

IL RENDICONTO DELLA GESTIONE

SOMMARIO: 1. Definizione e finalità. – 2. Il conto del bilancio. – 3. Il quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria ed il prospetto di verifica degli equilibri. – 4. Residui attivi e passivi. – 4.1. Il riaccertamento ordinario dei residui. – 4.1.1. Crediti e debiti inesigibili o insussistenti. – 4.1.2. Maggiori crediti o debiti emersi nel riaccertamento. – 4.1.3. I residui di dubbia e difficile esazione. – 4.1.4. I residui non correttamente classificati. – 4.1.5. I residui non correttamente imputati. – 5. Il risultato di amministrazione. – 5.1. La composizione del risultato di amministrazione. – 5.1.1. La quota accantonata. – 5.1.2. Le quote vincolate del risultato di amministrazione. – 5.1.3. La quota destinata agli investimenti. – 5.1.4. L'avanzo libero. – 5.2. Il disavanzo di amministrazione. – 6. Gli allegati al rendiconto. – 6.1. La relazione sulla gestione. – 7. I conti degli agenti contabili interni.

1. DEFINIZIONE E FINALITÀ.

Il rendiconto generale, disciplinato dall'art. 227 del TUEL, raccoglie ed esprime i **risultati della gestione dell'esercizio**, ed è composto da:

- **conto del bilancio** (art. 228 del TUEL);
- **conto economico** (art. 229 del TUEL);
- **stato patrimoniale** (art. 230 del TUEL).

Il rendiconto generale va deliberato dall'organo consiliare entro il 30 aprile dell'anno successivo (con proposta resa disponibile dalla giunta almeno 20 giorni prima), tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione.

Il comma 2-bis, introdotto dal d.l. 174/2012, convertito dalla l. 213/2012 (di riforma dei controlli, interni ed esterni, sugli enti *territoriali*), ha rafforzato la funzione del rendiconto, sanzionando la mancata tempestiva approvazione con l'attivazione della procedura di scioglimento del consiglio comunale o provinciale (ex art. 141, co. 1, lett. c), e co. 2, TUEL).

Contestualmente, l'ente locale – in aderenza al d.lgs. 118/2011 (cfr. art. 227, comma 2-ter, TUEL) – deve approvare il **rendiconto consolidato con gli organismi strumentali** (come definiti dall'art. 1, co. 2, del medesimo decreto

sull'armonizzazione¹), che comprende i risultati finanziari registrati da questi ultimi, come disposto dall'art. 11, co. 8 e 9.

Si tratta di un documento contabile che si distingue dal **bilancio consolidato**, che gli enti locali devono redigere, in adempimento all'art. 11-*bis* del d.lgs. 118/2011 (cfr. art. 233-*bis* TUEL²), aggregando i risultati della gestione anche degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate (secondo le modalità ed i criteri individuati nel principio applicato di cui all'allegato n. 4/4 al d.lgs. n. 118/2011).

Il comma 6-*quater* dell'art. 227, TUEL, precisa che, *contestualmente all'approvazione del rendiconto*, la giunta, ove necessario, deve **adeguare** alle sue risultanze (mediante apposite *variazioni di bilancio*, anche in sede di *assestamento*, ex art. 175, co. 8, TUEL) i seguenti dati contabili, elementi che condizionano la successiva programmazione e gestione finanziaria (in particolare, contribuendo a quantificare esattamente il risultato di amministrazione, che, ove registri un avanzo libero, può essere applicato alla copertura di predeterminate spese nell'esercizio successivo³):

- **residui attivi e passivi;**
- **previsioni di cassa;**
- **previsioni riguardanti il fondo pluriennale vincolato (FPV).**

Qualora dall'approvazione del rendiconto emerga, un **disavanzo di amministrazione**, come definito dagli artt. 186 e 187, comma 1, TUEL, anche in ragione della presenza di *fondi vincolati, destinati o accantonati*, l'ente deve adottare le **misure** e la **procedura di ripiano** prescritte dall'art. 188, co. 1, TUEL (o nei casi più gravi, quella di **riequilibrio finanziario pluriennale**, di cui agli artt. 243-*bis*, e seguenti, del medesimo TUEL).

¹ L'art. 1, co. 2, del d.lgs. 118/2011 definisce, ai fini del medesimo decreto, "*organismi strumentali delle regioni e degli enti locali*" le loro articolazioni organizzative dotate di autonomia gestionale e contabile, *ma prive di personalità giuridica*. Le *gestioni fuori bilancio* autorizzate dalla legge e le *istituzioni*, di cui all'art. 114, co. 2, del d.lgs. 267/2000, sono considerate organismi strumentali.

Invece, costituiscono "*enti strumentali*" quelli aventi le caratteristiche indicate dal successivo art. 11-*ter*, che, unitamente alle società, controllate e partecipate (artt. 11-*quater* e 11-*quinquies*), devono consolidare i propri bilanci, ove ne ricorrano i presupposti, con quello dell'ente territoriale di riferimento (come prescritto dall'art. 11-*bis* del d.lgs. 118/2011 e secondo le modalità definite dall'Allegato 4/4, Principio contabile applicato sul bilancio consolidato).

² L'art. 1, comma 831, della legge n. 145/2018 ha previsto la possibilità, per i comuni aventi popolazione inferiore a 5.000 abitanti, di non redigere il bilancio consolidato (cfr. art. 233-*bis*, comma 3, TUEL)

³ Cfr. art. 187, comma 2, TUEL.

Si ricorda che la Sezione delle autonomie della Corte dei conti può chiedere, a fini di referto (ex art. 3, co. 4 e 7, l. 20/1994) e del consolidamento dei conti pubblici, *l'invio dei rendiconti di tutti gli enti locali* (art. 227, co. 4, TUEL).

In ogni caso, in virtù del comma 6 del medesimo art. 227 TUEL, gli enti locali devono *inviare* alla ridetta Sezione:

- il *rendiconto, completo di allegati*;
- *i certificati del bilancio preventivo e del conto consuntivo*, previsti dall'art. 161 TUEL⁴;
- *le informazioni relative al rispetto del patto di stabilità interno (poi saldo di finanza pubblica)*, oggi sostituito dal *pareggio complessivo di competenza in sede di rendiconto*, prescritto dall'art. 1, commi 820 e ss., l. 145/2018 (in aderenza all'art. 9 della l. 243/2012).

