegato 1 al d.lgs. n. 118/2011), ha imposto la dissociazione, logica e contabile, fra il momento della “iscrizione” (di accertamenti e impegni) nelle scritture contabili rispetto a quello della “imputazione” al bilancio. La ridetta (eventuale) dissociazione temporale comporta, quale effetto, che l’accertamento di un’entrata possa avere una manifestazione (*rectius*, imputazione) anteriore rispetto a quella del correlato impegno di spesa (mentre, salvo quanto avvenuto in sede di riaccertamento straordinario dei residui, conseguente all’avvio del nuovo sistema contabile, non dovrebbe potersi verificare l’ipotesi inversa, stante la necessità di garantire la copertura finanziaria sin dal momento della nascita di qualunque obbligazione giuridica passiva per l’ente territoriale)[[17]](#footnote-18).

Il fondo pluriennale vincolato costituisce, appunto, lo strumento grazie al quale è possibile garantire, in esercizi successivi, la copertura finanziaria di impegni di spesa che hanno un’imputazione ritardata rispetto all’imputazione dei corrispondenti accertamenti.

Di conseguenza anche la struttura del bilancio di previsione degli enti territoriali è stata rivisitata. A tal fine, il “Principio contabile della programmazione”, Allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011, al paragrafo 9.4, prevede che ciascun programma di spesa, distintamente per i titoli in cui è articolato, deve indicare:

- la quota dello stanziamento che corrisponde ad impegni assunti in esercizi precedenti alla data di elaborazione del bilancio (indicata come voce “*di cui già impegnato*”)[[18]](#footnote-19);

- la quota di stanziamento relativa al fondo pluriennale vincolato, che corrisponde alla somma delle spese che si prevede di impegnare nell’esercizio con imputazione a esercizi successivi e/o delle spese che sono già state impegnate (iscritte in contabilità) in esercizi precedenti con imputazione a esercizi successivi (la cui copertura, in entrambi i casi, è costituita dalle entrate che si prevede di accertare, o meglio imputare, nel corso dell'esercizio e dal fondo pluriennale vincolato iscritto tra le entrate).

Le previsioni di competenza finanziaria vanno, infatti, elaborate in coerenza con il principio generale n. 16 (Allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011) e rappresentano le entrate e le spese che “*si prevede saranno esigibili in ciascuno degli esercizi considerati*”[[19]](#footnote-20), anche se la relativa obbligazione è sorta in esercizi precedenti (e, come tale, ha già avuto modo di essere iscritta, quale accertamento o impegno, nelle scritture contabili).

Inoltre, con riferimento a ciascun esercizio considerato nel bilancio di previsione, il nuovo ordinamento contabile impone di iscrivere, prima degli stanziamenti riguardanti le entrate, oltre alle quote di risultato d’amministrazione che si prevede di utilizzare[[20]](#footnote-21), le voci relative al fondo pluriennale vincolato[[21]](#footnote-22). Nello specifico, l'importo complessivo dei fondi pluriennali iscritti tra le entrate di ciascun esercizio considerato nel bilancio corrisponde alla somma dell’importo dei fondi pluriennali di spesa degli anni precedenti[[22]](#footnote-23).

Il paragrafo 5.4 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, puntualizza quanto disposto nell’articolato del decreto sull’armonizzazione, nonché nel Principio applicato della programmazione, definendo il “*fondo pluriennale vincolato*” come 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*”. Si tratta di un fondo che, oltre a garantire, come esposto, la copertura di spese imputate a esercizi successivi, in ragione dell'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria c.d. potenziata, è funzionale a rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti ed il loro effettivo impiego.

Il fondo pluriennale vincolato, infatti, precisa il Principio contabile applicato, è formato, generalmente[[23]](#footnote-24), da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate e imputate a esercizi precedenti rispetto a quelli di imputazione delle relative spese[[24]](#footnote-25). Il fondo riguarda prevalentemente le spese in conto capitale ma può essere destinato a garantire la copertura di spese correnti, ad esempio derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti rispetto alla corrispondente spesa.

Prescinde, invece, dalla natura vincolata o destinata delle entrate che lo alimentano, il fondo pluriennale vincolato costituito in occasione:

a) del riaccertamento ordinario dei residui, al fine di consentire la reimputazione di un impegno che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla registrazione, risulta non più esigibile nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce[[25]](#footnote-26);

b) del riaccertamento straordinario dei residui[[26]](#footnote-27), in sede di, avvenuto, adeguamento dello stock dei residui attivi e passivi (esistenti al 31 dicembre 2014) alla nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria.

Sugli stanziamenti di spesa intestati ai singoli fondi pluriennali vincolati non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti, ma, per poterli utilizzare, occorre una previa variazione di bilancio. Il fondo pluriennale risulta immediatamente utilizzabile, a seguito dell'accertamento delle entrate che lo finanziano, ed è possibile procedere all’impegno delle spese esigibili nell'esercizio in corso (la cui copertura è costituita dalle entrate accertate nel medesimo esercizio finanziario) e di quelle esigibili in esercizi successivi (la cui copertura è effettuata dal fondo).

L'esigenza di rappresentare, nel bilancio di previsione, oltre alle scelte operate, anche i tempi di previsto impiego delle risorse acquisite è stato ritenuto un fondamento nella programmazione della spesa pubblica locale (si pensi all’indispensabilità nel caso di entrate da indebitamento o di utilizzo di trasferimenti da altri livelli di governo).

Proprio perché il fondo pluriennale vincolato costituisce strumento di copertura finanziaria delle spese impegnate, ed imputate, a esercizi successivi rispetto a quelli delle correlate entrate, il Principio applicato prevede che, nel caso in cui, alla fine dell'esercizio, l’entrata sia stata accertata (imputata) o incassata mentre la spesa non sia stata impegnata, gli stanziamenti relativi al fondo pluriennale costituiscono “*economia di bilancio*”, dando luogo alla formazione di una quota del risultato di amministrazione (da qualificare, come libera, destinata o vincolata, in relazione alla tipologia di entrata accertata[[27]](#footnote-28))[[28]](#footnote-29).

Come sottolineato dalla deliberazione n. 32/2015/INPR della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti (in termini, la precedente n. 4/2015/INPR), il fondo pluriennale vincolato si genera, di regola, solo qualora sia collegato a spese già “*impegnate*” (ai sensi dei Principi, generale ed applicato, della contabilità finanziaria, di cui al d.lgs. n. 118/2011). Nel caso in cui, invece, le spese finanziate da correlate entrate non possano essere impegnate per assenza del presupposto del perfezionamento della relativa obbligazione giuridica (per es., aggiudicazione della gara), le entrate accertate affluiscono (quali residui attivi o cassa) al risultato di amministrazione (in genere, come quote vincolate o destinate), potendo generare, eventualmente, fondo pluriennale vincolato in esercizi successivi[[29]](#footnote-30).

È di tutta evidenza l’importanza della corretta contabilizzazione del fondo pluriennale vincolato ai fini del mantenimento degli equilibri generali di bilancio[[30]](#footnote-31). In particolare, va verificato che le entrate che lo alimentano siano, oltre che accertate, regolarmente riscosse, presupposto, quest’ultimo, propedeutico al mantenimento, anche, dell’equilibrio di cassa[[31]](#footnote-32).

Tuttavia, per facilitare il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica (costituiti, in precedenza, dal patto di stabilità interno e, in seguito, dal saldo di finanza pubblica[[32]](#footnote-33)), il principio contabile applicato (o specifiche norme di legge) hanno consentito la creazione di fondo pluriennale vincolato per le voci di spesa contenute nei quadri economici relative a spese di investimento per lavori pubblici, esigibili in esercizi successivi, anche se non interamente impegnate (ma solo prenotate sulla base dell’avvio delle procedure di aggiudicazione o di affidamento della progettazione).

Al fine di rivedere organicamente le plurime eccezioni introdotte nel, breve, arco temporale di vigenza dell’istituto, la legge di bilancio per il 2019 (art. 1, commi 909 e 910, legge n. 145/2018) ha previsto che le economie riguardanti le spese di investimento per lavori pubblici concorrono alla determinazione del fondo pluriennale secondo le modalità definite, entro il 30 aprile 2019, con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze (da emanare di concerto con il Ministero dell'interno e con la Presidenza del Consiglio dei ministri, su proposta della Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali, di cui all'articolo 3-*bis* del d.lgs. n. 118/2011).

In esecuzione, il DM MEF 1° marzo 2019 ha adeguato il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), consentendo il mantenimento della copertura, a mezzo del fondo pluriennale vincolato, delle “spese concernenti il livello minimo di progettazione” e delle spese non ancora impegnate per appalti pubblici di lavori (paragrafo 5.4.9)

Per quanto concerne le prime, il paragrafo 5.4.8 prevede che, alla fine dell'esercizio, le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato per il finanziamento delle spese concernenti il livello minimo di progettazione (se di importo pari o superiore a quello previsto dall'articolo 36, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 50 del 2016), anche se non ancora impegnate, possono essere conservate nel fondo pluriennale vincolato, determinato in sede di rendiconto, a condizione che siano state formalmente attivate le relative procedure di affidamento. In assenza di aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo, le risorse confluiscono nel risultato di amministrazione per la riprogrammazione dell'intervento, ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

Per quanto riguarda, invece, le seconde, il paragrafo 5.4.9 dispone che, alla fine dell'esercizio, le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato per il finanziamento di spese non ancora impegnate per appalti pubblici di lavori (di importo pari o superiore a quello previsto dall'articolo 36, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 50/2016), vanno conservate nel fondo pluriennale vincolato, determinato in sede di rendiconto, a condizione che siano verificate le seguenti prime due condizioni, e una delle successive:

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

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

c) le spese previste nel quadro economico sono state impegnate, anche parzialmente, sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputate secondo esigibilità, anche solo per alcune spese (elencate dal principio applicato) funzionali all'esecuzione dell'intervento;

d) sono state formalmente attivate le procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi al minimo;

e) entro l'esercizio successivo alla validazione del progetto destinato ad essere posto a base della gara, sono state formalmente attivate le procedure di affidamento.

Anche in questo caso, in assenza di aggiudicazione definitiva delle procedure entro l'esercizio successivo, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nel risultato di amministrazione per la riprogrammazione dell'intervento ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo[[33]](#footnote-34).

## 1.2 Il fondo crediti di dubbia esigibilità

L’art. 167 del d.lgs. 267/2000[[34]](#footnote-35) dispone che, nella missione "*Fondi e Accantonamenti*" del bilancio di previsione, all'interno del programma "*Fondo crediti di dubbia esigibilità*", deve essere stanziato un accantonamento, il cui ammontare va determinato in considerazione dell'importo delle entrate (accertamenti di competenza) di dubbia e difficile esazione, seguendo le modalità indicate nel Principio applicato della contabilità finanziaria (Allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011, paragrafo 3.3 ed esempio n. 5).

Il comma 2 della ridetta disposizione prescrive, inoltre, che, anche in sede di rendiconto, una quota del risultato di amministrazione deve essere accantonata a fondo crediti di dubbia esigibilità, con ammontare parametrato, questa volta, all'ammontare dei crediti (residui passivi) di dubbia e difficile esazione (e sempre seguendo i criteri indicati nell’Allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011).

Con l’introduzione del nuovo sistema contabile, infatti, anche le entrate di dubbia e difficile esazione (quali sanzioni amministrative al codice della strada, oneri di urbanizzazione, proventi derivanti dalla lotta all’evasione fiscale, etc.) vanno accertate per l’intero importo stimato del credito. Tuttavia, per tali accertamenti, va effettuato, all’interno del bilancio di previsione, un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, e, a fine esercizio, va creato un “vincolo” nel risultato di amministrazione.

Il FCDE costituisce, pertanto, un fondo rischi finalizzato a tutelare gli equilibri di bilancio, in particolare futuri, dell’ente territoriale, impedendo la copertura di impegni di spesa (e, soprattutto, del successivo pagamento) mediante l’accertamento di entrate di dubbia esigibilità (che, in quanto tali, rischiano di generare solo residui attivi e non cassa). L’adeguata quantificazione di detto fondo condiziona, in particolare, la veridicità del risultato di amministrazione, preservando l’ente da potenziali squilibri di cassa, allorché sia utilizzato, a copertura di spese future, avanzo libero, in realtà costituito da residui attivi non esigibili[[35]](#footnote-36).

La Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con le deliberazioni n. 4/2015/INPR, n. 32/2015/INPR e n. 9/2016/INPR, ha avuto modo di fornire delle importanti coordinate interpretative, in particolare nella fase di avvio del nuovo sistema di contabilità c.d. armonizzata.

Infatti, uno degli elementi di maggiore rilevanza nella determinazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, a seguito dell’operazione di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, è stato la corretta determinazione della quota accantonata a “*fondo crediti di dubbia esigibilità*”, avente la funzione, similare a quella di un fondo rischi, di tutelare gli equilibri di bilancio, impedendo l’utilizzo di entrate di dubbia esigibilità a copertura di impegni di spesa[[36]](#footnote-37).

L’adeguata quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, in conformità al Principio applicato della contabilità finanziaria (paragrafo 3.3 ed Esempio n. 5 dell’Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), ha condizionato la veridicità del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, preservando l’ente da disavanzi occulti e da potenziali squilibri di competenza e di cassa[[37]](#footnote-38). La determinazione delle entrate di dubbia e difficile esazione e la conseguente “svalutazione” tutela, infatti, l’ente territoriale dal rischio di utilizzare entrate non riscuotibili per finanziare obbligazioni passive, generando una gestione in “*sostanziale situazione di disavanzo*”[[38]](#footnote-39).

La necessaria creazione, nella parte spesa del bilancio di previsione, di una posta compensativa e correttiva del grado di rischio di riscossione delle entrate ha comportato il superamento della prassi della gestione degli accertamenti di alcune entrate in termini di mera cassa[[39]](#footnote-40). Tale *modus procedendi*, non vietato espressamente del previgente sistema contabile, facendo coincidere il momento dell’accertamento con quello della riscossione, mirava ad evitare di fornire copertura finanziaria a impegni di spesa mediante entrate di dubbia esigibilità. Tuttavia, si trattava di un comportamento contabile, anche se ispirato a prudenza, contrario ai principi di veridicità e attendibilità del bilancio (essendo le entrate in parola gestite “*fuori bilancio*”), che rischiava di alimentare fenomeni di occultamento della reale capacità di entrata dell’ente territoriale (risultando la riscossione/accertamento di queste ultime, riferite ad esercizi anche risalenti nel tempo, delle “*sopravvenienze attive*” non collegate alla programmazione finanziaria di competenza).

In tale ottica, l’esigenza di armonizzare i sistemi contabili di regioni ed enti locali[[40]](#footnote-41) ha indotto il legislatore a preferire, salvo eccezioni[[41]](#footnote-42), un sistema contabile in cui l’accertamento va, in modo omogeneo per tutte le tipologie di entrata, iscritto nelle scritture contabili al momento dell’insorgenza di un’obbligazione giuridica attiva (da imputare ad un predeterminato esercizio di bilancio, in ragione della stimata esigibilità) per l’intero importo desumibile dal titolo sottostante[[42]](#footnote-43), salvo accantonare, in parte spesa, una voce compensativa del rischio di mancata riscossione (il FCDE).

Un primo dubbio che le amministrazioni territoriali hanno dovuto affrontare, in proposito, è stato costituito dalla individuazione degli accertamenti di entrata (e, di conseguenza, dei residui attivi/crediti) di dubbia e difficile esazione, operazione che, sia pure rimessa dal Principio contabile applicato (paragrafo 3.3) alle amministrazioni territoriali, non può considerarsi “libera”, ma va discrezionalmente motivata, in ragione del tasso di riscossione registrato dalle singole tipologie di entrata in esercizi precedenti (oppure in ragione di eventuali ulteriori elementi di fatto o di diritto, come, per esempio, la natura del soggetto debitore).