Tali adempimenti sono stati affiancati, e in sostanza sostituiti, *dall'obbligo di invio* alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti (in banca dati accessibile anche alla Sezione delle autonomie) della ***relazione-questionario sul bilancio di previsione e sul rendiconto consuntivo***, prescritta dall'art. 1, co. 165 e ss., l. 226/2005 (la cui disciplina è stata rafforzata dall'art. 148–*bis* TUEL, inserito dal d.l. 174/2012, convertito dalla l. 213/2012).

⁴ L'art. 161 del d.lgs. n. 267/2000, rubricato "*Certificazioni finanziarie e invio di dati contabili*", in conseguenza dell'attivazione della Banca dati delle pubbliche amministrazioni di cui all'art. 13 della legge di contabilità e finanza pubblica n. 196/2009 (c.d. BDAP), a cui gli enti locali devono già inviare i documenti di bilancio, è stato interamente riscritto, in un'ottica di semplificazione, dall'art. 1, comma 903, della legge n. 145/2018. Dal 2019, pertanto, il Ministero dell'interno può richiedere ai comuni, alle province, alle città metropolitane, alle unioni di comuni e alle comunità montane specifiche certificazioni su "*particolari dati finanziari*" (firmate dal responsabile del servizio finanziario, non presenti nella BDAP).

I dati delle ridette certificazioni sono resi noti mediante pubblicazione nel sito internet istituzionale del Dipartimento per gli affari interni e territoriali del Ministero dell'interno e anch'essi vanno resi disponibili per l'inserimento nella BDAP.

Di conseguenza, è mutata anche la norma sanzionatoria (art. 161, comma 4), che, al momento, prescrive che, decorsi trenta giorni dal termine previsto per l'approvazione dei bilanci di previsione, dei rendiconti e del bilancio consolidato, in caso di mancato invio, da parte dei comuni, delle province e delle città metropolitane, dei relativi dati alla banca dati delle amministrazioni pubbliche (non più delle certificazioni) sono sospesi i pagamenti delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'interno, ivi comprese quelle a titolo di fondo di solidarietà comunale.

Il comma 6–ter dell’art. 227 TUEL ricorda, infine, che i modelli relativi alla **resa del conto giudiziale, da parte degli agenti contabili**, rimangono quelli allegati al D.P.R. 194/1996, anche in questo caso aggiornabili con le procedure previste, per i principi contabili generali e applicati, dal d.lgs. 118/2011⁵.

LA GIURISPRUDENZA PIÙ SIGNIFICATIVA

RENDICONTO DI GESTIONE

Per la tardiva approvazione rendiconto, può farsi rinvio a:

Corte dei conti, SRC Veneto, deliberazione n. 60/2019/PRSE;

Corte dei conti, SRC Lombardia, deliberazioni nn. 110/2019/PRSE e 119/2019.

MANCATO INVIO DEI DATI ALLA BDAP

In caso di mancato rispetto dei termini previsti per l'invio dei dati alla Bdap (da effettuarsi entro trenta giorni dal termine previsto per l'approvazione dei relativi documenti di bilancio), gli enti territoriali, ferma restando per gli enti locali che non rispettano i termini per l'approvazione dei bilanci di previsione e dei rendiconti la procedura prevista dall'articolo 141 del testo unico Dlgs 267/2000, non possono procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto, fino a quando non abbiano adempiuto. È fatto altresì divieto di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della disposizione del precedente periodo. Sull'importanza della Bdap va evidenziato, poi, che la Sezione delle autonomie, con deliberazione n. 12/2019, ha rimarcato «l'importanza della correttezza e della tempestività dei flussi informativi della Bdap e nelle altre banche dati pubbliche» e richiamato «l'attenzione sul fatto che non si tratta di meri adempimenti a fini statistici: queste banche dati – per la realizzazione e la manutenzione delle quali si impegnano ingenti risorse – sono strumenti di monitoraggio e controllo ai fini del coordinamento della finanza pubblica e le informazioni ivi presenti sono alla base delle decisioni di politica finanziaria». In questo contesto, all'organo di revisione «viene richiesto di verificare la coerenza dei dati presenti nel sistema Bdap – Bilanci armonizzati – con quanto risultante dai documenti contabili tenuti e/o approvati dall'ente, almeno per quanto riguarda i contenuti del quadro generale riassuntivo, del prospetto degli equilibri di bilancio e del prospetto del risultato di amministrazione, nonché gli errori e le incongruenze segnalate dalla Bdap, ove non risolte».

Cortese dei conti, SRC Piemonte, deliberazione n. 136/2020

⁵ 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 (art. 3, comma 6, d.lgs. n. 118/2011).

2. IL CONTO DEL BILANCIO.

Il conto del bilancio (art. 228 del TUEL) è il principale documento del rendiconto generale ed ha la funzione di *dimostrare i risultati finanziari della gestione* dell'ente locale (art. 227, co. 1, TUEL).

Il documento *dimostra*, in particolare, i risultati finali della gestione *rispetto alle autorizzazioni* contenute nel (primo esercizio considerato nel) *bilancio di previsione*.

Espone, pertanto, per ogni tipologia di entrata e programma di spesa, distintamente per i residui e la competenza:

- a) **per l'entrata**, le somme **accertate, riscosse e da riscuotere** (residui attivi);
- b) **per la spesa**, le somme **impegnate, pagate e da pagare** (residui passivi), nonché quelle *impegnate* con imputazione ad esercizi successivi, rappresentate nel **fondo pluriennale vincolato di spesa**.

Prima del loro inserimento nel conto di bilancio, i *residui attivi e passivi* debbono esser **riaccertati** (art. 228, co. 3, TUEL e art. 3, co. 4, d.lgs. 118/2011), valutando:

- le *ragioni* del mantenimento (in tutto od in parte);
- l'eventuale necessità di una *re-imputazione*, quali accertamenti o impegni, ad un esercizio successivo (in ragione della variazione dell'esigibilità della sottostante obbligazione o dell'errata originaria stima di quest'ultima).