Non sono oggetto di svalutazione, invece, per espressa previsione del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, i crediti da altre amministrazioni pubbliche, quelli garantiti da fidejussione e le entrate tributarie che, sulla base del medesimo Principio (paragrafo 3.7), vanno accertate per cassa.

Non sono altresì oggetto di svalutazione le entrate di dubbia e difficile esazione riguardanti entrate riscosse da un ente per conto di un altro ente e destinate ad essere versate all'ente beneficiario finale (fattispecie in cui il fondo crediti di dubbia esigibilità va accantonato dall'ente beneficiario finale[[43]](#footnote-44)).

Dall’altro lato, si è posto il problema di evitare atteggiamenti contabili volti a eliminare dal rendiconto obbligazioni giuridiche perfezionate e scadute (residui attivi/crediti) di difficile esazione, operazione che ha riflessi sulla responsabilità connessa alla cura delle entrate pubbliche e comportare alterazioni dei risultati di amministrazione[[44]](#footnote-45). Sul punto, tuttavia, il paragrafo 9 del Principio contabile applicato, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, riguardante l’operazione di annuale riaccertamento (ordinario) dei residui attivi, dopo aver ricordato, con riferimento ai crediti di dubbia e difficile esazione, la necessità di procedere al prescritto accantonamento a FCDE (quale quota del risultato di amministrazione)[[45]](#footnote-46), dispone che, 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 operarne lo stralcio dal conto del bilancio, “*riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione*”.

In disparte le antinomie presenti nel Principio contabile applicato*[[46]](#footnote-47)*, il fondo crediti di dubbia esigibilità costituisce, con evidenza, lo strumento atto a prevenire eventuali futuri squilibri di bilancio. In tale ottica, fino a quando il predetto fondo non risulti adeguato, la norma vieta agli enti di utilizzare l’avanzo (libero) di amministrazione[[47]](#footnote-48).

L’eventuale emersione, a seguito dell’accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità, di un disavanzo di amministrazione è sintomo, infatti, del pregresso impiego di risorse di cui l’ente non aveva effettiva disponibilità (posto che i residui attivi, aventi fonte in accertamenti iscritti in esercizi precedenti, non si sono tradotti in riscossioni). Ne consegue la necessità sia di ripianare la situazione di disavanzo (cfr. art. 118 d.lgs. n. 267/2000 e art. 42 d.lgs. n. 118/2011) che, in prospettiva, di adottare appropriati interventi sul piano strutturale della capacità di incasso delle entrate.

Prima di esaminare i parametri di quantificazione (nel bilancio di previsione e, a rendiconto, nel risultato d’amministrazione), appare opportuno puntualizzare che l’accantonamento a FCDE (come, del resto, gli altri fondi previsti dalla disciplina in materia di armonizzazione dei bilanci o da disposizione ad essa collegate[[48]](#footnote-49)) non è oggetto di impegno e, come tale, a fine esercizio genera un'economia di bilancio (che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata[[49]](#footnote-50)). Si tratta della logica conseguenza della natura di mera posta compensativa di entrate, propria del FCDE, non destinata all’assunzione di un impegno, ma a comprimere l’intera capacità di spesa dell’ente in misura proporzionale al tasso di mancata riscossione delle entrate[[50]](#footnote-51).

### 1.2.1 Le modalità di quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità

Il paragrafo 3.3 del Principio contabile applicato della contabilità finanziaria, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, dopo aver ricordato, come già esposto, che vanno accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale (ad esempio, sanzioni amministrative al codice della strada, oneri di urbanizzazione, proventi derivanti dalla lotta all'evasione, etc.), precisa, come primo criterio di quantificazione, che le entrate che, negli esercizi precedenti al 2015 (entrata in vigore a regime del d.lgs. n. 118/2011), erano accertate “*per cassa*”, devono continuare ad essere accertate per cassa fino al loro esaurimento[[51]](#footnote-52).

Inoltre, il Principio contabile applicato (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), a differenza del sistema economico-patrimoniale delle imprese private, in cui la percentuale di svalutazione dei crediti riduce direttamente il valore nominale da esporre in stato patrimoniale[[52]](#footnote-53), impone di contabilizzare l’accantonamento a FCDE in apposita voce degli stanziamenti di spesa del bilancio di previsione. Tale opzione comprime, indistintamente, la capacità di spesa, nell’esercizio di competenza, dell’ente territoriale. Quest’ultimo, infatti, a fronte di un predeterminato ammontare di accertamenti stimati (ipotizzando l’assenza di avanzo libero di amministrazione da poter eventualmente applicare), potrà prevedere di impegnare spese per un importo non superiore ai primi, ridotto dell’accantonamento di competenza da effettuare a FCDE[[53]](#footnote-54).

Inoltre, va precisato, altra premessa indispensabile, che le modalità di quantificazione dei due fondi (l’accantonamento di competenza ed il fondo da accantonare nel risultato di amministrazione) sono calcolati, dal medesimo Principio contabile applicato (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 3.3 ed Esempio n. 5), in modo autonomo e distinto (essendo frutto, il primo, del rapporto fra riscossioni e accertamenti di competenza, negli ultimi 5 esercizi; il secondo, del rapporto fra residui attivi riscossi e residui attivi esistenti all’inizio di ognuno dei 5 esercizi precedenti). Il medesimo Principio contabile applicato, tuttavia, in alcuni punti, sembra far pensare ad un’automatica confluenza dell’importo accantonato a FCDE nel bilancio di previsione nella quota accantonata, agli stessi fini, del risultato di amministrazione[[54]](#footnote-55).

Per quanto concerne l’accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità quale stanziamento nel bilancio di previsione, il Principio contabile applicato dispone che l’ammontare sia determinato in considerazione della dimensione dei crediti (residui attivi) che si prevede si formeranno nell'esercizio. A tal fine, occorre calcolare la media del rapporto tra incassi e accertamenti, per ciascuna tipologia di entrata, nell’ultimo quinquennio[[55]](#footnote-56).

Il medesimo Principio applicato ha consentito, nei primi esercizi di applicazione, di stanziare, nel bilancio di previsione, un importo, a titolo di accantonamento a FCDE, inferiore a quello risultante dalla piana applicazione del tasso di mancata riscossione degli accertamenti delle entrate, valutate di dubbia esigibilità, nell’ultimo quinquennio, per giungere all’integrale accantonamento entro il 2017 per le regioni e, a seguito di successive modifiche normative[[56]](#footnote-57), entro il 2021 per gli enti locali[[57]](#footnote-58).

Invece, in sede di rendiconto, gli enti territoriali, fin dal primo esercizio di applicazione del Principio contabile applicato, hanno dovuto accantonare, nel risultato di amministrazione[[58]](#footnote-59), l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel pertinente prospetto[[59]](#footnote-60), frutto, in questo caso, della percentuale di mancata riscossione dei residui attivi, valutati di dubbia esigibilità, nell’ultimo quinquennio (non degli accertamenti di competenza)[[60]](#footnote-61).

Il medesimo Principio, tuttavia, come novellato dal DM 20 maggio 2015[[61]](#footnote-62), fa salva, anche in sede di rendiconto, “*la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio*”. Tale possibilità, alla luce del suo tenore letterale, nonché della collocazione sistematica, era stata letta, da parte di alcuni enti territoriali, come legittimante la possibilità di ridurre, secondo le percentuali sopra esposte, anche la quota da accantonare a FCDE nel risultato d’amministrazione del primo esercizio successivo all’entrata in vigore del d.lgs. n. 118/2011 (il 2015). Tuttavia, la suddetta interpretazione si sarebbe posta in distonia con l’accantonamento a FCDE effettuato, dai medesimi enti territoriali, in occasione dell’avvio del nuovo sistema di contabilità armonizzata, il riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2015, di cui è stato parte integrante il primo accantonamento a FCDE nel risultato di amministrazione (art. 3, comma 7, lett. e), d.lgs. n. 118/2011). Quest’ultimo, in aderenza al medesimo Principio contabile applicato (cfr. paragrafo 9.3), è stato calcolato, al 1° gennaio 2015, in ragione della percentuale di smaltimento dei residui attivi, senza alcuna decurtazione percentuale. La quota da accantonare a FCDE nel risultato d’amministrazione al 1° gennaio 2015 (calcolato a seguito della complessiva operazione di riaccertamento straordinario dei residui) ha contribuito, in misura assolutamente e statisticamente prevalente, a creare l’eventuale maggiore disavanzo d’amministrazione, oggetto della facoltà di ripiano trentennale concessa dal legislatore (in quanto derivante dall’introduzione del nuovo sistema contabile)[[62]](#footnote-63). L’ipotetica concessione di una decurtazione percentuale della quota da accantonare a FCDE nel risultato d’amministrazione in sede di chiusura del primo rendiconto successivo avrebbe prodotto una corrispondente, simmetrica, riduzione del disavanzo derivante dal primo accantonamento a FCDE.

Pertanto, la giurisprudenza contabile ha ritenuto che la facoltà concessa, sul punto, dal Principio contabile applicato si riferisca alla possibilità, prevista dal medesimo Principio, di utilizzare, in sede di determinazione della quota da accantonare a FCDE nel risultato di amministrazione, il c.d. “*metodo semplificato*”[[63]](#footnote-64)

Quest’ultimo nasce da una premessa normativa espressa. Infatti, la gestione ordinaria, annualmente, comporta la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione dei vecchi crediti, per cui lo stock complessivo dei residui attivi tende ad essere sostanzialmente stabile nel tempo. Se si mantiene come ipotesi che l'ammontare dei residui attivi non subisce significative variazioni nel tempo, anche la quota del risultato di amministrazione accantonata al fondo crediti di dubbia esigibilità tende ad essere stabile e, di conseguenza, gran parte dell'accantonamento a FCDE, effettuato annualmente nel bilancio di previsione, non è destinato a confluire nella quota del risultato di amministrazione accantonata a tal fine. Pertanto, in considerazione delle difficoltà transitorie di applicazione dei nuovi principi riguardanti la gestione dei residui attivi e del fondo crediti di dubbia esigibilità (che hanno determinato l'esigenza di rendere graduale l'accantonamento nel bilancio di previsione), il Principio contabile applicato ha consentito che la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità possa, fino al rendiconto 2018, essere determinata per un importo non inferiore al seguente[[64]](#footnote-65):

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

L'adozione di tale facoltà, precisa il medesimo Principio contabile, è effettuata tenendo conto della situazione finanziaria complessiva dell'ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019[[65]](#footnote-66).

Tornando alla disciplina di carattere generale, il Principio contabile afferma che quando un credito è dichiarato definitivamente ed assolutamente inesigibile, lo si elimina dalle scritture finanziarie e, per lo stesso importo, si riduce la quota accantonata nel risultato di amministrazione a titolo di FCDE[[66]](#footnote-67).

Si ricorda, infine, che l’eventuale quota del risultato di amministrazione "*svincolata*" (o meglio, “*dis-accantonata*”), 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[[67]](#footnote-68).

Si fa rinvio, per le ulteriori modalità applicative, oltre che ai criteri indicati nell’Esempio n. 5 del Principio applicato della contabilità finanziaria, agli orientamenti di carattere generale contenuti nelle deliberazioni della Sezione delle autonomie[[68]](#footnote-69) ed agli approfondimenti interpretativi contenuti in plurime pronunce della magistratura contabile[[69]](#footnote-70), concernenti, in particolare, le differenza fra “accantonamento” di competenza e “fondo” nel risultato di amministrazione e sul corretto utilizzo del metodo c.d. “semplificato” nella fase transitoria programmata dal legislatore[[70]](#footnote-71), nonché i criteri di determinazione, non liberi, ma motivatamente discrezionali, in base ai quali individuare le entrate di dubbia esigibilità[[71]](#footnote-72).

### 1.2.2. FCDE e controllo interno sugli equilibri finanziari

La Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, in varie deliberazioni (n. 23/2013/INPR, n. 18/2014/INPR, n. 32/2015/INPR), ha evidenziato il rapporto, ai fini del mantenimento degli equilibri di bilancio, fra la corretta determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità (nel bilancio di previsione o a rendiconto), ed il controllo interno sugli equilibri finanziari dell’ente locale, disciplinato dall’art. 147, comma 2, lettera c), del d.lgs. n. 267/2000 (come novellato dall’art. 3 del d.l. n. 174/2012, convertito dalla legge n. 213/2012). La predetta forma di controllo interno, infatti, introdotta dalla riforma del 2012, mira a “*garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno, mediante l’attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l’attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi*”.

La previsione delle entrate e delle spese nel bilancio di previsione, pertanto, nonché le operazioni di gestione, oltre a conformarsi al principio generale della contabilità finanziaria (Allegato n. 1 a d.lgs. n. 118/2011, punto n. 16)[[72]](#footnote-73), devono, ai fini del mantenimento, anche futuro, degli equilibri di bilancio garantire la corretta determinazione dell’importo da accantonare a FCDE (pena la copertura di spese reali a mezzo di entrate solo virtuali).

A tal fine, anche in sede di salvaguardia degli equilibri (ex art. 193 del d.lgs. n. 267/2000 ed art. 50 del d.lgs. n. 118/2011), gli enti territoriali devono prevedere misure adeguate a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria (anche derivanti dall’approvazione del rendiconto dell’esercizio precedente) facciano prevedere un disavanzo nella gestione di competenza, di cassa ovvero dei residui. Queste ultime situazioni di squilibrio possono derivare, per esempio, oltre che dalla necessità di finanziarie l’eventuale riconoscimento di debiti fuori bilancio[[73]](#footnote-74), dall’esigenza di adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione o da accantonare (*rectius*, variare) nel bilancio di previsione[[74]](#footnote-75).

### 1.2.3 Il rapporto fra il fondo da anticipazioni liquidità ed il fondo crediti di dubbia esigibilità

L’art. 2, comma 6, del d.l. n. 78/2015, convertito dalla legge n. 125/2015, dichiarato incostituzionale dalla recente sentenza della Consulta n. 4/2020, aveva previsto che "*gli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui all’articolo 1 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, utilizzano la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell’acquisizione delle erogazioni, ai fini dell’accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione*".

Per comprendere il contenuto e la *ratio* della norma in parola, occorre richiamare, in primo luogo, alcune deliberazioni della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, che, per prima, si è posta il problema degli impropri effetti espansivi della capacità di spesa degli enti territoriali prodotti dalla riscossione di anticipazioni di liquidità (ai sensi del citato d.l. n. 35/2013, e collegate norme successive) o di fondi di rotazione aventi il medesimo scopo (quale quello disciplinato dall’art. 243-*ter* del d.lgs. n. 167/2000, funzionale all’impostazione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale)[[75]](#footnote-76).

Nello specifico, l’art. 2, comma 6, del citato d.l. n. 78/2015 ha disposto che gli enti destinatari di anticipazioni di liquidità, destinate al pagamento di debiti liquidi ed esigibili, possano utilizzare “*la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell’acquisizione delle erogazioni, ai fini dell’accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione*”.

La norma presuppone, pertanto, l’esistenza di un accantonamento nel risultato di amministrazione finalizzato a sterilizzare gli effetti (potenzialmente espansivi della capacità di spesa) prodotti dalla riscossione delle anticipazioni di liquidità (si rimanda, per un migliore apprezzamento del meccanismo contabile sottostante alla costituzione del “*fondo anticipazioni liquidità*”, o FAL, alle deliberazioni della Sezione delle Autonomie n. 19/2014/QMIG e n. 33/2015/QMIG[[76]](#footnote-77)). Ove ricorra tale ipotesi, la medesima norma consente che il FCDE nel risultato d’amministrazione possa essere alimentato anche con la quota accantonata a titolo di FAL.

La Corte dei conti, con deliberazione n. 19/SEZAUT/2014/QMIG, ha ritenuto, infatti, che le anticipazioni di liquidità concesse ai sensi del d.l. n. 35/2013 “*hanno sostanzialmente, e non solo formalmente, la natura di anticipazione; diversamente, risulterebbe violato l’art. 119, comma 6, Cost., secondo cui le Regioni e gli enti locali possono ricorrere all’indebitamento solo per finanziare spese di investimento*” (in termini, in seguito, le sentenze della Corte Costituzionale n. 181/2015 e n. 89/2017).

Con la successiva deliberazione n. 33/2015/QMIG, la Sezione delle Autonomie ha ribadito che, nei bilanci degli enti soggetti alle regole dell’armonizzazione contabile, la sterilizzazione degli effetti, impropriamente positivi, che le anticipazioni di liquidità[[77]](#footnote-78) produrrebbero sul risultato di amministrazione, va effettuata stanziando, nel titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti, un fondo, di importo pari alle anticipazioni incassate, che, a fine esercizio, non potendo essere impegnato (come tutti i fondi), confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata (ex art. 187 d.lgs. n. 267/2000 e art. 42 d.lgs. n. 118/2011). Il predetto fondo va poi ridotto, annualmente, in proporzione alla quota capitale rimborsata in ogni esercizio.

Nella medesima deliberazione n. 33/2015/QMIG, la Sezione delle Autonomie ha affermato che l’utilizzo del fondo anticipazioni liquidità (FAL), finalizzato all’esposta sterilizzazione dell’improprio incremento della capacità di spesa, se utilizzato ai fini della dimostrazione della congruità dell’accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato d’amministrazione, facoltà prevista dal citato art. 2, comma 6, del d.l. n. 78/2015, “*non deve produrre effetti espansivi della capacità di spesa*”.

Invero, come ha avuto modo di apprezzare l’evoluzione giurisprudenziale successiva, la possibilità consentita dalla norma in parola (conteggiare, ai fini della dimostrazione della congruità del FCDE nel risultato d’amministrazione, l’importo della quota accantonata a FAL) determina, algebricamente, un effetto espansivo della capacità di spesa dell’ente territoriale (posto che il risultato d’amministrazione, invece di essere “gravato” dalle quote accantonate sia a titolo di FCDE che di FAL, vedrà, in caso di concorrenza di entrambi, una quota accantonata complessiva di importo non superiore a quella da effettuare a titolo di FCDE[[78]](#footnote-79)).

La ridetta disposizione, pertanto, proprio per il suo contenuto non ritenuto pienamente conforme alla clausola generale degli equilibri di bilancio dettata dalla Carta costituzionale (cfr. artt. 81, 97 e 119), è stata spesso oggetto di attenzione, da parte delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti (in particolare, in sede di valutazione del conseguimento degli obiettivi intermedi posti dai piani di riequilibrio finanziario pluriennale, ex art. 243-*bis* TUEL[[79]](#footnote-80), e di eventuale rimodulazione di quest’ultimo[[80]](#footnote-81)).

Inoltre, sulla facoltà normativa in esame si sono pronunciate le Sezioni riunite in speciale composizione che, nella sentenza n. 26/2016/EL[[81]](#footnote-82), hanno precisato che, a differenza del FCDE, che mira a “sterilizzare” i residui di difficile o dubbia esazione, il “fondo da anticipazione di liquidità” (FAL)[[82]](#footnote-83), ha il diverso scopo di neutralizzare la fittizia incidenza positiva sul risultato di amministrazione di una erogazione finanziaria che dovrebbe incidere solo sulla liquidità dell’ente ricevente. Di conseguenza, se il FCDE da accantonare nel rendiconto si riduce (o si azzera) quando vengono riscossi o cancellati residui attivi, il FAL, invece, diminuisce annualmente, come esposto, in ragione della quota rimborsata dell’anticipazione ricevuta.

La comune esigenza dei due fondi di limitare la spesa all’effettiva capacità finanziaria dell’ente, evitando un’impropria espansione generata dalla mera copertura in termini di competenza (mediante un avanzo d’amministrazione fondato su residui attivi di dubbia esigibilità), non incide sulla differente funzione, svolta, rispettivamente, da ognuno dei due. Nello specifico, l’anticipazione di liquidità, erogata ai sensi del d.l. 35/2013 (o di similari norme successive), come statuito anche dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 181/2015), per non incidere sul risultato di amministrazione, deve essere “compensata” da un simmetrico accantonamento, al fine di impedire un incremento della capacità di spesa (posto che il pagamento dei residui passivi, effettuato grazie all’anticipazione, ne aumenta la quota libera[[83]](#footnote-84)).

L’art. 2, comma 6, del d.l. 78/2015 mirava, pertanto, a non comprimere eccessivamente l’autonomia finanziaria degli enti, sul presupposto che l’utilizzo dell’accantonamento a FAL ai fini del FCDE non si traduce, automaticamente, nel rischio di una surrettizia fittizia copertura di future spese, in quanto, l’ente territoriale, in ogni caso, in aderenza al Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011), è tenuto a dimostrare di aver accantonato, a FCDE, adeguate risorse per far fronte all’ipotesi di parziale o totale cancellazione dei residui attivi[[84]](#footnote-85). Grazie alla norma in parola, da un lato, si elideva il rischio che l’avanzo (libero) d’amministrazione si incrementasse per effetto di crediti non riscuotibili, ma si evitava, altresì, che l’accantonamento da anticipazioni di liquidità (che, a monte, deriva dall’attribuzione di un finanziamento avente fonte nella medesima accertata incapacità di riscossione dei residui attivi, già considerati anche ai fini della costituzione FCDE) duplicasse, impropriamente, la stessa esigenza di prevenzione, irrigidendo eccessivamente i bilanci degli enti territoriali[[85]](#footnote-86).

Per questo motivo, il legislatore aveva ritenuto possibile evitare di sommare l’importo dei due fondi quando l’ente dimostrasse di aver accantonato un FCDE in misura congrua alla percentuale di mancate riscossioni registrate in esercizi pregressi. Va tenuto presente, altresì, che, se è vero che l’anticipazione di liquidità ha consentito di chiudere pregressi residui passivi, incrementando, *in parte qua*, il valore del risultato d’amministrazione, e, di conseguenza, la capacità di spesa dell’ente territoriale (la cui cassa e residui attivi, che ai quei debiti avrebbero dovuto dare copertura, sono rimasti inalterati) è anche vero che l’ente territoriale, negli anni successivi, deve reperire adeguate risorse (distraendole ad altre necessità di spesa) per provvedere al rimborso (quota capitale e interessi) dell’anticipazione ricevuta (fattore che comprime, a sua volta, sia pure diluendola nel tempo, la capacità di spesa). Di conseguenza se, oltre alla ridetta compressione, l’ente dovesse contabilizzare, nel rendiconto, sia l’accantonamento a titolo di FCDE che di FAL, la capacità di spesa verrebbe ridotta ad un valore inferiore a quello necessario a garantire i futuri equilibri di bilancio (a cui, come esposto in apertura del capitolo, i fondi sono funzionali), assumendo valori tendenti all’integrale elisione del rischio, piuttosto che alla sua adeguata prevenzione[[86]](#footnote-87).

La norma, inoltre, non consentiva agli enti territoriali di “eliminare” la quota accantonata a titolo di FAL nel risultato d’amministrazione (interpretazione che si porrebbe in contrasto con i principi affermati dalla Corte Costituzionale nelle sentenze n. 181/2015 e n. 89/2017, sotto il profilo della mancata “*sterilizzazione*”, ai fini del risultato d’amministrazione, delle somme riscosse a titolo di anticipazioni di liquidità, e non di mutui), ma solo di “conteggiare” (*rectius*, sommare) quest’ultima ai fini della dimostrazione della congruità della quota accantonata a FCDE (importo che, invece, si riduce in misura simmetrica all’ammontare del FAL, avendo ritenuto il legislatore, come esposto, che anche quest’ultimo nasca, *ab origine*, dalla analoga esigenza di copertura del rischio di mancata riscossione di residui attivi, che, di conseguenza, hanno imposto il ricorso all’anticipazione di liquidità).

Invece, le Sezioni riunite della Corte dei conti in sede giurisdizionale, in speciale composizione, con l’ordinanza n. 5 del 18 febbraio 2019 (mutando i propri orientamenti precedenti)[[87]](#footnote-88), hanno sollevato questione di legittimità costituzionale dell’art. 2, comma 6, del decreto-legge n. 78/2015, convertito dalla legge n. 125/2015, come interpretato autenticamente dall’art. 1, comma 814, della legge n. 205/2017, per contrasto con gli artt. 3, 81, 97 e 119 della Costituzione. Infatti, partendo dal presupposto che la norma in esame consenta di elidere la quota accantonata a FAL, hanno ritenuto eluso il giudicato costituzionale formatosi con le sentenze della Consulta n. 181/2015, n. 269/2016 e n. 89/2017, esposte in precedenza (che, per inciso, pur affrontando in motivazione la tematica della corretta qualificazione, e contabilizzazione, delle anticipazioni di liquidità, riguardavano norme di legge regionali). Inoltre, hanno ritenuto che la norma in esame ponga in dubbio la clausola generale dell’equilibrio di bilancio posta dagli art. 81 e 97 della Costituzione, nella misura in cui consente, eliminando il FAL, di dare copertura, mediante le pregresse anticipazioni di liquidità, a nuove spese. Sempre sul presupposto che la norma permetta di non conteggiare il FAL, sarebbe violato il divieto di indebitamento per sole spese di investimento, posto che le anticipazioni a suo tempo ricevute, e che avrebbero dovute essere “sterilizzate” tramite il FAL, potrebbero essere utilizzate anche per finanziare spesa corrente. Infine, sarebbe irragionevolmente violato il principio di uguaglianza posto che la norma consentirebbe un trattamento di favore agli enti in maggiore difficoltà finanziaria (quelli che, oltre a dover costituire un congruo FCDE, hanno richiesto, in passato, anticipazioni di liquidità) rispetto a quelli meno non virtuosi (che devono accantonare solo la quota di FCDE).

Le questioni sollevate sono state condivise, in riferimento agli artt. 81, 97, primo comma, e 119, sesto comma, Cost., dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 4/2020, che, in particolare, ha sottolineato come i tre parametri invocati operano in stretta interdipendenza, cosicché l’anomala utilizzazione delle anticipazioni di liquidità consentita dalle disposizioni impugnate finisce per ledere l’equilibrio del bilancio, il principio di sana gestione finanziaria e, contemporaneamente, viola la regola contenuta nell’art. 119, sesto comma, Cost., secondo cui l’indebitamento degli enti territoriali deve essere riservato a spese di investimento

## 1.3 I fondi rischi e oneri

I fondi e gli accantonamenti, di cui, come esposto, il d.lgs. 118/2011 fa ampio uso (portando all’interno di un sistema contabile, che rimane finanziario, strumenti di rappresentazione della, reale, situazione di bilancio propri della contabilità economico-patrimoniale) costituiscono uno strumento contabile preordinato a garantire gli equilibri di bilancio attraverso la preventiva sterilizzazione di una certa quantità di risorse, necessarie a compensare eventuali sopravvenienze passive o insussistenze dell’attivo (per esempio, una sentenza di condanna al risarcimento di danni, la riscossione di entrate in misura inferiore agli accertamenti, etc.). La congrua previsione di dette poste è funzionale a fornire adeguata copertura al rischio sottostante[[88]](#footnote-89).

Oltre agli esaminati FCDE e FAL, le altre principali tipologie di fondi, per le quali è necessario o opportuno prevedere stanziamenti in sede di bilancio di previsione (o nel corso della gestione) sono il “*fondo di riserva per spese obbligatorie e impreviste*”[[89]](#footnote-90), il “*fondo contenziosi o per altre passività potenziali*” ed il “*fondo perdite società partecipate*”.

Nello specifico, il fondo per far fronte a maggiori spese legate ad un contenzioso pendente o derivante da altre passività potenziali (art. 167, comma 3, d.lgs. n. 267/2000; art. 46, comma 3, d.lgs. n. 118/2011) va accantonato in misura congrua rispetto agli oneri stimati come necessari per il futuro pagamento (seguendo le modalità previste dal Principio contabile applicato della contabilità finanziaria, Allegato 4/2 al d.lgs.118/2011, paragrafo 5.2, lett. *h)*[[90]](#footnote-91), e va monitorato nel corso del tempo (al fine di valutarne la persistente adeguatezza).

Come evidenziato dalla Sezione delle Autonome della Corte dei conti (deliberazione n. 9/2016/INPR), essendo l’obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l’esito del giudizio), non è possibile impegnare una spesa, ma l’ente territoriale è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri stimati, accantonando, nell’esercizio in cui è stato instaurato il giudizio, le relative risorse, che, a fine esercizio (non essendo impegnabili), incrementano il risultato di amministrazione (con neutralizzazione a mezzo di contestuale evidenziazione di specifico fondo accantonato)[[91]](#footnote-92). Anche l’organo di revisione ha l’onere di verificare la congruità degli accantonamenti e, soprattutto, di monitorarne nel tempo l’adeguatezza.

Una delle cause degli squilibri strutturali del bilancio, in grado di provocare il dissesto finanziario, è rappresentata, infatti, specie per i comuni di minori dimensioni, da sentenze esecutive che determinano l’insorgere di (apparentemente) improvvisi oneri finanziari di rilevante entità (ed a cui il bilancio non riesce a dare copertura con le risorse disponibili nell’esercizio o nel successivo triennio, ex art. 193 TUEL)[[92]](#footnote-93).

La lettera dell’art. 167 TUEL, come integrato dal d.lgs. n. 126/2014[[93]](#footnote-94) accorda agli enti locali la mera facoltà di stanziare “*ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare*”. Invece, il Principio contabile applicato della contabilità finanziaria, allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 (inserito dal medesimo d.lgs. n. 126/2014), al punto 5.2, si esprime in termini di obbligo[[94]](#footnote-95).

Per superare l’esposta contraddizione, la magistratura contabile[[95]](#footnote-96) ha ritenuto operante il “*principio di specialità*”, in base al quale il punto 5.2. del Principio contabile riguarderebbe, specificamente, il fondo rischi per contenzioso, mentre l’art. 167 TUEL (come l’art. 46, comma 3, del d.lgs. n. 118/2011, per le regioni) costituirebbe una disposizione generale, che prevede la facoltà di accantonare somme in appositi fondi, tuttavia necessariamente diversi dall’obbligatorio “*fondo rischi per contenzioso*”.

Fra i ridetti fondi, che possono (o devono) essere accantonati per fare fronte ad analoghe passività potenziali, un esempio normato (Principio contabile applicato, Allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, paragrafo 5.5) è costituito dall’accantonamento funzionale a prevenire il rischio di escussione di una garanzia personale, prestata a favore società partecipate, altri organismi strumentali o soggetti terzi predeterminati (art. 207 d.lgs. n. 267/2000 e art. 62, comma 6, d.lgs. n. 118/2011).

Il Principio contabile applicato, infatti, nel disciplinare il trattamento delle garanzie fornite da un ente territoriale sulle passività contratte da terzi, specifica che, al momento della concessione, è possibile, in contabilità finanziaria, non effettuare alcuna contabilizzazione[[96]](#footnote-97). Nel rispetto del principio della prudenza, il medesimo Principio, subito dopo, “*ritiene opportuno*” che, nell’esercizio in cui è concessa, l'ente effettui un accantonamento in parte spesa (che, a fine esercizio, consente di destinare una quota del risultato di amministrazione a copertura dell'eventuale onere da escussione del debito garantito).

Invece, nel caso in cui si verifichi una prima escussione della garanzia da parte del terzo creditore, l’ente garante deve impegnare la spesa necessaria a pagare la rata e, contestualmente, accertare un credito di pari importo nei confronti del debitore originario (diritto di rivalsa), da imputare al medesimo esercizio, salvo stanziare, in spesa, un fondo rischi in misura corrispondente (data la dubbia esigibilità del credito in questione, che nasce, come esposto, dal pregresso mancato pagamento da parte del debitore garantito, a cui ha fatto seguito l’escussione della garanzia).