Il conto del bilancio **si conclude** con la dimostrazione di (art. 228, c. 4, TUEL):

- a) **risultato della gestione di competenza e di cassa** (quale differenza fra accertamenti-impegni e riscossioni-pagamenti di competenza dell'esercizio⁶);
- b) **risultato di amministrazione** (quale somma fra fondo di cassa e saldo dei residui attivi e passivi, eventualmente articolato in quota vincolata accantonata, destinata e libera⁷).

Al conto del bilancio vanno *allegati*:

⁶ Grandezza *flusso* che, in termini di avanzo o disavanzo di gestione, esprime il risultato finanziario delle operazioni rilevate nel corso dell'esercizio (assimilabile all'utile o perdita di un conto economico civilistico).

⁷ Grandezza *stock* misurata al 31 dicembre di ogni esercizio (cfr. artt. 186 e 187 TUEL), che considera e incorpora anche i risultati finanziari provenienti dalle gestioni precedenti (assimilabile, pur nelle fisiologiche differenze, al patrimonio netto dello stato patrimoniale civilistico).

- la tabella dei *parametri di riscontro dell'eventuale situazione di deficitarietà strutturale* (art. 242 TUEL);
- il piano degli *indicatori e dei risultati di bilancio* (ex art. 18-bis d.lgs. n. 118/2011⁸).

Tutti i documenti del rendiconto deve essere redatti seguendo i **modelli** di cui all'**Allegato n. 10 al d.lgs. 118/2011**, che, oltre allo schema del conto del bilancio, espone le modalità di rappresentazione dei **relativi riepiloghi**, dei prospetti riguardanti il **quadro generale riassuntivo** e la **verifica degli equilibri**, nonché di stato patrimoniale e conto economico⁹.

Sotto quest'ultimo profilo, il **DM 1° agosto 2019** ha inserito, nel Principio contabile applicato della programmazione, Allegato 4/1 del d.lgs. 118/2011, i paragrafi 13.1 e seguenti, che esplicitano le modalità di redazione degli schemi riguardanti il rendiconto consuntivo, in particolare dei prospetti e dei riepiloghi del conto del bilancio.

Quest'ultimo è costituito da cinque prospetti, di cui due riferiti alla gestione finanziaria delle entrate e delle spese e tre ai riepiloghi:

- 1) gestione delle entrate;
- 2) riepilogo generale delle entrate;
- 3) gestione delle spese;
- 4) riepilogo generale delle spese per missioni;
- 5) riepilogo generale delle spese per titoli.

Gli ultimi due sono stati strutturati per garantire che la rendicontazione finanziaria, di competenza e di cassa, dell'ente locale, sia utile anche per le finalità di coordinamento della finanza pubblica complessiva¹⁰.

⁸ La norma dispone che gli enti locali ed i loro enti e organismi strumentali allegano il Piano degli indicatori e dei risultati attesi al bilancio di previsione (o al budget di esercizio) e al rendiconto consuntivo (o al bilancio di esercizio). Il sistema comune di indicatori di risultato degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali è definito con decreto del Ministero dell'interno, su proposta della Commissione sull'armonizzazione contabile degli enti territoriali (si vedano i decreti 9 dicembre 2015 e 22 dicembre 2015).

⁹ Può essere utile ribadire, in proposito, come l'esigenza di armonizzazione dei bilanci degli enti pubblici (attribuita alla competenza legislativa esclusiva dello Stato dall'art. 117, comma secondo, della Costituzione, come novellato dalla legge costituzionale n. 1/2012), abbia quale presupposto l'uniformità degli schemi di bilancio, di previsione e consuntivi (oltre a quella dei criteri di esposizione in questi ultimi delle poste contabili e dei tempi di approvazione).

¹⁰ L'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 118/2011 prevede che i principi contabili applicati garantiscano il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici anche secondo le direttive dell'Unione europea (o meglio, secondo quanto prescritto dal Regolamento UE n. 549/2013, di disciplina del Sistema europeo dei conti).

3. IL QUADRO GENERALE RIASSUNTIVO DELLA GESTIONE FINANZIARIA ED IL PROSPETTO DI VERIFICA DEGLI EQUILIBRI.

Particolare rilievo ha assunto, a seguito del venire meno delle disposizioni sul saldo di finanza pubblica (e del precedente patto di stabilità interno), sostituito, dopo le sentenze della Corte costituzionale n. 247/2017 e n. 101/2018, con la legge n. 145/2018 (commi 819 e seguenti) dall'equilibrio di competenza complessivo, da conseguire, anche in sede di rendiconto, in aderenza alle regole contabili prescritte dal d.lgs. 118/2011 (e, per gli enti locali, dal d.lgs. 267/2000)¹¹, il **quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria**.

Come esplicitato dal DM 1° agosto 2019, che ha inserito nel Principio contabile applicato della programmazione, Allegato 4/1 al d.lgs. 118/2011, un apposito paragrafo 3.13, il ridetto prospetto deve fornire una **visione sintetica e globale della gestione finanziaria nel corso dell'esercizio di riferimento e dei relativi risultati**, in termini di competenza e di cassa, attraverso il confronto tra le risorse finanziarie disponibili ed i relativi utilizzi. In particolare, il prospetto **consente di verificare, a consuntivo, la realizzazione degli equilibri** previsti nel quadro generale riassuntivo del bilancio di previsione.

La **sezione delle entrate** evidenzia, in termini di competenza e di cassa:

- a) l'ammontare delle entrate finali dell'esercizio, costituito dalla somma dei primi cinque titoli;
- b) il totale delle entrate dell'esercizio, costituito dalla somma di tutti i titoli;
- c) l'ammontare delle risorse complessive disponibili nel corso dell'esercizio, rappresentato dalla voce totale complessivo delle entrate.

In termini di competenza, quest'ultima voce è pari alla somma del "totale degli accertamenti" (precedente lettera b) e dell'importo delle previsioni definitive iscritte in bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato iniziale e l'utilizzo del risultato di amministrazione. In termini di cassa, è pari alla somma delle riscossioni dell'esercizio con il fondo di cassa iniziale.