Infine, ai sensi di quanto disposto dall’art. 3, comma 17, della legge n. 350/2003, a seguito della terza richiesta consecutiva di pagare le annualità di un prestito garantito, tutto il debito residuo va registrato dall’ente territoriale garante come proprio (fermo restando il diritto di rivalsa nei confronti del debitore garantito). Pertanto, al pagamento della terza annualità, oltre alle operazioni contabili sopra esposte, l’ente deve impegnare (tra le “concessioni di crediti”) una spesa pari all'importo del debito residuo e, contestualmente, accertare un simmetrico credito nei confronti del debitore originario (salvo svalutarlo integralmente), nonché impegnare la spesa per interessi passivi e rimborso della quota capitale, sulla base del piano di ammortamento del debito residuo.

## 1.4 Il fondo perdite società partecipate

In coerenza con i principi fondamentali che ispirano il nuovo ordinamento contabile degli enti territoriali, volti a prevedere adeguati accantonamenti destinati a salvaguardare gli equilibri di bilancio, si inserisce, come ricordato dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti sin dalla deliberazione n. 4/2015/INPR, il “fondo perdite” prescritto dall’art. 21 del d.lgs. n. 175/2016 (testo unico sulle società pubbliche) e dall’art. 1, comma 550 e seguenti, della legge 147/2013 (limitato, dopo il ridetto testo unico sulle società pubbliche, ad aziende speciali ed istituzioni).

Nel disegno di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi partecipati o controllati, un momento essenziale è costituito, infatti, dall’adozione di comuni schemi di bilancio consolidato (art. 11-*bis* d.lgs. n. 118/2011), la cui previsione risponde all’esigenza di verificare l’effettiva ricaduta delle gestioni esternalizzate sugli equilibri finanziari degli enti proprietari (esigenza particolarmente sentita, dato l’ampio universo di soggetti e organismi di cui gli enti territoriali fanno uso, costituito da enti strumentali, aziende speciali, società controllate e partecipate, etc., cfr. artt. 11-*ter*, e seguenti, d.lgs. n. 118/2011). Prima dell’attuazione delle regole sul consolidamento, gli enti territoriali hanno dovuto procedere alla corretta applicazione delle disposizioni recate dall’art. 1, commi 551 e seguenti, della legge n. 147/2013 e dall’art. 21 del d.lgs. n. 175/2016.

Si tratta di norme dirette, da un lato, ad evitare che la mancata considerazione delle perdite eventualmente riportate dall’ente strumentale o dalla società partecipata possano incidere negativamente, ove necessitanti un ripiano finanziario da parte dell’amministrazione socia, sui futuri equilibri di bilancio e, dall’altro, soprattutto, indurre, indirettamente, a dismettere gli enti o le società in protratta perdita d’esercizio. L’obbligo di accantonare, nella parte spesa del bilancio dell’ente territoriale socio, un apposito fondo, parametrato alle perdite d’esercizio registrate da una società partecipata (o da un ente strumentale), a cui occorre fornire copertura con corrispondenti entrate (al fine di poter approvare, e mantenere, un bilancio di previsione in pareggio), irrigidisce, simmetricamente ed indistintamente, la capacità di spesa dell’ente socio[[97]](#footnote-98) (fino al momento in cui, dismettendo la partecipazione o ripianando la perdita, l’ente socio può nuovamente espandere la capacità di spesa).

L’art. 21 del TUSP, riprendendo quanto disposto dal citato art. 1, commi 551 e seguenti, della legge n. 147/2013 (il cui contenuto precettivo è stato limitato, come area soggettiva di applicazione, ad aziende speciali ed istituzioni[[98]](#footnote-99)) prescrive che, nel caso in cui società partecipate da “*pubbliche amministrazioni locali comprese nell'elenco*” di cui all'articolo 1, comma 3, della legge n. 196/2009[[99]](#footnote-100) presentino un risultato di esercizio negativo, le amministrazioni locali socie che adottano la contabilità finanziaria devono accantonare, nell'anno successivo[[100]](#footnote-101), in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione[[101]](#footnote-102). Allo stesso modo, le pubbliche amministrazioni locali che adottano la contabilità civilistica (economico-patrimoniale) devono adeguare il valore della partecipazione (da iscrivere come immobilizzazione finanziaria nell’attivo dello stato patrimoniale[[102]](#footnote-103)), nel corso dell'esercizio successivo, all'importo corrispondente alla frazione di patrimonio netto della società partecipata che ha registrato la perdita[[103]](#footnote-104), ove il risultato negativo non venga immediatamente ripianato e costituisca perdita durevole di valore[[104]](#footnote-105).

L’art. 21 del TUSP contiene, altresì, varie puntualizzazioni in ordine alla precisa quantificazione dell’accantonamento da effettuare in rapporto alla tipologia di “*perdita di esercizio*” da prendere in considerazione. In primo luogo, per le società che redigono il bilancio consolidato, il risultato di esercizio è quello relativo a tale ultimo bilancio. Invece, limitatamente alle società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, per risultato si intende la sola differenza tra valore e costi della produzione, ai sensi dell'articolo 2425 del codice civile[[105]](#footnote-106). Infine, anche se la norma non lo esplicita, per tutte le altre società (per esempio, quelle c.d. strumentali o che erogano servizi pubblici non a rete) il risultato d’esercizio da prendere in considerazione è quello finale al lordo delle imposte[[106]](#footnote-107).

L’importo accantonato può essere reso nuovamente disponibile al bilancio nel caso in cui l’ente socio ripiani la perdita di esercizio[[107]](#footnote-108), dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione (sia per decisione volontaria dei soci che a seguito, per esempio, di una dichiarazione di fallimento)[[108]](#footnote-109).

L’art. 21, comma 2, precisa che gli accantonamenti in parola si applicano a decorrere dall’anno 2015. Tuttavia, in sede di prima applicazione, per gli anni 2015, 2016 e 2017, per gli enti territoriali che adottano la contabilità finanziaria, la norma prevede un percorso di graduale applicazione dell’obbligo normativo[[109]](#footnote-110).

Si ricorda, infine, che a mente del comma 3 dell’art. 21 del TUSP, le società a partecipazione di maggioranza, diretta e indiretta, di pubbliche amministrazioni locali, titolari di affidamento diretto da parte di (anche altri) soggetti pubblici, per una quota superiore all'80 per cento del valore della produzione, che nei tre esercizi precedenti abbiano conseguito un risultato economico negativo, devono, come sanzione accessoria[[110]](#footnote-111), procedere alla riduzione del 30 per cento del compenso dei componenti degli organi di amministrazione. Inoltre, il conseguimento di un risultato economico negativo per due anni consecutivi rappresenta giusta causa ai fini della revoca degli amministratori. Quanto previsto dal presente comma non si applica agli organi amministrativi di società il cui risultato economico, benché negativo, sia coerente con un piano di risanamento preventivamente approvato dall'ente controllante (o dagli enti controllanti)[[111]](#footnote-112).

### 1.4.1 I rapporti con i limiti al soccorso finanziario delle società pubbliche

La magistratura contabile ha avuto modo, in più occasioni[[112]](#footnote-113), di concentrare la propria analisi sul, necessario, equilibrio economico-patrimoniale che le società pubbliche devono perseguire, nonché sulla congrua definizione dei rapporti finanziari fra ente socio e società, a cui, in particolare per gli enti locali, si collega il controllo che il primo deve esercitare nei confronti della seconda ai sensi dell’art. 147 del d.lgs. n. 267/2000[[113]](#footnote-114). Se l’amministrazione pubblica ricorre a soggetti terzi per perseguire i propri fini (in necessaria coerenza ai propri scopi istituzionali[[114]](#footnote-115)), deve garantire l’applicazione dei generali principi di buon andamento (art. 97 Costituzione e art. 1 legge 241/1990), che debbono caratterizzare ogni tipo di esercizio di funzioni o di erogazione di servizi, e che vanno assunte non solo in sede costitutiva (con l’individuazione di un’adeguata dotazione patrimoniale), ma anche in fase esecutiva (con la stipula di un congruo contratto di servizio).

La scelta dello strumento societario, infatti, può essere effettuata, o mantenuta, solo se compatibile con il perseguimento di bilanci in equilibrio[[115]](#footnote-116) (pena, indirettamente, la produzione di un danno economico agli enti soci[[116]](#footnote-117)). Più precisamente, l’ente pubblico deve contemperare gli interessi di cui è portatore, quale esponente della collettività (o dell’utenza) di riferimento, con l’esigenza di governare la spesa. In particolare, un’errata impostazione del piano economico-finanziario o un manchevole esercizio delle prerogative di controllo nell’esecuzione dei contratti di servizio, possono determinare la lievitazione dei costi di produzione e arrecare danno al patrimonio dell’ente socio (che, al momento della costituzione, vi ha apportato il capitale). L’eventuale strutturale incapacità della gestione caratteristica di coprire i costi della produzione si traduce, pertanto, in una surrettizia copertura di passività attraverso il patrimonio netto, la cui progressiva erosione può essere utilizzata per dilazionare nel tempo l’intervento dei soci[[117]](#footnote-118).

In questo contesto l’introduzione della disciplina in esame (art. 21 d.lgs. n. 175/2016 e art. 1, commi 551 e seguenti, legge n. 147/2013) non ha significato il venir meno del sistema di limiti, individuato dalla stessa giurisprudenza contabile, con riguardo alla possibilità per gli enti locali di effettuare operazioni di soccorso finanziario a favore delle proprie partecipate. Le citate disposizioni vanno, infatti, preliminarmente, coordinate con le norme del codice civile sull’automatico scioglimento della società il cui capitale sia sceso al di sotto del limite legale. Queste ultime impongono all’ente socio di decidere, in base ad un giudizio prognostico sulla futura redditività della società, se provvedere alla reintegrazione del capitale sociale (consentita, in presenza di un congruo e credibile, piano industriale, anche dall’art. 14, comma 5, del d.lgs. n. 175/2016) oppure prendere atto dello scioglimento, e conseguente liquidazione, della società (cfr. artt. 2484 e 2447 cod. civ.). In quest’ultima evenienza, come consente lo stesso art. 21 TUSP, l’ente socio può non procedere ad alcun accantonamento, posto che non vi è esigenza di concreta copertura delle perdite registrate (ma l’obbligo di dare corso alle procedure di estinzione della società).

L’introduzione dell’accantonamento per perdite di società partecipate, ex art. 21 TUSP (come, ex art. 1, comma 551 e seguenti, per i disavanzi degli enti strumentali non societari) non ha fatto venir meno il sistema dei limiti al c.d. “*soccorso finanziario*”[[118]](#footnote-119). Infatti, come chiarito dalla magistratura contabile[[119]](#footnote-120), pur avendo diligentemente effettuato gli accantonamenti prescritti dalle norme in esame, un eventuale effettivo intervento a favore di enti strumentali o società partecipate (nelle forme di una ricapitalizzazione, dell’attribuzione di un finanziamento soci, della concessione di una garanzia, etc.) deve osservare alcuni limiti e presupposti, desunti da altre norme contabili o di finanza pubblica, nonché dai principi generali enucleabili dal codice civile.

Un soccorso finanziario, anche utilizzando il “*fondo perdite*” in precedenza accantonati, risulta precluso, in primo luogo, allorché la società abbia registrato reiterate perdite di esercizio (cfr. art. 14, comma 5, d.lgs. n. 175/2016[[120]](#footnote-121)), se non nella ricorrenza dei presupposti ed utilizzando la procedura prevista dalla legge[[121]](#footnote-122).

Ne deriva che, in assenza dell’esposta preclusione normativa, un ente territoriale[[122]](#footnote-123) che dovesse assorbire a carico del proprio bilancio i risultati negativi della gestione di un organismo partecipato, utilizzando gli accantonamenti effettuati in precedenza, deve dimostrare lo specifico interesse sottostante l’operazione di soccorso finanziario, che devono essere fondate, oltre che sulla possibilità di assicurare una futura continuità aziendale, sulla preferenza del mantenimento della gestione mediante società partecipata, piuttosto che di una interamente internalizzata[[123]](#footnote-124) o esternalizzata[[124]](#footnote-125) (interesse che potrebbe ricorrere, per esempio, nelle ipotesi in cui l’ente socio abbia prestato una garanzia personale a favore della società in difficoltà economico-finanziaria[[125]](#footnote-126) o abbia la necessità di recuperare al proprio patrimonio beni necessari all’erogazione di servizi pubblici in precedenza conferiti al patrimonio societario[[126]](#footnote-127))[[127]](#footnote-128).

Infine, in osservanza del comma 3-*bis* dell’art. 21 TUSP[[128]](#footnote-129), le pubbliche amministrazioni locali possono procedere al ripiano delle perdite subite dalla società partecipata, con le somme in precedenza accantonate, nei limiti della loro quota (percentuale)[[129]](#footnote-130) di partecipazione e nel rispetto dei principi e della legislazione dell'Unione europea in tema di aiuti di Stato[[130]](#footnote-131).

1. Per approfondimenti, Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazioni n. 4/2015/INPR, “*Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali*”, e n. 32/2015/INPR, “*Linee di indirizzo su aspetti significativi dei bilanci preventivi 2015 nel contesto della contabilità armonizzata*”. [↑](#footnote-ref-2)
2. La legge costituzionale n. 1/2012, nel comma premesso all’art. 97, ha associato, anche visivamente, i precetti dell’imparzialità e del buon andamento delle pubbliche amministrazioni a quelli dell’equilibrio dei bilanci e della sostenibilità del debito. [↑](#footnote-ref-3)
3. Cfr. art. 167, commi 1 e 2, d.lgs. n. 267/2000 e art. 46, commi 1 e 2, d.lgs. n. 118/2011. [↑](#footnote-ref-4)
4. Cfr. art. 167, comma 3, d.lgs. n. 267/2000 e art. 46, comma 3, d.lgs. n. 118/2011 [↑](#footnote-ref-5)
5. Creato in un primo momento in via pretoria (cfr. Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazioni n. 19/2014/QMIG e n. 33/2015/QMIG, nonché Corte Costituzionale, sentenza n. 181/2015) e, in seguito, fatto proprio espressamente dal legislatore (cfr. art. 2, comma 6, del d.l. n. 78/2015, convertito dalla legge n. 125/2015). [↑](#footnote-ref-6)
6. Art. 21 del testo unico delle società pubbliche, d.lgs. n. 175/2016 e, già in precedenza, art. 1, commi 551 e seguenti, della legge n. 147/2013. [↑](#footnote-ref-7)
7. Le politiche economiche degli Stati membri dell’UE sono coordinate in base a norme di diritto derivato che compongono il c.d. “patto di stabilità e crescita”, che impone, fra l’altro, che ciascun Stato membro consegua un determinato rapporto annuale (tendente al pareggio) fra “disavanzo pubblico” (deficit) e “prodotto interno lordo” (PIL), nonché la dimostrazione del contenimento del “debito pubblico”, sempre in rapporto al PIL (verso la percentuale, ritenuta virtuosa, del 60%). Il predetto patto si fonda, principalmente, su due regolamenti (CE), n. 1466/1997 e n. 1467/1997, come emendati, nel 2005, dai regolamenti (UE) n. 1055/2005 e n. 1056/2005 e, nel 2011, dai regolamenti (UE) n. 1175/2011 e n. 1177/2011 (questi ultimi due parte integrante del c.d. Six pack).

   In particolare, l’art. 126 del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea (di seguito, TFUE) dispone che “*gli Stati membri devono evitare disavanzi pubblici eccessivi*”, adempimento misurato dai due noti criteri del rapporto tra “*disavanzo pubblico*” e “*debito pubblico*” e prodotto interno lordo.

   I valori di riferimento dei due parametri sono poi specificati nel “*Protocollo sulla procedura per i disavanzi eccessivi*”, allegato al TFUE, in cui vengono qualificati “*pubblici*” tutti gli enti (in disparte la natura giuridica posseduta in base al diritto degli Stati membri) aventi le caratteristiche delineate dal Sistema europeo di conti (c.d. SEC 2010, approvato con Regolamento CE del Consiglio n. 549/2013). Di conseguenza, le procedure nazionali in materia di bilancio devono consentire di rispettare gli obblighi derivanti dal Trattato per tutto il perimetro della “pubblica amministrazione”, come in quella sede definito. In tale ottica, il Regolamento (CE) n. 479/2009 del 25 maggio 2009, che disciplina l’applicazione del Protocollo allegato al TFUE, dispone che il settore delle “amministrazioni pubbliche” (S.13) comprende le unità istituzionali che, a titolo di funzione principale, producono servizi non destinabili alla vendita. Ne discende che per “disavanzo pubblico” s’intende l’indebitamento netto risultante dal “conto economico consolidato delle AP” e per “debito pubblico” il valore nominale di tutte le passività del medesimo aggregato. [↑](#footnote-ref-8)
8. Costituenti il sotto-settore delle “*amministrazioni locali*” presente nel SEC 2010 (Regolamento UE n. 549/2013), costantemente presenti nell’elenco annuale redatto dall’ISTAT, ai sensi dell’art. 1, comma 3, della legge di contabilità e finanza pubblica n. 196/2009. [↑](#footnote-ref-9)
9. In entrambi i casi, la parte attiva del bilancio (accertamenti per il bilancio di competenza; residui attivi per la determinazione del risultato d’amministrazione, eventualmente applicabile a copertura di nuove spese in esercizi successivi, cfr. art. 187 d.lgs. n. 267/2000 e art. 42 d.lgs. n. 118/2011), deve essere compensata da una posta calcolata secondo un coefficiente proporzionale alla capacità media di realizzazione dei medesimi crediti del quinquennio precedente (si rimanda, per esempio, a Corte Costituzionale, sentenza 138/2013). [↑](#footnote-ref-10)
10. Con la sentenza n. 70/2012, la Corte ha avuto modo di precisare che nell’ordinamento finanziario delle amministrazioni pubbliche, i principi del pareggio e dell’equilibrio tendenziale, fissati nell’art. 81 della Costituzione, si realizzano attraverso due regole, una statica e l’altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. [↑](#footnote-ref-11)
11. Può farsi rinvio, per esempio, alle sentenze della Corte Costituzionale n. 181/2015, n. 89/2017 e n. 274/2017. [↑](#footnote-ref-12)
12. In termini, per esempio, Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 9/2016/INPR. Si tratta di un’esigenza a volte poco tenuta in considerazione nelle letture giurisprudenziali, tendenti ad associare la prevenzione del rischio con la massima valorizzazione del fondo che ne fornisce copertura, immobilizzando oltre il dovuto una mole di risorse e sottraendo, in tal modo, queste ultime all’erogazione di servizi e all’esercizio di funzioni pubbliche (che un ente territoriale è obbligato a prestare a favore della comunità di riferimento, sulla base della superiore norma di legge attributiva delle competenze). Ogni attività umana, come noto, è foriera di rischi, le cui misure di prevenzione (dalla guida in auto all’esercizio di un’industria, dall’installazione di una caldaia ad una costruzione in zona a rischio sismico) sono volte a minimizzarne gli effetti, non ad eliderne completamente la possibilità di verificazione (pena, in tutti gli esempi fatti, la rinuncia all’attività sociale rischiosa). [↑](#footnote-ref-13)
13. Per approfondimenti, può farsi rinvio alle sentenze della Corte costituzionale n. 192/2012 e 241/2013. [↑](#footnote-ref-14)
14. Vale a dire, iscritti nelle scritture contabili. [↑](#footnote-ref-15)
15. A volte, sia il Principio contabile della programmazione (allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011) che il Principio applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), usano, con riferimento al FPV in parte spesa, la locuzione “fondo pluriennale di spesa”. [↑](#footnote-ref-16)
16. La norma precisa, inoltre, che “*agli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato è attribuito il codice della missione e del programma di spesa cui il fondo si riferisce e il codice del piano dei conti relativo al fondo pluriennale vincolato*”. [↑](#footnote-ref-17)
17. Cfr. art. 3, commi 7 e seguenti, del d.lgs. n. 118/2011 e, in particolare, il comma 13 che ha disciplinato il “disavanzo tecnico” da riaccertamento dei residui, quale effetto della reimputazione ad un esercizio, quali impegni, di precedenti residui passivi in misura superiore agli accertamenti, già residui attivi (“*Nel caso in cui a seguito del riaccertamento straordinario di cui al comma 7, i residui passivi reimputati ad un esercizio sono di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio, tale differenza può essere finanziata con le risorse dell'esercizio o costituire un disavanzo tecnico da coprirsi, nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato di entrata. Gli esercizi per i quali si è determinato il disavanzo tecnico possono essere approvati in disavanzo di competenza, per un importo non superiore al disavanzo tecnico”*). [↑](#footnote-ref-18)
18. La voce in argomento, è opportuno precisarlo, non comprende il fondo pluriennale vincolato di spesa, ma solo gli impegni derivanti da obbligazioni giuridiche passive assunte in anni precedenti, da iscrivere ed imputare a esercizi successivi (quali, impegni per restituzione quote capitale e interessi di un mutuo, contratti di somministrazione, altri contratti ad esecuzione continuativa e periodica, etc.). [↑](#footnote-ref-19)
19. Si ricorda che l’esigibilità di ciascuna obbligazione è individuata nel rispetto del Principio applicato della contabilità finanziaria, di cui all'allegato n. 4.2 al medesimo d.lgs. n. 118/2011. [↑](#footnote-ref-20)
20. Cfr. art. 187 d.lgs. n. 267/2000, per gli enti locali; art. 42 d.lgs. n. 118/2011, per le regioni. Le modalità di utilizzo del risultato di amministrazione sono indicate dal principio applicato della contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 9.2). [↑](#footnote-ref-21)
21. Nel corso dell'esercizio, sulla base dei risultati del rendiconto, è determinato l'importo definitivo del fondo pluriennale vincolato stanziato nell’entrata del primo esercizio considerato nel bilancio di previsione e degli impegni assunti negli esercizi precedenti con imputazione a successivi, a cui il FPV di entrata fornisce copertura (cfr. Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 5.4). [↑](#footnote-ref-22)
22. Il Principio applicato della programmazione di bilancio (Allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 9.4) precisa, inoltre, che, solo con riferimento al primo esercizio, l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto tra le entrate può risultare inferiore all'importo dei fondi pluriennali di spesa dell'esercizio precedente, nel caso in cui sia possibile stimare o far riferimento, sulla base di dati di preconsuntivo, all'importo, riferito al 31 dicembre dell'anno precedente, degli impegni imputati agli esercizi precedenti finanziati dal fondo pluriennale vincolato. [↑](#footnote-ref-23)
23. Non “*solo*” vincolate, come pure letteralmente afferma il Principio contabile applicato, posto che, all’interno del medesimo Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, esistono varie ipotesi di generazione di FPV derivante da entrate correnti non vincolate (oltre al caso della formazione susseguente al riaccertamento, ordinario e straordinario, dei residui, di cui al paragrafo 5.4 dell’Allegato in parola, può farsi rinvio a quanto enunciato per l’imputazione degli impegni di spesa, e relativa copertura, destinate al trattamento economico accessorio (Allegato 4/2, paragrafo 5.2). [↑](#footnote-ref-24)
24. Il paragrafo 5.4 del Principio contabile applicato, come integrato dal DM 29 agosto 2018, puntualizza che, nel caso di entrate del titolo quinto (“*Entrate da riduzione di attività finanziarie*”) destinate al finanziamento di spese imputate al titolo terzo (“*Spese per incremento di attività finanziarie*”), accertate e imputate a esercizi precedenti rispetto a quelli di imputazione delle relative spese, al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria, è istituito lo specifico “*fondo pluriennale vincolato per attività finanziarie*”. [↑](#footnote-ref-25)
25. Si rinvia, per approfondimenti sul punto, a SRC Liguria, deliberazione n. 42/2017/PRSE. [↑](#footnote-ref-26)
26. Operazione effettuata, dagli enti non sperimentatori, al 1° gennaio 2015 (cfr. art. 3, commi 7 e seguenti, del d.lgs. n. 118/2011). Come evidenziato dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, nelle deliberazioni n. 32/2015/INPR e n. 4/2015/INPR, il bilancio di previsione 2015–2017 degli enti territoriali non sperimentatori è stato interessato dai risultati dell’operazione di riaccertamento straordinario dei residui, finalizzata ad adeguare i residui attivi e passivi esistenti al 1° gennaio 2015 alla nuova configurazione del principio della competenza finanziaria potenziata. Diretta conseguenza del ridetto adeguamento è stata la prima costituzione del fondo pluriennale vincolato, da iscrivere in entrata del bilancio dell’esercizio 2015, per un importo pari alla differenza, se positiva, tra i residui passivi ed i residui attivi reimputati a successivi esercizi, in ragione della loro stimata esigibilità (contestualmente, è stato rideterminato il risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015). La copertura finanziaria delle spese reimputate a cui non corrispondevano entrate riaccertate (o meglio, re-imputate) nel medesimo esercizio, è stata costituita, appunto, dal fondo pluriennale vincolato (viceversa, quando i residui passivi reimputati ad un esercizio successivo sono risultati di importo superiore alla somma di fondo pluriennale vincolato e residui attivi reimputati al medesimo esercizio, si è avuta la formazione di un temporaneo “*disavanzo tecnico*”, ripianabile anche mediante gli “*avanzi tecnici*” corrispondentemente generatisi in esercizi precedenti o successivi, cfr. art. 3, commi 13 e 14, del d.lgs. n. 118/2011). [↑](#footnote-ref-27)
27. Cfr. art. 187 d.lgs. n. 267/2000, per gli enti locali; art. 42 d.lgs. n. 118/2011, per le regioni. [↑](#footnote-ref-28)
28. In apposito allegato al bilancio di previsione vanno indicate le spese finanziate dal fondo pluriennale vincolato, distinguendo quelle impegnate negli esercizi precedenti, quelle impegnate nell'esercizio e quelle destinate alla realizzazione di investimenti in corso di definizione. Con riferimento a questi ultimi, l’ente territoriale deve indicare le cause che non hanno reso ancora possibile definire il cronoprogramma della spesa. In allegato al rendiconto dell'esercizio, inoltre, vanno indicati gli impegni imputati agli esercizi successivi a quelli cui si riferisce il rendiconto, finanziati dal fondo pluriennale vincolato di spesa. [↑](#footnote-ref-29)
29. Ai fini della verifica della congruità della formazione del fondo pluriennale, iscritto in entrata e in uscita, rappresentano elementi fondamentali, tra gli altri:

    - l’esistenza dell’accertamento di entrata, sulla base di un’obbligazione giuridica perfezionata attiva, scaduta ed esigibile, che costituisce la fonte di copertura della spesa correlata, il cui impegno sarà imputato ad uno o più esercizi successivi;

    - l’esistenza di un’obbligazione giuridica passiva che legittima l’impegno di spesa, che, in quanto da imputare a esercizi successivi, sarà coperto dal fondo pluriennale vincolato (eventualmente sostituita dalla mera prenotazione di impegno per gara bandita, nel caso di lavori pubblici);