L'utilizzo delle risorse finanziarie nel corso dell'esercizio è, invece, rappresentato nella **sezione delle spese** del prospetto, articolato, in termini di competenza, dall'ammontare complessivo degli impegni (classificati per titoli), incrementati del fondo pluriennale vincolato iscritto in spesa (somma degli stanziamenti definitivi a tale titolo nel bilancio di previsione) e, in presenza di un disavanzo di amministrazione al termine dell'esercizio precedente, delle risorse destinate al ripiano della quota annua di competenza.

¹¹ Si rinvia, per approfondimenti, al capitolo V del presente Compendio.

La **sezione delle spese** evidenzia, pertanto, in termini di competenza e di cassa:

- a) l'ammontare delle spese finali dell'esercizio, costituito dalla somma dei primi tre titoli;
- b) il totale delle spese dell'esercizio, costituito dalla somma di tutti i titoli;
- c) l'ammontare delle risorse complessive utilizzate nel corso dell'esercizio, costituito dalla voce totale complessivo delle spese. In termini di competenza, quest'ultima voce è pari alla somma del "totale degli impegni" (precedente lettera b) e delle risorse destinate all'eventuale ripiano della quota del disavanzo di amministrazione, iscritto come prima voce della spesa in bilancio. In termini di cassa, è pari alla somma del totale dei pagamenti effettuati nell'esercizio.

La differenza tra l'ammontare delle risorse complessive

– disponibili nel corso dell'esercizio (entrate)

– utilizzate nel corso dell'esercizio (spese)

rappresenta

1) il risultato di competenza dell'esercizio (avanzo o disavanzo di competenza).

Il nuovo quadro generale riassuntivo, quale risulta dalla novella apportata dal DM 1° agosto 2019, dedica, inoltre, due appositi spazi alla determinazione, rispettivamente, dell'*equilibrio del bilancio* e dell'*equilibrio complessivo*:

2) l'equilibrio di bilancio è calcolato al fine di tenere conto degli effetti, sulla gestione di competenza, derivanti dalla destinazione di risorse, nel bilancio di competenza, alla costituzione degli accantonamenti previsti dalla legge o dai principi contabili ed al rispetto dei vincoli specifici di destinazione (definiti dall'art. 187, comma 3-ter, TUEL).

L'equilibrio di bilancio è, pertanto, pari al risultato di competenza (avanzo con il segno + o disavanzo con il segno –) al netto delle risorse accantonate¹² e vincolate nel bilancio cui il rendiconto si riferisce, non ancora impegnate (utilizzate) al 31 dicembre dell'esercizio.

3) l'equilibrio complessivo tiene conto anche degli effetti derivanti dalle variazioni degli accantonamenti effettuate in sede di redazione del rendiconto, in attuazione dei principi contabili, a seguito di eventi verificatosi dopo la chiusura dell'esercizio (o successivamente ai termini ultimi per le variazioni di bilancio).

L'equilibrio complessivo è pari alla somma algebrica tra equilibrio di bilancio e saldo delle variazioni degli accantonamenti effettuata in sede di rendiconto.

Il **prospetto degli equilibri di bilancio**, rivisitato dal DM 1° agosto 2019, consente

¹² Eccetto il fondo da anticipazione di liquidità, che, alla luce delle modalità di contabilizzazione definite dal medesimo DM 1° agosto 2019, che ha inserito nell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 due nuovi paragrafi (3.20-bis e 3.20-ter), è già considerato nell'*equilibrio di competenza*.

di verificare, pertanto, a consuntivo, la realizzazione degli equilibri programmati nei corrispondenti prospetti del bilancio di previsione (ed aventi fonte nell'art. 162, comma 6, del TUEL), costituiti dagli:

- **equilibri di parte corrente**, articolati in risultato di competenza di parte corrente, equilibrio di bilancio di parte corrente ed equilibrio complessivo di parte corrente¹³;
- **equilibri in conto capitale**, articolati in risultato di competenza in conto capitale, equilibrio di bilancio in conto capitale ed equilibrio complessivo in conto capitale.

Per ulteriori dettagli, si rimanda al novellato paragrafo 3.13 del Principio contabile applicato della programmazione, Allegato 4/1 al d.lgs. 118/2011.

4. RESIDUI ATTIVI E PASSIVI.

Il concetto di residuo attivo e passivo, che il d.lgs. 118/2011 ha voluto quanto più possibile assimilare alla nozione civilistica di credito e debito, deriva dalla natura della *contabilità finanziaria*, che, come già esaminato nel pertinente capitolo, registra la vita delle obbligazioni giuridiche pecuniarie come:

- nascita (*accertamento* di entrata e *impegno* di spesa);
- estinzione (*riscossione* entrata e *pagamento* spesa).

Inoltre, avendo la gestione finanziaria come riferimento l'arco temporale costituito dall'esercizio (che, nello specifico, coincide con l'anno solare), al termine di quest'ultimo si generano:

- **residui attivi**, derivanti da **entrate accertate e non rimosse**
- **residui passivi**, derivanti da **spese impegnate e non pagate**

Entrambi palesano obbligazioni, rispettivamente attive e passive, *non ancora estinte*.

L'ammontare e la composizione dei residui sono rappresentati nel rendiconto della gestione, che deve distinguere:

- i *residui* che derivano dalla gestione degli *esercizi precedenti*, costituiti da accertamenti e impegni, di competenza di esercizi pregressi, *non ancora incassati e pagati*;
- i *residui di competenza*, sorti nella gestione dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

In particolare, per i **residui iniziali**, ossia provenienti dagli *esercizi precedenti*, il

¹³ Il prospetto degli equilibri evidenzia, altresì, le entrate di parte capitale che possono concorrere al risultato di competenza di parte corrente in base a specifiche disposizioni di legge o ai principi contabili (cfr. art. 162, comma 6, TUEL).

rendiconto indica l'importo di:

- *quelli incassati/pagati* (che costituiscono gli incassi e i pagamenti in conto residui registrati nel corso dell'esercizio);
- *quelli cancellati*, per sopravvenuta *prescrizione o insussistenza*;
- *quelli non incassati o pagati né cancellati*, che si riportano all'esercizio successivo.

L'ammontare dei **residui finali** al termine di un esercizio è determinato, pertanto, sommando i *residui di competenza* con quelli *iniziali*, provenienti da esercizi precedenti, *non ancora incassati/pagati e nemmeno cancellati*.

Come accennato, la riforma in materia di armonizzazione (d.lgs. 118/2011) ha cercato di assimilare i residui attivi e passivi con i crediti e debiti civilistici. In concreto, l'effettività di tale accostamento dipende da:

- rispetto del principio contabile che impone la registrazione degli accertamenti e degli impegni solo a seguito del *perfezionamento delle sottostanti obbligazioni giuridiche*;
- corretta *imputazione al bilancio dell'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile*, come richiede il nuovo principio della competenza finanziaria c.d. potenziata.

Ove tali due requisiti siano rispettati, gli accertamenti non riscossi e gli impegni non pagati (residui attivi e passivi) dovrebbero rappresentare, a fine esercizio, solo *crediti e debiti*.

4.1. IL RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI.

La riforma contabile in materia di armonizzazione ha rivisto i parametri del c.d. *riaccertamento ordinario dei residui* (cfr. art. 3, co. 4 e paragrafo 9.1 del principio contabile applicato della contabilità finanziaria, All. 4/2 al d.lgs. 118/2011).

L'operazione di riaccertamento consiste nell'attività di *verifica dei residui* attivi e passivi, da eseguire al termine di ogni esercizio, prodromica al loro inserimento nel **rendiconto**.

L'ammontare dei residui, attivi e passivi, mantenuti nel conto del bilancio condiziona, infatti, la determinazione di:

- *risultato di amministrazione*¹⁴;
- *fondo pluriennale vincolato*¹⁵.

¹⁴ Ai sensi dell'art. 186 del TUEL, il risultato d'amministrazione è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi (con successiva evidenziazione delle quote vincolate, accantonate e destinate)

L'operazione di riaccertamento è stata normativamente rivista allo scopo di adeguarla alla configurazione del nuovo principio della *competenza finanziaria potenziata*, che richiede, come esposto nel pertinente capitolo, che gli accertamenti e gli impegni siano:

- *registrati* in contabilità al momento del perfezionamento della sottostante obbligazione;
- *imputati* al bilancio dell'esercizio in cui l'obbligazione è *esigibile*.

Di conseguenza, in caso di *modifica dell'esigibilità/scadenza* dell'obbligazione (ad es. erogazione del servizio o consegna dei beni rinviata ad un esercizio successivo) o di erronea stima iniziale, è necessario procedere anche alla modifica dell'esercizio di imputazione dell'accertamento o dell'impegno (divenuto, al termine dell'esercizio, un residuo attivo o passivo), attraverso:

- la *cancellazione* dell'accertamento o dell'impegno dal bilancio dell'esercizio a cui era stato *inizialmente imputato*;
- la *contestuale reimputazione*, quale accertamento o impegno, al nuovo esercizio, in aderenza alla rivista esigibilità dell'obbligazione.

Pertanto, l'*imputazione* agli esercizi di competenza, in ragione dell'*esigibilità*, delle entrate e delle spese va valutata in due (o più) momenti:

- 1) quando *si perfeziona* l'obbligazione giuridica (imputazione iniziale);
- 2) in occasione del *riaccertamento ordinario*, operazione funzionale a determinare i residui da mantenere nel rendiconto, che, dovendo essere costituiti solo da obbligazioni esigibili (crediti e debiti), impone di espungere, variando l'esercizio di imputazione (*c.d. reimputazione*), gli accertamenti e gli impegni (*rectius*, i residui attivi e passivi) per i quali l'esigibilità della sottostante obbligazione giuridica è variata o è stata originariamente stimata in modo errato.

L'annuale *riaccertamento ordinario dei residui* è *diretto*, pertanto, a:

- a) *determinare* l'ammontare, a fine esercizio, dello stock di residui *attivi e passivi*;
- b) *rinviare* ad esercizi successivi i crediti e i debiti (o meglio, accertamenti non riscossi e gli impegni non pagati) *non esigibili*.

L'operazione impone di individuare analiticamente i:

1. residui attivi/crediti ***assolutamente inesigibili o insussistenti***, per l'avvenuta legale estinzione o per indebitato o erroneo accertamento;

¹⁵ Sempre in ragione dell'art. 186 del TUEL, il risultato d'amministrazione non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio.

2. residui passivi/debiti riconosciuti **insussistenti o prescritti**;
3. residui attivi/crediti di **dubbia e difficile esazione** (che determinano la quota da accantonare a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato d'amministrazione);
4. residui attivi e passivi **non classificati correttamente** nelle scritture contabili (a seguito di errori materiali o di necessità di riclassificazione);
5. crediti e debiti **non correttamente imputati**, in quanto non esigibili nell'esercizio di riferimento o la cui esigibilità è variata.

4.1.1. CREDITI E DEBITI INESIGIBILI O INSUSSISTENTI.

Il riaccertamento annuale dei residui è lo strumento attraverso il quale i *crediti e i debiti riconosciuti inesigibili o insussistenti sono definitivamente cancellati dalle scritture contabili dell'ente* (finanziarie e patrimoniali).

La cancellazione dei **residui attivi**, a seguito del riconoscimento formale dell'assoluta inesigibilità o insussistenza del credito, richiede un'adeguata *motivazione*, con analitica descrizione delle *procedure seguite* e delle *azioni espletate* per ottenerne la riscossione o delle ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione^{16 17}.

¹⁶ La cancellazione definitiva dei residui attivi (crediti) dalle scritture finanziarie può essere coperta, per garantire neutralità di impatto sugli equilibri di bilancio (e, in particolare, sul risultato di amministrazione), dall'*utilizzo del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel rendiconto*, per un importo pari a quello dei crediti eliminati. L'utilizzo del fondo consente di evitare, o limitare, gli effetti negativi sul risultato di amministrazione derivanti dall'eliminazione di residui attivi. All'esito dell'operazione è necessario *rideterminare l'ammontare dell'accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità* nel risultato di amministrazione, tenendo conto dell'importo dei residui attivi cancellati (si rinvia, per i dettagli, al Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, All. 4/2 al d.lgs. 118/2011, paragrafi 9.1, 3.3 ed esempio n. 5).