    - la presenza di un cronoprogramma della spesa, che indichi gli esercizi in cui l’obbligazione giuridica perfezionata andrà a scadere e, come tale, diverrà esigibile. [↑](#footnote-ref-30)
30. A questo riguardo il FPV deve essere articolato tenendo conto delle fonti di finanziamento (entrate vincolate per legge, entrate da debito, entrate da trasferimenti, altre entrate previste dal principio contabile) per distinguere, ad esempio, quale sia la parte del fondo che deriva da debito. [↑](#footnote-ref-31)
31. In merito, può essere ricordato che l’art. 183, comma 8, del d.lgs. n. 267/2000 (riproducendo analoghe generali disposizioni normative precedenti, cfr. art. 9 del d.l. n. 78/2009, convertito dalla legge n. 102/2009), prescrive che “*al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi*” (analogo precetto è contenuto, per le regioni, nell’art. 56, comma 6, del d.lgs. n. 118/2011). [↑](#footnote-ref-32)
32. Cfr. art. art. 9 della legge n. 243/2012 (norma da leggere alla luce dei principi espressi dalla Corte Costituzionale nelle sentenze n. 247/217 e n. 101/2018, che hanno consentito l’utilizzazione, ai fini della dimostrazione dell’equilibrio, parziale, in parola anche del risultato di amministrazione applicato e del fondo pluriennale vincolato, anche se finanziato da debito) Si ricorda, che, invece, a seguito della dichiarazione di illegittimità costituzionale dell’art. 1, commi 466 e seguenti, della legge n. 232/2016 (sentenza citata n. 101/2018), la disciplina in oggetto (che riprendeva quella del previgente “patto di stabilità interno”) è stata superata dall’art. 1, commi 820 e seguenti, della legge n. 145/2018 (poi estesa alle regioni dall’art. 1, comma 541 e seguenti, legge n. 160/2019), che richiede di dimostrare, anche a consuntivo, un equilibrio complessivo fra tutte le entrate e tutte le spese (senza, peraltro, prevedere, per il momento, alcuna sanzione in caso di inosservanza). [↑](#footnote-ref-33)
33. Per ulteriori approfondimenti si rinvia ai paragrafi 5.4 e seguenti del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), come rivisti a seguito del citato DM 1° marzo 2019. [↑](#footnote-ref-34)
34. Similare la formulazione dell’art. 46 del d.lgs. n. 118/2011, per le regioni. [↑](#footnote-ref-35)
35. In tale ottica, il principio contabile applicato, Allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, al paragrafo 3.3, specifica che, fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulti adeguato, non è possibile utilizzare l’avanzo di amministrazione. Ne consegue che la dichiarazione di adeguatezza del fondo assume una specifica rilevanza giuridica, attribuita alla competenza dei singoli responsabili della gestione delle entrate di dubbia e difficile esazione, con il coordinamento del responsabile del servizio economico-finanziario e la verifica dell’organo di revisione. [↑](#footnote-ref-36)
36. Come noto, l’art. 187, comma 2, del d.lgs. n. 267/2000 (similare la formulazione dell’art. 42 del d.lgs. n. 118/2011, per le regioni) consente di utilizzare la quota “libera” dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, accertato ai sensi dell'art. 186 e quantificato in aderenza al comma 1 del medesimo art. 187 (quale differenza fra il saldo contabile di amministrazione e la somma dei fondi accantonati, vincolati e destinati agli investimenti) a copertura di una serie di spese (debiti fuori bilancio; necessarie alla salvaguardia degli equilibri di bilancio; di investimento; correnti, se a carattere non permanente; estinzione anticipata dei prestiti). [↑](#footnote-ref-37)
37. Si ricorda, in proposito, che il primo accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità, in aderenza ai nuovi principi contabili, effettuato sulla base dei residui attivi esistenti al 1° gennaio 2015 (art. 3, comma 7, lett. e), del d.lgs. n. 118/2011), è stato la causa, assolutamente prevalente, se il procedimento di riaccertamento dei residui è stato effettuato in aderenza ai dettami del comma 7 dell’art. 3 del d.lgs. n. 118/2011 (nonché del Principio contabile, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 9.3), del disavanzo d’amministrazione generatosi al termine dell’operazione, ripianabile fino a 30 anni, ex art. 3, commi 15 e 16, del d.lgs. n. 118/2011. L’altra ulteriore unica causa del disavanzo d’amministrazione da riaccertamento straordinario poteva, infatti, derivare dalla cancellazione di residui attivi per assenza di sottostante obbligazione giuridica perfezionata (per approfondimenti può farsi rinvio, solo per fare alcuni esempi, a Corte dei conti, SRC Liguria, deliberazione n. 107/2016/PRSP e SRC Lombardia, deliberazione n. 153/2018/PRSP). [↑](#footnote-ref-38)
38. In ordine alla “necessaria” contestualità dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata, necessarie per la copertura finanziaria delle prime, può farsi rinvio a Corte costituzionale, sentenze n. 250/2013 e n. 213/2008. [↑](#footnote-ref-39)
39. In particolar modo utilizzato per le sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada. [↑](#footnote-ref-40)
40. Anche se questi ultimi risultavano, in verità, già sostanzialmente omogenei, avendo fonte negli schemi di bilancio approvati dal DPR n. 194/1996. [↑](#footnote-ref-41)
41. Il Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria prevede, infatti, alcune tipologie di entrate che devono essere accertate “per cassa” (cfr. Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 3). [↑](#footnote-ref-42)
42. Legge, contratto, sentenza provvedimento amministrativo, altro atto o fatto idoneo a produrle secondo l’ordinamento giuridico (cfr. art. 1173 cod. civ.). [↑](#footnote-ref-43)
43. Inoltre, per le regioni, per le entrate tributarie che finanziano la sanità (accertate sulla base degli atti di riparto) e per le manovre fiscali regionali destinate al finanziamento della sanità (accertate per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze del MEF), il Principio applicato (paragrafo 3.3) consente di non effettuare alcun accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità. [↑](#footnote-ref-44)
44. L’eliminazione dei residui attivi di dubbia esigibilità qualora effettuata, pur non essendovi legittimazione legislativa (cfr. art. 3, comma 7, del d.lgs. n, 118/2011, nonché il paragrafo 9.3 dell’Allegato 4/2), in occasione del riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2015, in caso di generazione di disavanzo d’amministrazione, può aver, impropriamente, consentito di beneficiare del trattamento agevolato previsto dal legislatore per i maggiori disavanzi derivanti dal riaccertamento straordinario dei residui (cfr. art. 3, commi 15 e 16, del d.lgs. n. 118/2011). [↑](#footnote-ref-45)
45. Secondo quanto disposto dal paragrafo 3.3 e dall’esempio n. 5 del medesimo Principio applicato della contabilità finanziaria, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011. [↑](#footnote-ref-46)
46. La riduzione della quota accantonata a fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato d’amministrazione per un importo pari ai crediti/residui attivi cancellati, prevista dal paragrafo 9 del Principio contabile applicato in esame, si pone in contrasto con le modalità di determinazione del FCDE da accantonare nel risultato d’amministrazione, oggetto di disciplina nel medesimo Principio contabile, allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 (al precedente paragrafo 3.3 ed all’Esempio n. 5). Questi ultimi, infatti, prescrivono che la quota da accantonare a FCDE nel risultato d’amministrazione sia proporzionale alla media delle riscossioni in conto residui intervenute nell’ultimo quinquennio. Procedere, invece, come consente il paragrafo 9 del Principio contabile, alla riduzione della quota accantonata a FCDE in “*misura pari*” ai crediti/residui attivi non riscossi da oltre tre esercizi (arco temporale a sua volta distonico rispetto ai cinque anni presi in considerazione ai fini della determinazione del FCDE), produce un beneficio netto per l’ente territoriale (seguendo, invece, le regole generali, la ridetta cancellazione avrebbe il solo, corretto, effetto di riparametrare la media delle riscossioni in conto residui, con riferimento all’esercizio di iscrizione del residuo attivo cancellato). [↑](#footnote-ref-47)
47. Pertanto, come già sottolineato, la “*dichiarazione di adeguatezza del fondo*”, di competenza del responsabile del servizio economico-finanziario (a cui sono serventi le attestazioni dei vari responsabili delle entrate) assume una specifica rilevanza giuridica. [↑](#footnote-ref-48)
48. Si pensi, per esempio, al c.d. “*fondo predite società partecipate*”, di cui all’art. 21 del d.lgs. n. 175/2016. [↑](#footnote-ref-49)
49. Per un importo che, in verità, in aderenza ai criteri di quantificazione previsti dal medesimo Principio contabile, potrebbe non essere coincidente, come meglio specificato nel successivo paragrafo del presente capitolo. [↑](#footnote-ref-50)
50. L’accantonamento a FCDE, non costituendo una vera e propria spesa, non rilevava, infatti, ai fini dell’annuale conseguimento del saldo di finanza pubblica (cfr. art. 1, comma 468, legge n. 232/2016, nonché Circolare MEF-RGS n. 20/2018; cfr., altresì, Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 9/2016/INPR), la cui strutturazione era effettuata secondo la logica economica propria del Sistema europeo dei conti (c.d. SEC 2010, Regolamento UE n. 549/2013). Per approfondimenti sul punto, si rinvia a Corte conti, SSRR in sede di controllo, deliberazione n. 20/2019/QMIG. [↑](#footnote-ref-51)
51. Pertanto, per queste entrate, le regole del Principio contabile applicato (che prevede che le entrate debbano essere accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo ed effettuato un parallelo accantonamento al FCDE) vanno applicate per i ruoli emessi a decorrere dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 118/2011. Anche i ruoli coattivi, relativi a ruoli emessi negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del Principio contabile applicato, devono continuare ad essere accertati per cassa fino al loro esaurimento. Tuttavia, ai fini di una effettiva trasparenza contabile, il medesimo Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 ritiene opportuno indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le immobilizzazioni o nell'attivo circolante (a seconda della scadenza del credito) dello stato patrimoniale (come noto, il decreto sull’armonizzazione ha affiancato alla contabilità finanziaria, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, con funzione informativa e conoscitiva, cfr. art. 2 d.lgs. n. 118/2011). [↑](#footnote-ref-52)
52. Cfr. art. 2426, n. 8, cod. civ. Medesimo criterio adotta, si precisa, lo stesso d.lgs. n. 118/2011 per i crediti degli enti del sistema sanitario nazionale (oggetto di disciplina nel Titolo II del decreto, cfr., in particolare lo schema di nota integrativa, contenuto nell’Allegato 2/3 al decreto). Si tratta di uno dei numerosi esempi, oltre alla mancata omogeneizzazione degli schemi di bilancio, di come il processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti pubblici, nonostante gli sforzi programmatici da parte del legislatore (art. 2 legge n. 196/2009) sia molto lontano dall’essere effettivamente attuato (a differenza dell’unitaria disciplina di bilancio prescritta per le imprese private, avente fonte negli artt. 2423, e seguenti, del codice civile, nonché delle leggi speciali in materia, in particolar modo riferite, queste ultime, alle società quotate in borsa). [↑](#footnote-ref-53)
53. Si tratta, si precisa, di una “compressione” della capacità di spesa che opera in maniera indistinta, esplicando effetti su tutte le missioni di spesa dell’ente territoriale, non solo su quelle collegate alla specifica entrata da svalutare (scelta, eventualmente, rimessa al discrezionale apprezzamento dell’ente territoriale). Per approfondimenti sul punto, può farsi rinvio a Corte dei conti, SRC Lombardia, deliberazione n. 35/2018/PRSE. [↑](#footnote-ref-54)
54. Non nell’“avanzo” di amministrazione, come, altrettanto impropriamente, a volte il Principio contabile applicato (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011) si esprime. Gli artt. 186, 187 e 188 del d.lgs. n. 267/2000 (allo stesso modo, l’art. 42 del d.lgs. n. 118/2011, per le regioni) distinguono concettualmente il “risultato” di amministrazione, comprensivo delle quote accantonate, vincolate e destinate (e, come tale, avente, eventualmente, anche segno negativo, cfr. art. 187, comma 1, TUEL), soggetto ad una propria disciplina (cfr. art. 187, commi 3 e seguenti, TUEL), dall’“avanzo” di amministrazione libero (come tale, ove esistente, avente, per definizione, segno positivo), soggetto a differente disciplina (sia in termini di tempi che di finalità di utilizzazione, cfr. art. 187, comma 2, TUEL e art. 42, comma 6, d.lgs. n. 118/2011). [↑](#footnote-ref-55)
55. Il Principio applicato, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 188/2011, sempre al paragrafo 3.3, consente agli enti che, negli ultimi tre esercizi, hanno formalmente attivato un processo di accelerazione della capacità di riscossione, di calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità facendo riferimento ai risultati degli ultimi tre esercizi. [↑](#footnote-ref-56)
56. Da ultimo aventi fonte nell’art. 1, comma 882, della legge di bilancio per il 2018, n. 205/2017. [↑](#footnote-ref-57)
57. Nello specifico, il Principio applicato ha consentito, alle regioni, di accantonare, nel 2015, una quota almeno pari al 50% dell'importo quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione, percentuale elevata ad almeno il 75% nel 2016 ed al 100% nel 2017. Con riferimento agli enti locali, invece, il medesimo Principio ha prescritto di stanziare, nel 2015, una percentuale dell'importo quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità pari almeno al 36% (55%, se l'ente aveva aderito alla sperimentazione, di cui all’art. 78 del medesimo d.lgs. n. 118/2011), elevata ad almeno il 55% nel 2016, al 70% nel 2017, al 75% nel 2018, al 85% nel 2019, al 95% nel 2020, per arrivare ad accantonare, obbligatoriamente, l’intero importo del FCDE nel 2021. [↑](#footnote-ref-58)
58. Non in “avanzo” di amministrazione, come, ancora una volta, in modo improprio, si esprime il paragrafo 3.3 del Principio contabile applicato, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011. [↑](#footnote-ref-59)
59. Allegato c) allo schema di rendiconto, di cui all’Allegato n. 10 al d.lgs. n. 118/2011. [↑](#footnote-ref-60)
60. Il paragrafo 3.3 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011) dispone, altresì, che, in sede di assestamento di bilancio e alla fine dell'esercizio, vada verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità complessivamente accantonato. Al fine di adeguare l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità si procede: a) in sede di assestamento, alla variazione dello stanziamento di bilancio riguardante l'accantonamento a FCDE; b) in sede di rendiconto, vincolando o svincolando quote del risultato d’amministrazione. [↑](#footnote-ref-61)
61. In aderenza all’anomalo meccanismo di aggiornamento dei principi contabili allegati al d.lgs. n. 118/2011, previsto dall’art. 3, comma 6, del medesimo decreto (“*I principi contabili applicati di cui al comma 1 sono aggiornati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali di cui all'art. 3-bis*”), che consente che le disposizioni contenute nei principi contabili applicati, che, per espressa previsione normativa (art. 3, comma 1, d.lgs. n. 118/2011), “costituiscono parte integrante al presente decreto“, possano, invece, essere modificati e integrati da un fonte di grado inferiore. [↑](#footnote-ref-62)
62. Cfr. art. 3, commi 15 e 16, del d.lgs. n. 118/2011, nonché il successivo DM applicativo del 2 aprile 2015. [↑](#footnote-ref-63)
63. Cfr., solo per fare alcuni esempi, SRC Lombardia, deliberazioni n. 164/2017/PRSP, n. 253/2017/PRSP, n. 255/2017/PRSP e n. 289/2017/PRSP. [↑](#footnote-ref-64)
64. La Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, nella deliberazione n. 32/2015/INPR, ha evidenziato che la facoltà, sopra esposta, di utilizzare, in sede di calcolo del FCDE quale quota accantonata del risultato d’amministrazione, il metodo c.d. semplificato introduce un elemento di gradualità nel predetto accantonamento, “*modificando l’originaria previsione dell’integrale copertura in sede di rendiconto, a fronte della previsione agevolata in sede di bilancio di previsione*”. Invero, si tratta di una facoltà che, in presenza di sostanziale stabilità nel tempo dell’ammontare delle entrate e del relativo tasso di riscossione, non dovrebbe (come affermato dallo stesso Principio contabile) produrre risultati sensibilmente divergenti dal metodo ordinario. Infatti, il primo elemento dell’operazione, riportata nella tabella soprastante, è costituito dall’ammontare di FCDE accantonato, integralmente, in occasione del riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2015. A quest’ultimo, in ragione del metodo semplificato, si sottraggono gli eventuali utilizzi (letteralmente, peraltro, la sola cancellazione, non, come ha avuto poi comunque modo di affermare la giurisprudenza contabile, anche la riscossione) e si somma l’importo dell’accantonamento a FCDE effettuato nel bilancio di competenza dell’esercizio (quest’ultimo addendo eventualmente ridotto, fino al 2021, delle percentuali previste dal Principio contabile applicato). Il risultato (quota da accantonare, a titolo di FCDE, in sede di rendiconto) potrebbe non divergere, o addirittura essere superiore, a quello del metodo ordinario (che, come già esposto, si basa sulla valutazione della percentuale di incasso in conto residui), nei casi in cui il tasso di riscossione dei residui sia rimasto invariato o sia cresciuto. [↑](#footnote-ref-65)