¹⁷ Si ricorda, come già accennato nel paragrafo relativo al fondo crediti di dubbia esigibilità, che il Principio contabile applicato (introducendo una delle numerose eccezioni alle affermazioni di carattere generale in esso contenute) prevede 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 valuti l'*opportunità* (formulazione elastica che, per sua natura, produce incertezze applicative e interpretative) di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione.

In tale occasione, ai fini della contabilità economico patrimoniale, il responsabile finanziario *valuta la necessità* di adeguare (formulazione anche in questo caso infelice) il fondo svalutazione crediti accantonato nello stato patrimoniale (che, pertanto, può presentare un importo maggiore della quota accantonata nel risultato di amministrazione, producendo un

Anche la cancellazione definitiva di **residui passivi**, a seguito del riconoscimento formale dell'*insussistenza* del debito, deve essere adeguatamente *motivata*. Inoltre, nel caso di eliminazione o riduzione di residui passivi riguardanti *spese finanziate da entrate a destinazione vincolata*, la conseguente economia di bilancio deve *mantenere*, per il medesimo ammontare, *apposito vincolo*, da esporre nel risultato di amministrazione (cfr. par. 9.1, All. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011).

4.1.2. MAGGIORI CREDITI O DEBITI EMERSI NEL RIACCERTAMENTO.

Il Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (All. 4/2 al d.lgs. 118/2011, paragrafo 9.1) dispone che, nel caso in cui, nel corso dell'annuale riaccertamento, emerga un **maggior importo dei crediti o dei debiti**, rispetto ai residui attivi e passivi contabilizzati (a loro volta pari agli originari accertamenti e impegni), tale differenza deve essere oggetto di **immediato accertamento ed impegno**, da imputare contabilmente alla competenza dell'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili.

Invece, nel caso di **crediti**, derivanti dalla riscossione di residui attivi in precedenza *cancellati* (in quanto ritenuti, erroneamente, inesigibili), il Principio contabile applicato (Allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, paragrafo 9.1) non consente di procedere all'accertamento in competenza di una nuova entrata, ma impone di *incrementare i residui attivi* (dando luogo ad una sorta di "accertamento in conto residui").

L'emersione di debiti imputabili all'ente locale, *non registrati* quando l'obbligazione è sorta, comporta, inoltre, la necessità, prima di procedere all'impegno, di attivare la procedura *riconoscimento del debito fuori bilancio* (cfr. art. 194 del TUEL).

In particolare, in questo caso il Principio contabile applicato (Allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, paragrafo 9.1), prevede che, nel caso in cui il riconoscimento del debito intervenga *successivamente* alla scadenza dell'obbligazione, la spesa vada impegnata con *imputazione all'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto*¹⁸.

Pertanto, mentre per i **residui attivi** l'attività di riaccertamento può dare luogo sia

normativamente autorizzato disallineamento, che, invece, la *ratio* sottostante ad un sistema contabile integrato dovrebbe evitare) e di riclassificare il credito nello stato patrimoniale (che, pertanto, a sua volta, può esporre crediti per un importo superiore a quello dei residui attivi, peraltro con il paradosso della differenza dovuta a posizioni valutate, in ragione del decorso del tempo, meno esigibili quali crediti).

¹⁸ Si rinvia, per approfondimenti sul punto, alla deliberazione della Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, n. 21/2018/QMIG.

ad un *incremento* che ad una *riduzione* dell'ammontare complessivo dei residui, per i **residui passivi** il riaccertamento può dare luogo *solo ad una riduzione*, mentre non è consentita la rettifica in aumento, se non previa procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio¹⁹.

4.1.3. I RESIDUI DI DUBBIA E DIFFICILE ESAZIONE.

Nel corso dell'annuale riaccertamento dei residui è necessario procedere anche all'individuazione dei **crediti di dubbia e difficile esazione**, distinguendo:

- i residui attivi *non riscossi nei tre anni successivi alla scadenza*, che è possibile **stralciare dalle scritture finanziarie e, conseguentemente, dal conto del bilancio**, se il responsabile del servizio lo considera opportuno. Lo stralcio dei ridetti residui (presunti *ex lege* di dubbia e difficile esazione) impatta sull'*accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), che deve (o meglio può) essere ridotto* per un pari importo;
- i residui attivi di dubbia e difficile esazione da considerare ai fini della determinazione **fondo crediti di dubbia e difficile esigibilità da accantonare nel risultato di amministrazione dell'esercizio**. Questi ultimi non vengono stralciati dal conto del bilancio, ma rilevano ai fini della quantificazione del FCDE da accantonare nel risultato (in aderenza all'art. 167 del TUEL e al paragrafo 3.3 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011).

In disparte l'evidenziazione della non coordinata scelta legislativa (che consente di stralciare dal conto del bilancio crediti aventi anzianità superiore ai 3 esercizi, mentre, contemporaneamente, impone di calcolare l'accantonamento a FCDE sulla base delle percentuali di riscossione in conto residui degli ultimi 5 anni), si ricorda che i crediti di dubbia e difficile esazione *stralciati* dalle scritture finanziarie devono essere identificati in *appositi elenchi da allegare al rendiconto annuale*, al fine di rendere possibile seguire l'evoluzione delle attività di esazione

¹⁹ Si tratta di prescrizione (contenuta nell'Allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, paragrafo 9.1) che priva di rilevanza la fase della "*liquidazione*", intermedia fra l'impegno e il pagamento, nella quale, in ragione del contenuto dell'obbligazione sottostante (si pensi, per esempio, ad un appalto di servizi o di lavori), ben potrebbe fisiologicamente prodursi, in aderenza al rapporto contrattuale stipulato, un residuo passivo superiore all'importo dell'impegno originariamente, e correttamente, assunto (può farsi il caso di un contratto per servizi di pulizia, il cui corrispettivo può variare in ragione dell'acquisizione di nuovi spazi da parte dell'ente locale, nei limiti delle variazioni consentite dall'art. 106 del d.lgs. n. 50/2016).

(interne o affidate a terzi) e di procedere alla loro definitiva **cancellazione** una volta che sia stata dimostrata l'oggettiva impossibilità della riscossione.

4.1.4. I RESIDUI NON CORRETTAMENTE CLASSIFICATI.

Nel corso della ricognizione annuale possono emergere *errori riguardanti la mera classificazione in bilancio dei residui* attivi e passivi, con conseguente necessità di procedere alla loro corretta **riclassificazione** (*esclusa* solo per i crediti ed i debiti già incassati o pagati).

Gli interventi di *riclassificazione* effettuati nell'ambito del riaccertamento ordinario dei residui vanno riferiti alla data del 31 dicembre e consentono di garantire la corrispondenza, anche in termini di corretta imputazione ai titoli ed agli altri aggregati di bilancio, tra i residui *finali* di un esercizio e quelli *iniziali* del successivo²⁰.

4.1.5. I RESIDUI NON CORRETTAMENTE IMPUTATI.

La già accennata novità *più rilevante*, in materia di annuale riaccertamento dei residui, prevista dalla riforma in materia di armonizzazione dei bilanci (d.lgs. 118/2011) riguarda la **verifica della corretta imputazione, all'esercizio cui il rendiconto si riferisce, di accertamenti e impegni**, divenuti, *medio tempore*, **residui attivi e passivi**. Questi ultimi possono essere **conservati tra i residui solo se esigibili al 31 dicembre** dell'esercizio di riferimento.

Ai sensi di quanto previsto dall'art. 3, co. 4, d.lgs. 118/2011, infatti:

- possono essere **conservati tra i residui attivi** le entrate accertate **esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate**;
- possono essere conservate tra i **residui passivi** le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, **ma non pagate**.

Invece, *le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, vanno immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili*.

È quindi necessario verificare il **momento di esigibilità** degli accertamenti e degli impegni, costitutivi dei residui oggetto di riaccertamento, secondo lo specifico

²⁰ Nel caso di una *revisione o aggiornamento generale* delle classificazioni di bilancio *disposta dalla legge*, le differenze tra la nuova e la vecchia articolazione dei residui vanno, invece, illustrate attraverso un'apposita matrice di correlazione.

criterio prescritto, per ciascuna tipologia di entrata e di spesa, dal *principio contabile applicato della contabilità finanziaria*.

A tal fine, la riforma prevede che la reimputazione delle spese per inesigibilità avvenga attraverso la costituzione del fondo pluriennale vincolato, onde “trasferire” all’esercizio successivo (di competenza) *anche la relativa copertura finanziaria*.

Nei casi in cui la reimputazione riguardi accertamenti e impegni dello *stesso importo*, tra loro correlati (ad es. i trasferimenti a rendicontazione), il riaccertamento *non richiede* la costituzione del FPV, in quanto la reimputazione anche dell’entrata garantisce la copertura finanziaria.

La norma prevede che il riaccertamento ordinario dei residui sia effettuato annualmente, con un’unica **deliberazione della giunta**, sentito l’organo di revisione. È tuttavia consentito anche il **riaccertamento parziale dei residui**, con provvedimento del responsabile del servizio finanziario, sempre sentito l’organo di revisione, esclusivamente per consentire una corretta reimputazione all’esercizio di residui attivi e passivi *che devono essere necessariamente incassati o pagati prima del riaccertamento ordinario*. In questo caso, la successiva delibera di giunta si limita a recepirne gli effetti.

LA GIURISPRUDENZA PIÙ SIGNIFICATIVA

CONTO DEL BILANCIO

Residui – accertamento ordinario – cancellazione:

Corte conti, SRC Umbria, deliberazione n. 53/2019/PRSE;

Credit/debiti dubbia esigibilità–inesigibili–insussistenti:

Corte conti, SRC Campania, deliberazione n. 110/2019/PRSP;

Riaccertamento crediti/debiti non correttamente classificati:

Corte conti, SRC Liguria, deliberazione n. 107/2018/PRSP;

Reimputazione residui all’esercizio di competenza:

Corte conti, SRC Lombardia, deliberazione n. 141/2019/PRSE.

RESIDUI ATTIVI E PASSIVI

5. IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE.

La disciplina posta dagli **artt. 186 e 187 del TUEL**, integrati dal punto 9.2 del

Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (nonché, a seguito del DM 1° agosto 2019, dal paragrafo 13.7 del *Principio contabile applicato concernente la programmazione*), ha ridefinito il risultato di amministrazione, e le sue modalità di determinazione e rappresentazione, in modo omogeneo per tutti gli enti *territoriali*, anche al fine di renderlo tra essi confrontabile.

Secondo il punto 9.2. cit., il risultato d'amministrazione di fine esercizio²¹ è costituito dal "*fondo di cassa **maggiorato** dei residui attivi e **diminuito** dei residui passivi, **al netto** del fondo pluriennale vincolato per spese correnti e per spese in conto capitale*".

Occorre quindi, *in primis*, determinare le poste che lo costituiscono:

- *fondo di cassa;*
- *residui attivi;*
- *residui passivi;*
- *fondo pluriennale vincolato.*

Il **fondo di cassa** che concorre alla determinazione del risultato di amministrazione va determinato **al netto dei pagamenti per azioni esecutive non ancora regolarizzati al 31 dicembre**²².

Per quanto concerne i **residui**, il paragrafo 9.2 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria ricorda che devono essere esposti quelli, attivi e passivi, rimasti tali **a seguito della ricognizione e del riaccertamento ordinario**.

Per indicare correttamente il FPV ai fini della determinazione del risultato di amministrazione²³, che rappresenta risorse già impegnate (anche se imputate a esercizi successivi), è necessario rispettare la disciplina di riferimento²⁴. Si ricorda, in proposito, che *il FPV in entrata **garantisce** la copertura di tutti gli impegni*

²¹ Risultato che, come noto, va distinto da quello di gestione, frutto della differenza fra gli accertamenti e gli impegni imputati all'esercizio di competenza (ed a cui fa riferimento, per esempio, l'art. 1, comma 821, della legge n. 145/2018).

²² Per la verifica della corretta esposizione del fondo di cassa si può fare riferimento ai prospetti che il tesoriere deve rendere alla fine dell'esercizio (art. 226 TUEL).

²³ L'art. 186 TUEL precisa, infatti, che il risultato di amministrazione "*non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio*".