65. Sul punto, la Sezione delle Autonomie, nella citata deliberazione n. 32/2015/INPR, aveva sottolineato come, a tal fine, occorre esaminare gli effetti sugli equilibri di bilancio di competenza e, soprattutto, di cassa, nonché verificare l’adeguatezza del fondo crediti di dubbia esigibilità iscritto nel risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 (primo e fondamentale elemento dell’operazione), oltre che l’accantonamento stanziato nel bilancio di previsione (degli anni dal 2015 al 2018, in cui la facoltà è stata utilizzabile). Tuttavia, posto che una qualsiasi eventuale rideterminazione in riduzione della quota accantonata a FCDE nel risultato d’amministrazione (rispetto all’effettivo tasso di riscossione dei residui attivi) produce, quale conseguenza diretta, un’espansione dell’avanzo libero, genera, necessariamente, in prospettiva futura, se trattasi di avanzo non supportato da cassa o residui attivi riscuotibili, un potenziale “disavanzo” in misura simmetrica. [↑](#footnote-ref-66)
66. Anche in questo caso il paragrafo 3.3 del Principio contabile applicato, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 (allo stesso modo di quanto già osservato per il paragrafo 9 del medesimo Principio) introduce una disposizione distonica rispetto all’esposto criterio generale di determinazione del FCDE in sede di rendiconto. Se, infatti, quest’ultimo è funzione della media del tasso di riscossione dei residui attivi nell’ultimo quinquennio, un’eventuale cancellazione di questi ultimi può influenzare la predetta media, ma non dovrebbe comportare (come, invece, affermato dal Principio) una, algebricamente più elevata, riduzione netta della quota da accantonare a FCDE nel risultato d’amministrazione. [↑](#footnote-ref-67)
67. Facoltà che, in base alle motivazioni della sentenza della Corte Costituzionale n. 274/2017, risulterebbe preclusa agli enti territoriali che hanno chiuso il rendiconto in disavanzo d’amministrazione (anche se determinato, come nel caso specifico era accaduto, dalla contabilizzazione di vincoli e accantonamenti, cfr. art. 187 d.lgs. n. 267/2000 e art. 42 d.lgs. n. 118/2011). Trattasi, tuttavia, di conclusione interpretativa da approfondire alla luce delle differenze che la disciplina in materia di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali riserva alle quote accantonate e vincolate del risultato d’amministrazione (cfr. art. 187, e seguenti, del d.lgs. n. 267/2000 e art. 42 d.lgs. n. 118/2011). Il legislatore è intervenuto sul punto, disciplinando all’art. 1, commi 897 e seguenti, della legge n. 145/2018 presupposti e limiti per l’applicazione, da parte di enti territoriali in disavanzo complessivo di amministrazione, di quote vincolate e accantonate del risultato. [↑](#footnote-ref-68)
68. C. conti, sezione delle autonomie, deliberazioni n. 4/2015/INPR e n. 32/2015/INPR. [↑](#footnote-ref-69)
69. Cfr., solo per fare alcuni esempi, Corte conti, SRC Lombardia, deliberazioni n. 255/2017/PRSP, n. 289/2017/PRSP, n. 311/2017/PRSP, n. 333/2017/PRSP, n. 356/2017/PRSP e n. 153/2018/PRSP. [↑](#footnote-ref-70)
70. Per il coerente utilizzo del c.d. metodo semplificato, si richiama anche il referto contenente “*Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei Comuni*”, approvato dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 31/2016/FRG. [↑](#footnote-ref-71)
71. Si rinvia, per un esempio, a SRC Liguria, deliberazione n. 21/2016. [↑](#footnote-ref-72)
72. In base al quale le previsioni del bilancio devono essere state predisposte tenendo conto che “*le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a 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*”. [↑](#footnote-ref-73)
73. Cfr. art. 194 d.lgs. n. 267/2000, per gli enti locali, e art. 73 d.lgs. n. 118/2011, per le regioni. [↑](#footnote-ref-74)
74. Il procedimento del controllo degli equilibri finanziari del bilancio deve essere, poi, inserito organicamente nel ciclo degli strumenti di programmazione dell’ente territoriale, in applicazione del principio contabile della programmazione (punto 4.2 del principio). [↑](#footnote-ref-75)
75. Cfr., sul punto, Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 14/2013/QMIG. [↑](#footnote-ref-76)
76. In questa sede è sufficiente rimarcare come la riscossione di anticipazioni di liquidità (effettuate Cassa Depositi e Prestiti, Ministero dell’interno o altri), funzionali al pagamento di debiti scaduti, liquidi ed esigibili deriva dalla mancata pregressa capacità di incasso, da parte dell’ente territoriale, di entrate accertate, che, a fine esercizio, in un sistema di contabilità finanziaria, divengono residui attivi. Poiché, grazie alle anticipazioni, l’ente riesce a pagare i residui passivi, il risultato d’amministrazione ne trae diretto beneficio, riducendosi la parte passiva, mentre cassa e residui attivi rimangono inalterati, ampliandosi, di conseguenza (a parità di quote da accantonare, vincolare o destinare, cfr. art. 187 d.lgs. n. 267/2000 e art. 42 d.lgs. n. 118/2011), l’importo dell’avanzo libero, che è possibile utilizzare in esercizi successivi (cfr. art. 187, comma 2, d.lgs. n. 267/2000 e art. 42, comma 6, d.lgs. n. 118/2011). Tuttavia, il predetto avanzo sarebbe fondato sui medesimi residui attivi, di dubbia o difficile riscossione, che avevano portato l’ente a richiedere l’anticipazione di liquidità per provvedere al pagamento dei debiti pregressi (residui passivi). Pertanto, al fine di “sterilizzare” tale, solo fittizio, incremento del risultato d’amministrazione, la magistratura contabile (Corte dei conti, Sezione delle autonomie, deliberazioni n. 19/2014/QMIG e n. 33/2015/QMIG), seguita dalla Corte costituzionale (sentenze n. 181/2015 e n. 89/2017), e poi dallo stesso legislatore (art. 2, comma 6, del citato d.l. n. 78/2015), hanno affermato la necessità di accantonare un importo pari all’anticipazione ricevuta, in modo da riportare l’ammontare dell’avanzo libero alla situazione precedente alla riscossione delle anticipazioni di liquidità (impedendo un improprio effetto espansivo della capacitò di copertura di future spese). [↑](#footnote-ref-77)
77. Trattasi, infatti, come espressamente indicato dal legislatore e, in seguito, confermato anche dalla Corte Costituzionale, sentenza n. 181/2015, dell’introduzione di una specifica forma di “anticipazione di liquidità”, avente una peculiare modalità di rimborso estesa su un arco temporale massimo di 30 anni, anziché risolversi nell’ambito dello stesso esercizio finanziario, come per le comuni anticipazioni di cassa. Con tale operazione straordinaria si consente agli enti territoriali di ricostituire immediatamente le risorse di cassa necessarie ad onorare debiti pregressi, correnti o in conto capitale, per i quali le coperture finanziarie di competenza, presenti nei bilanci, non si sono tradotte in cassa (il debito verso gli originari creditori si converte in un onere pluriennale verso Cassa depositi e prestiti o il Ministero dell’interno, maggiormente sostenibile in quanto la restituzione delle somme anticipate viene diluita in un ampio arco temporale). [↑](#footnote-ref-78)
78. Per fare un semplice esempio numerico, in presenza di un saldo di amministrazione pari a 100 (frutto di cassa per 50, di residui attivi per 100 e passivi per 50), la possibilità di considerare l’importo del fondo anticipazioni di liquidità (si supponga, pari a 50) ai fini del FCDE (si supponga, pari alla medesima cifra di 50), come consentito dall’art. 6, comma 2, del d.l. n. 78/2015, conduce ad un avanzo libero (in ipotesi di assenza di altri vincoli) pari a 50 (applicabile a copertura di spese in esercizi successivi, cfr. art. 187 d.lgs. n. 267/2000 e art. 42 d.lgs. n. 118/2011). Invece, in assenza della ridetta facoltà, l’avanzo d’amministrazione libero sarebbe pari a zero. [↑](#footnote-ref-79)
79. Cfr., altresì, Corte conti, SRC Campania, deliberazione n. 1/2017/PRSP. [↑](#footnote-ref-80)
80. Cfr., per esempio, Corte conti, SRC Umbria, deliberazione n. 85/2016/PRSE. [↑](#footnote-ref-81)
81. In termini, C. conti, SS.RR. spec. comp., sentenza n. 21/2017/EL. [↑](#footnote-ref-82)
82. Cfr. C. conti, Sezione delle autonomie, deliberazioni n. 19/2014/QMIG e n. 33/2015/QMIG. [↑](#footnote-ref-83)
83. L’allocazione contabile di un apposito fondo per anticipazioni di liquidità nella parte accantonata del risultato di amministrazione è stata, poi, confermata anche dal DM Economia 4 agosto 2016. [↑](#footnote-ref-84)
84. In termini, la deliberazione della Sezione delle autonomie n. 33/2015/QMIG. [↑](#footnote-ref-85)
85. In sostanza, il rischio che il fondo anticipazione liquidità ed il fondo crediti di dubbia esigibilità tendono a prevenire è analogo, essendo ambedue fondati sulla necessità di dare copertura a residui attivi che, pur alimentando, con segno positivo, il risultato d’amministrazione, difficilmente si tradurranno in cassa. Sommare, nella determinazione della quota da accantonare nel risultato d’amministrazione, ai fini della prevenzione di similare rischio, sia l’importo che discenderebbe per il FCDE, applicando le regole del Principio contabile applicato (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 3.3), che quello pari all’anticipazione di liquidità ricevuta (FAL), la cui necessità, per l’ente territoriale, è derivata dall’incapacità di riscossione dei medesimi residui attivi (che alimentano l’importo del FCDE), rischia, infatti, di comprimere, oltre il dovuto, la capacità di spesa dell’ente territoriale (che, per inciso, non è, comunque, libera, potendo l’avanzo essere applicato solo per finanziare le, specifiche, spese indicate nell’art. 187, comma 2, del TUEL e nell’art. 42, comma 6, del d.lgs. n. 118/2011). [↑](#footnote-ref-86)
86. Se il fondo crediti di dubbia esigibilità dovesse eliminare, integralmente, il rischio di mancata riscossione degli accertamenti o dei residui attivi dovrebbe, infatti, essere pari al loro ammontare in termini assoluti (misura di elisione che non è, invece, come già esposto, richiesta dal Principio contabile applicato, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), conducendo, nei fatti, all’impostazione di un bilancio di pura cassa (non di competenza e cassa). Il legislatore, invece, in aderenza al sistema misto di contabilità, di competenza e cassa, previsto per gli enti territoriali, ha dettato, con scelta discrezionale di tipo politico (a parere dello scrivente non irragionevolmente contrastante con la clausola di equilibrio dei bilanci pubblici, dettata dagli artt. 81, 97 e 119 della Costituzione), alcune regole tese ad accantonare, in sede di previsione e a rendiconto, un fondo crediti di dubbia esigibilità (secondo le disposizioni, anche di graduale applicazione, valevoli solo dal 2015, contenute nell’Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011). Queste stesse regole, peraltro, per come in concreto articolate, non eliminano il rischio di copertura delle spese solo per competenza, e non per cassa, essendo fondate su un procedimento di calcolo statistico, che, alla prova dei fatti, potrebbe rivelarsi errato (in eccesso o in difetto). Il massimo della prudenza, imporrebbe, infatti, la copertura di spese solo mediante entrate incassate, opzione, che, tuttavia, muterebbe il bilancio degli enti territoriali da “finanziario di competenza” a “finanziario di cassa”. [↑](#footnote-ref-87)
87. Si rinvia alle citate sentenze n. 26/2016/EL e n. 21/2017/EL. [↑](#footnote-ref-88)
88. In tale prospettiva, i questionari approvati annualmente dalla Sezione delle Autonomie, ai fini dell’esercizio del c.d. controllo di legalità finanziaria sugli enti locali, ai sensi dell’art. 148-bis, del d.lgs. 267/2000, si soffermano in maniera puntuale su tali aspetti (cfr., da ultimo, deliberazione n. 8/2018/INPR) al fine di non vanificare gli obiettivi legislativi di salvaguardia degli equilibri. [↑](#footnote-ref-89)
89. Il fondo di riserva per spese obbligatorie e impreviste, disciplinato dall’art. 166 TUEL (non inferiore allo 0,30% e non superiore al 2% del totale delle spese correnti di competenza inizialmente previste in bilancio) è uno strumento destinato a garantire il principio della flessibilità di bilancio, che necessita, all'interno dei documenti di previsione, di risorse finalizzate a fronteggiare effetti derivanti da circostanze imprevedibili che si possono manifestare nel corso dell'esercizio. Si tratta, in questo caso, di un fondo di mera competenza, non destinato a confluire, come altri, nel risultato di amministrazione (cfr., da ultimo, Circolare MEF n. 20/2018). Analoga funzione ha, nell’ordinamento contabile delle regioni, il fondo di riserva di cui all’art. 48 del d.lgs. n. 118/2011. [↑](#footnote-ref-90)
90. Il paragrafo 5.2 del citato Allegato 4/2 disciplina anche il caso dell’accantonamento a fondi derivante dal conferimento di incarichi ad avvocati esterni. [↑](#footnote-ref-91)
91. Il Principio contabile applicato (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 5.2. lett. h) ha consentito, in occasione della prima applicazione del nuovo ordinamento contabile, dopo aver operato la ricognizione del contenzioso formatosi negli esercizi precedenti, se di importo particolarmente rilevante, di ripartire l’accantonamento, in quote uguali, tra gli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione (fermo restando l’obbligo di accantonare, nel primo esercizio, il fondo riguardante il contenzioso formatosi nel corso dell’esercizio precedente). [↑](#footnote-ref-92)
92. La nota integrativa, documento esplicativo da allegare obbligatoriamente al bilancio di previsione e al rendiconto (art. 11, comma 3, lett. g), e comma 5, d.lgs. 118/2011) deve indicare i criteri adottati per pervenire alla quantificazione dell’accantonamento al fondo rischi, e fornire valutazioni sulla gestione complessiva del contenzioso. [↑](#footnote-ref-93)
93. In maniera identica si esprime l’art. 46, comma 3, del d.lgs. n. 118/2011, per le regioni. [↑](#footnote-ref-94)
94. “*Nel caso in cui l’ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l’esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l’ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell’esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali 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*”. [↑](#footnote-ref-95)
95. Cfr. Corte dei conti, SRC Liguria, deliberazione n. 103/2018/PRSP. [↑](#footnote-ref-96)
96. Mentre, nella parallela contabilità economico-patrimoniale, che gli enti territoriali devono tenere in funzione meramente conoscitiva, l’avvenuta concessione di una garanzia personale deve essere indicata nei c.d. “conti d’ordine”, in calce allo stato patrimoniale. [↑](#footnote-ref-97)
97. E, a fine esercizio, confluendo il predetto fondo nella quota accantonata del risultato d’amministrazione, diminuisce l’ammontare di eventuale avanzo libero, da poter applicare a copertura di spese di esercizi successivi. Inoltre, ove diventi causa di emersione di un disavanzo, impone l’adozione di tempestivi ed adeguati provvedimenti di ripiano (cfr. art. 187 e 188 TUEL, per gli enti locali; art. 42 d.lgs. n. 118/2011, per le regioni). [↑](#footnote-ref-98)
98. Cfr. art. 27, comma 2, del d.lgs. n. 175/2016. [↑](#footnote-ref-99)
99. Sul punto, la Corte dei conti, SRC Liguria, deliberazione n. 127/2018/PAR ha precisato che l’obbligo di effettuare l’accantonamento predetto è imposto a tutte le “*amministrazioni pubbliche locali*” incluse nel c.d. elenco ISTAT, ai sensi dell’art. 1, comma 3, della legge n. 196/2009, a prescindere dall’eventuale inserimento, o meno, nel medesimo elenco della società che ha registrato la perdita d’esercizio. Il fondo in parola, infatti, ha la funzione sia di garantire l’eventuale copertura delle perdite registrate (purché sussista uno specifico interesse dell’ente socio e non ricorrano le preclusioni poste dall’art. 14, comma 5, del d.lgs. n. 175/2016) che, indirettamente, e soprattutto, di incentivare la dismissione delle società pubbliche in protratta perdita d’esercizio. L’obbligo di accantonamento (e, in particolare, il suo accumulo nel corso del tempo) irrigidisce, progressivamente, la capacità di spesa dell’ente socio (che deve dare copertura all’accantonamento con corrispondenti entrate). [↑](#footnote-ref-100)
100. La citata deliberazione della Sezione regionale di controllo per la Liguria, n. 127/2018/PAR, nell’affrontare varie problematiche connesse all’interpretazione della norma in esame, ha ritenuto che l’ente socio debba effettuare il predetto accantonamento “*nell’anno successivo*” a quello di emersione della perdita, certificata dall’approvazione del bilancio d’esercizio della società partecipata (per fare un esempio, l’accantonamento per le perdite dell’esercizio 2018, certificate con il bilancio approvato entro il mese di aprile 2019, va effettuato in occasione dell’approvazione del bilancio di previsione dell’ente territoriale per l’anno 2020). Va precisato che, in occasione del giudizio di parifica di rendiconti regionali, altre Sezioni (cfr., per esempio, SRC Lombardia, deliberazioni n. 211/2018/PARI e n. 200/2017/PARI; Sezioni riunite per la Regione Sicilia, deliberazioni n. 4/2018/PARI e n. 3/2018/PARI) sembrano aver adottato un orientamento differente, richiedendo l’evidenziazione della quota accantonata già in sede di rendiconto immediatamente successivo all’approvazione del bilancio societario d’esercizio in perdita, implicitamente prescrivendo la previa allocazione in parte spesa del bilancio di previsione, mediante apposita variazione (per tornare al precedente esempio, l’accantonamento per le perdite societarie dell’esercizio 2018, certificate con il bilancio approvato entro il mese di aprile 2019, andrebbe effettuato già nel bilancio dell’ente territoriale del 2019, previa apposita variazione). Quanto detto, comunque, non impedisce, in ogni caso, all’ente socio partecipante di procedere, prudenzialmente, al ridetto accantonamento anche in un momento anteriore. [↑](#footnote-ref-101)
101. Sul punto, la citata deliberazione della Sezione Liguria n. 127/2018/PAR ha chiarito che, alla luce del tenore letterale della disposizione, l’accantonamento richiesto dalla norma, da effettuare nell'anno successivo alla sua emersione formale, deve essere di importo pari al “*risultato negativo non immediatamente ripianato*”, ossia all’intera perdita d’esercizio (da ripartire *pro quota* in caso di società pluripartecipate). L’obbligo di accantonamento non trova, invece, un limite nel valore assoluto della partecipazione detenuta da ogni ente territoriale, misurata dall’importo del capitale sociale o dal patrimonio netto. In queste ultime ipotesi, infatti, la perdita d’esercizio potrebbe non trovare “*copertura*” nel fondo, in quanto il valore della quota di partecipazione (sia rapportato al capitale che al patrimonio netto) è elemento diverso, e completamente autonomo, rispetto all’ammontare della perdita d’esercizio. Occorre ricordare, in proposito, che il valore del conferimento effettuato nel capitale della società (che, a seguito della gestione, risulta pari alla frazione del patrimonio netto) corrisponde all’unica “*perdita*” certa che il socio di capitale (nel caso di specie, un ente territoriale) dovrebbe sostenere, in aderenza alla regola civilistica dell’autonomia patrimoniale perfetta (che il d.lgs. n. 175/2016 richiama, cfr. art. 1, comma 3, e rafforza, cfr. art. 14, senza che l’art. 21 ne costituisca una deroga). [↑](#footnote-ref-102)
102. Cfr. art. 2424 cod. civ., Attivo, lettera B, numero III. [↑](#footnote-ref-103)
103. Come noto, il “patrimonio netto”, voce del passivo dello stato patrimoniale (cfr. art. 2424 cod. civ., lettera *A*) esprime, quantomeno in una visione statica (al netto della valutazione delle future prospettive reddituali o di altri fattori, anche esogeni alla compagine societaria), il valore reale della partecipazione, quale risultato delle gestioni, positive o negative, registrate dalla società (a differenza dell’importo del “capitale sociale”, anch’esso voce del passivo dello stato patrimoniale, cfr. art. 2424 cod. civ., lettera *A.I*, che esprime solo il valore nominale dell’apporto effettuato, a suo tempo, dai soci, al netto dell’incorporazione dei risultati gestionali degli esercizi precedenti). [↑](#footnote-ref-104)
104. Sia il presente periodo della norma che quello immediatamente precedente, riferito al caso, più ricorrente, della pubblica amministrazione locale in contabilità finanziaria (per esempio, regioni ed enti locali), esclude la necessità di procedere all’accantonamento in esame quando il risultato negativo venga immediatamente ripianato (e, nel caso delle amministrazioni in contabilità economico-patrimoniale, se non “*costituisca perdita durevole di valore*”). La precisazione normativa induce a ritenere che, nel caso in cui la società pubblica che ha registrato la perdita disponga di riserve disponibili, accumulate in precedenza, che permettano di “assorbirla”, senza intaccare il patrimonio netto, l’amministrazione locale partecipante possa non effettuare l’accantonamento imposto dall’art. 21 del d.lgs. n. 175/2016. [↑](#footnote-ref-105)
105. In relazione al periodo in parola dell’art. 21 TUSP (che riproduce, letteralmente, il contenuto dispositivo del precedente comma 551 della legge n. 147/2013, valevole, fino al d.lgs. n. 175/2016, anche per le società) si è reso necessario un coordinamento interpretativo con la riforma dei bilanci societari operata dal d.lgs. n. 139/2015, che, nella strutturazione del “*conto economico*”, ha soppresso la voce "*E) Proventi e oneri straordinari*", che, prima della riforma, comprendeva tutte le poste, attive o passive, rilevate nel corso di un esercizio, non rientranti nella gestione caratteristica. Pertanto, dopo il d.lgs. n. 139/2015, la differenziazione, contenuta nell’art. 21 del d.lgs. n. 175/2016, per il “*risultato d’esercizio*” da prendere in considerazione ai fini dell’accantonamento che l’ente territoriale deve operare, sembra venuta meno. Sul punto, la citata deliberazione n. 127/2018/PAR della Sezione regionale di controllo per la Liguria ha ritenuto che, in aderenza all’immutato tenore letterale della norma del TUSP (in altri casi oggetto, invece, di rivisitazione da parte del legislatore), per le società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, per “*risultato d’esercizio*” continua ad intendersi la mera differenza tra “*valore*” e “*costi*” della produzione, ai sensi dell'articolo 2425 del codice civile, nella sua, rinnovata, attuale, formulazione (che comprende, come detto, anche la “*gestione straordinaria*”). La differenziazione operata dall’art. 21 TUSP mantiene, comunque, un significato, posto che, per le sole società che gestiscono servizi pubblici locali a rete (e non, per esempio, per le società c.d. strumentali), viene tenuta fuori la “*gestione finanziaria*”. [↑](#footnote-ref-106)
106. Cfr. art. 2425 cod. civ., voce “*n. 21) utile (perdite) dell’esercizio*”. [↑](#footnote-ref-107)
107. Nella ricorrenza dei presupposti e dei limiti riportati nel successivo paragrafo della presente deliberazione. [↑](#footnote-ref-108)
108. Nel caso in cui i soggetti partecipati ripianino in tutto o in parte le perdite conseguite negli esercizi precedenti l'importo accantonato viene reso disponibile agli enti partecipanti in misura corrispondente e proporzionale alla quota di partecipazione. [↑](#footnote-ref-109)
109. Nello specifico, la norma prevede due ipotesi: nella prima (lett. a), riguardante società che hanno registrato, nel triennio 2011-2013, un risultato medio negativo, l’accantonamento, in proporzione alla quota di partecipazione, è pari alla differenza tra il risultato conseguito nell'esercizio precedente e il risultato medio 2011-2013, migliorato, rispettivamente, del 25 per cento per il 2014, del 50 per cento per il 2015 e del 75 per cento per il 2016 (tuttavia, qualora il risultato negativo sia peggiore di quello medio registrato nel triennio 2011-2013, l'accantonamento è operato nella misura indicata dalla successiva lettera b); nella seconda (lett. b), riguardante le società che hanno registrato, nel triennio 2011-2013, un risultato medio non negativo, l’accantonamento, in misura proporzionale alla quota di partecipazione, è pari al 25 per cento per il 2015, al 50 per cento per il 2016 e al 75 per cento per il 2017 del risultato negativo conseguito nell'esercizio precedente. [↑](#footnote-ref-110)
110. O, piuttosto, come strumento indiretto di coazione al perseguimento di una gestione economico-patrimoniale equilibrata. [↑](#footnote-ref-111)
111. Per ulteriori approfondimenti può farsi rinvio a Corte conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 4/2015/INPR, nonché alle deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo per l’Umbria, n. 28/2017/PAR, e per il Veneto, n. 75/2017/PRSP e n. 111/2017/PRSP. [↑](#footnote-ref-112)
112. Può farsi rinvio, solo per fare alcuni esempi, a Corte conti, SRC Lombardia, deliberazioni n. 260/2015/PRSE, n. 269/2015/PRSE, n. 481/2015/PRSE. [↑](#footnote-ref-113)
113. Distinto logicamente, prima ancora che giuridicamente, è il c.d. “controllo analogo”, legittimante l’affidamento diretto di appalti e concessioni, oggetto, dopo anni di mera elaborazione giurisprudenziale, di puntuale disciplina normativa, sia da parte del codice dei contratti pubblici (artt. 5 e 192 del d.lgs. 50/2016) che dal testo unico sulle società pubbliche (art. 16 del d.lgs. 175/2016). Pur potendo, nei presupposti di fatto, essere interferenti, la verifica dei requisiti del c.d. “*controllo analogo*” è funzionale alla, sola, valutazione della legittimità dell’affidamento diretto di un contratto alla società controllata, definita, in quanto tale, “*in house*” (con espressione che andrebbe rivista alla luce dell’ampliamento delle possibilità di affidamento diretto previste dall’art. 5 del d.lgs. 50/2016, in aderenza alle direttive europee del 2014, che risultano fondate, più che su una relazione domenicale, anche latamente intesa, fra ente affidante e società affidataria, sulla permanenza del contratto da eseguire all’interno del perimetro delle “*amministrazioni aggiudicatrici*”). [↑](#footnote-ref-114)
114. Cfr. art. 4 d.lgs. 175/2016 (e, in precedenza, art. 3, comma 27, legge 244/2007), in base al quale le partecipazioni societarie, per essere legittimamente detenute da enti pubblici (al netto delle eccezioni espressamente previste dalla legge) devono essere strettamente inerenti alle missioni istituzionali, attribuite, dalla legge (art. 97 Cost.) ad ogni PA. [↑](#footnote-ref-115)
115. Per garantirlo, l’ente proprietario può provvedere in vari modi. La modalità fisiologica è la programmazione di un contributo o di un corrispettivo congruo (cfr. art. 192 d.lgs. 50/2016), che, nel caso di servizi strumentali, deve essere conforme ai costi di approvvigionamento, mentre, nel caso di servizi pubblici, dato che il prezzo per le prestazioni viene pagato direttamente dagli utenti, deve essere tale da compensare il costo sociale del servizio universale. [↑](#footnote-ref-116)
116. Si rinvia, per esempio, a Corte conti, SRC Lombardia, deliberazione n. 1052/2010/PRSE per l’abuso dello strumento societario. [↑](#footnote-ref-117)
117. Per gli enti locali, costituenti, statisticamente, le amministrazioni pubbliche detentrici del maggior numero di partecipazioni societarie, quanto esposto assume maggiore valore nell’ottica dei doveri imposti dalla riforma dei controlli interni (approvata con il d.l. 174/2012, convertito dalla legge 213/2012). Il novellato art. 147 TUEL prescrive, infatti, che gli enti locali, nell'ambito della propria autonomia organizzativa, individuino strumenti e metodologie per verificare lo stato di attuazione degli indirizzi e degli obiettivi gestionali attribuiti agli organismi gestionali esterni, nonché la loro efficacia, efficienza ed economicità. Il successivo art. 147-*quater*, riferito nello specifico alle società partecipate non quotate, specifica il suddetto obbligo, affermando che il sistema dei controlli interni deve permettere di rilevare i rapporti finanziari con la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa di quest’ultima, l’esecuzione dei contratti di servizio, la qualità dei servizi erogati ed il rispetto delle eventuali norme di finanza pubblica. Tale tipologia di controllo interno è divenuta obbligatoria, dal 2015, per gli enti locali con popolazione superiore ai 15.000 abitanti. Tuttavia, il “*controllo sugli equilibri finanziari*”, introdotto dall’art. 147, comma 2, lett. c, del TUEL, e disciplinato dal successivo art. 147-*quinquies*, impone, comunque, a tutti gli enti locali, a prescindere dalla dimensione demografica, di valutare gli effetti che si determinano, sul bilancio finanziario, dall'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni. [↑](#footnote-ref-118)
118. Le prime esperienze applicative, infatti, hanno evidenziato la necessità di chiarire che l’adempimento dell’obbligo di accantonamento non esime l’ente territoriale dalla dimostrazione, in caso di soccorso finanziario, della presenza di uno specifico e motivato interesse a coltivare la partecipazione nella società in perdita. Occorre sempre valutare, al momento di assumere oneri per la ricapitalizzazione della società in perdita, la capacità della società di tornare in utile (previa presentazione di un congruo e credibile piano industriale), nonché l’economicità e l’efficacia della gestione del servizio tramite il ridetto organismo, pena, in difetto, la preferenza dell’opzione dello scioglimento della società, a norma dell’art. 2484 cod. civ. (può farsi rinvio, per esempio, a Corte dei conti, SRC Liguria, deliberazione n. 19/2016/PRSE; SRC Lombardia, deliberazioni n. 269/2015/PRSE, n. 15/2015/PRSE e n. 410/2016/PRSE, ed alla numerosa giurisprudenza ivi richiamata. In termini, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 9/2016/INPR). [↑](#footnote-ref-119)
119. Solo per fare un esempio, può farsi rinvio a Corte dei conti, SRC Liguria, deliberazione n. 24/2017/PAR (ed alla giurisprudenza da quest’ultima richiamata). [↑](#footnote-ref-120)
120. E, già in precedenza, art. 6, comma 19, del d.l. n. 78/2010, convertito dalla legge n. 122/2010. [↑](#footnote-ref-121)
121. L’art. 14, comma 5, del d.lgs. n. 175/2016, dopo aver disposto che le amministrazioni pubbliche incluse nel c.d. elenco ISTAT (art. [1, comma 3](http://entilocali.leggiditalia.it/#id=10LX0000654083ART16,__m=document), [legge n. 196](http://entilocali.leggiditalia.it/#id=10LX0000654083ART0,__m=document)/2009), non possono (salvo quanto previsto dagli [articoli 2447](http://entilocali.leggiditalia.it/#id=05AC00001672,__m=document) e [2482-ter del codice civile](http://entilocali.leggiditalia.it/#id=05AC00011505,__m=document), in caso di riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale) sottoscrivere aumenti di capitale, effettuare trasferimenti straordinari, aperture di credito, né rilasciare garanzie a favore delle società partecipate (con esclusione delle quotate e degli istituti di credito), che abbiano registrato perdite per tre esercizi consecutivi (ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali), consente, in ogni caso, i ridetti trasferimenti straordinari, a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma (finalizzati allo svolgimento di servizi di pubblico interesse o alla realizzazione di investimenti), purché le misure indicate siano contemplate in un piano di risanamento, approvato dall'Autorità di regolazione di settore ove esistente e comunicato alla Corte dei conti (con le modalità di cui al precedente art. 5 TUSP), che contempli il raggiungimento dell'equilibrio finanziario entro tre anni. Inoltre, al fine di salvaguardare la continuità nella prestazione di servizi di pubblico interesse, a fronte di gravi pericoli per la sicurezza pubblica, l'ordine pubblico e la sanità, il “*soccorso finanziario*” può essere autorizzato, su richiesta della amministrazione interessata, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con gli altri ministri competenti, soggetto a registrazione della Corte dei conti. [↑](#footnote-ref-122)
122. O anche altro ente pubblico, che, pur non essendovi obbligato, abbia accantonato, nel proprio bilancio, delle risorse a copertura delle perdite di proprie società partecipate o enti strumentali (sulla falsariga di quanto disposto, come detto, per le sole “*amministrazioni locali*” di cui al c.d. elenco ISTAT, dall’art. 21 del d.lgs. n. 175/2016 e dall’art. 1, commi 551 e ss, della legge n. 147/2013). [↑](#footnote-ref-123)
123. Espletata mediante uffici e personale interno. [↑](#footnote-ref-124)
124. Affidata ad operatori economici privati individuati previa gara. [↑](#footnote-ref-125)
125. Al fine di evitare che il creditore agisca, per l’escussione, anche, o esclusivamente, nei confronti dell’ente pubblico socio (cfr., per esempio, per il contratto di fideiussione, gli artt. 1936, e seguenti, del codice civile). [↑](#footnote-ref-126)
126. Si pensi agli autobus necessari all’espletamento del servizio di trasporto pubblico locale o, anche, a beni immobili strumentali all’erogazione del servizio di asilo nido (vari sono gli esempi desumibili dall’analisi della giurisprudenza contabile, per tutti può farsi rinvio a Corte dei conti, SRC Lombardia, deliberazioni n. 530/2012/PRSE, n. 537/2013/PRSP, n. 269/2015/PRSP). [↑](#footnote-ref-127)
127. Può farsi rinvio, per maggiori approfondimenti in merito, a Corte dei conti, SRC Piemonte, deliberazione n. 48/2017/PAR. [↑](#footnote-ref-128)
128. Inserito dall’art. 14 del decreto legislativo correttivo n. 100/2017. [↑](#footnote-ref-129)
129. Cfr. C. conti, SRC Liguria, deliberazione n. 127/2018/PAR. [↑](#footnote-ref-130)
130. Si tratta di una limitazione rispondente alle regole poste dall’ordinamento europeo che vietano ai soggetti che operano sul mercato (anche se società interamente partecipate da enti pubblici) di fruire di diritti speciali o esclusivi ovvero di beneficiare di altre forme di aiuto pubblico in grado di alterare la normale esplicazione dei meccanismi di concorrenza nel mercato (si rinvia, in particolare, alla disciplina dettata dall’art. 107, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea, nonché alla successiva disciplina attuativa, contenuta in vari regolamenti e direttive). [↑](#footnote-ref-131)