²⁴ Cfr. art. 3, commi 4 e 5, d.lgs. n. 118/2011, nonché paragrafo 5.4 del Principio contabile applicato, Allegato 4/2 al medesimo decreto (oggetto, peraltro, di integrale rivisitazione ad opera del DM 1° agosto 2019).

*imputati a esercizi successivi*²⁵.

L'art. 187, co. 3, TUEL disciplina anche il **risultato di amministrazione presunto**, da esporre in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione, per la cui determinazione, il Principio contabile applicato, Allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, precisa che è necessario procedere ad una previsione ragionevole e prudente, formulata in base alla situazione dei conti alla data di elaborazione del bilancio. L'esigenza in parola deve essere ricondotta alla volontà del legislatore di determinare un risultato presunto che si avvicini quanto più possibile a quello definitivo (determinato in sede di approvazione del rendiconto).

L'art. 187, co. 1, del d.lgs. 267/2000, una volta quantificato, articola il *risultato di amministrazione, accertato a seguito dell'approvazione del rendiconto*, in:

- **fondi accantonati;**
- **fondi vincolati;**
- **fondi destinati agli investimenti;**
- **fondi liberi.**

Sempre il **comma 1 cit.** chiarisce che *“nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188”*.

La riforma prevede, pertanto, l'emersione di un **disavanzo** (con conseguente necessità di ripiano) *anche se un ente ha un saldo di amministrazione positivo*²⁶, *ma composto da quote vincolate, accantonate o destinate complessivamente superiori al ridetto importo*²⁷. Solo qualora il risultato di amministrazione, **al**

²⁵ Il Principio contabile applicato, invero, prevede delle eccezioni che consentono di generare il fondo pluriennale vincolato, anche per spese non ancora impegnate, in particolare, in caso di procedure di gara per appalti di lavori in corso di aggiudicazione (si rinvia ai nuovi paragrafi 5.4.8 e 5.4.9 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011).

²⁶ Frutto della somma algebrica fra cassa e residui attivi e passivi (cfr. lettera A) del prospetto dimostrativo del risultato d'amministrazione, contenuto nell'Allegato 10 al d.lgs. n. 118/2011).

²⁷ Deve essere precisato, in proposito, come la ratio sottostante a tale regola risieda nella necessità di garantire l'utilizzazione delle risorse vincolate, accantonate e destinate, che, in quanto tali, devono poter sempre essere utilizzate dall'ente locale al momento dell'insorgenza della relativa necessità (pagamento di uno stato di avanzamento lavori, in caso di vincoli da trasferimenti o mutui; pagamento della sentenza esecutiva, in caso di accantonamento a fondo rischi; corresponsione degli arretrati contrattuali al personale, in caso di accantonamento a fondo oneri; cancellazione di residui attivi inesigibili, in caso di utilizzo della quota accantonata a FCDE, etc.). Infatti, come noto, l'applicazione al bilancio delle quote vincolate e accantonate nel risultato di amministrazione ha effetti neutri sul successivo saldo finale di quest'ultimo (che vedrà meno cassa o residui attivi a fronte di meno vincoli o accantonamenti), sia che l'ente si

netto delle quote accantonate, vincolate e destinate agli investimenti, presenta una disponibilità positiva, l'ente può ritenersi "in avanzo"²⁸.

Di conseguenza, la *corretta determinazione delle quote* che compongono il risultato di amministrazione, **consente la reale e veritiera evidenziazione di un avanzo di amministrazione libero** (come tale, utilizzabile a copertura di spese in esercizi successivi, secondo la disciplina prevista dall'art. 187, co. 2, TUEL) *o di un eventuale disavanzo* (da recuperare nell'esercizio successivo o in un arco temporale triennale, ex-art. 188 TUEL, ovvero superiore, previa approvazione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale, ex artt. 243–bis e ss., TUEL).

LA GIURISPRUDENZA PIÙ SIGNIFICATIVA

CASSA VINCOLATA

Corte conti, SRC Veneto – deliberazione n. 157/2020

La corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché la relativa osservanza nella successiva gestione attenua il rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio. L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione emerge nell'articolo 195 del d.lgs. 267/2000, che, nell'ammettere deroghe temporanee al vincolo di destinazione, pone limiti sia quantitativi che procedurali, nonché pone la necessità che i movimenti di utilizzo e di reintegro siano oggetto di

trovi in una situazione di complessivo avanzo di amministrazione che di complessivo disavanzo. L'emersione di quest'ultimo, pertanto, anche eventualmente in ragione della presenza di quote vincolate, accantonate o destinate, impone di riequilibrare il bilancio complessivo dell'ente, al fine, fra gli altri, di garantire l'utilizzazione delle risorse vincolate, accantonate e destinate secondo la, rispettiva, finalità, impressa dal legislatore.

Sotto tale profilo, pertanto, la disciplina di cui all'art. 1, commi 897-898, della legge n. 145/2018 che limita, per gli enti in disavanzo di amministrazione, l'applicazione delle quote vincolate e accantonate, risponde all'esigenza, di fatto, più che di stretto diritto contabile (essendo, come visto, neutro l'impatto sul risultato di amministrazione), di evitare che tali quote siano applicate dagli enti privi di sufficiente cassa (per l'effetto, la norma consente l'utilizzo nei limiti del saldo fra cassa e residui attivi e passivi, depurato, tuttavia, dal fondo crediti di dubbia esigibilità e dal fondo anticipazioni liquidità, che sterilizzano l'impatto dei residui attivi che, difficilmente, si tramuteranno in cassa, rischiando di pregiudicare ulteriormente gli equilibri di bilancio dell'ente).

²⁸ Cfr. lettera E) del prospetto dimostrativo sopra citato.

registrazione contabile (secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria). L'articolo 180 del d.lgs. 267/2000 ha prescritto, alla lettera *d*), che l'ordinativo di incasso riporti “*gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti*”. Allo stesso modo, il successivo articolo 185 ha imposto, alla lettera *i*), che anche i mandati di pagamento attestino il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti dalla legge o derivanti da trasferimenti o prestiti.

5.1. LA COMPOSIZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE.

Come esposto nel precedente paragrafo, il *risultato di amministrazione* deve essere **accertato** con l’approvazione del rendiconto e ripartito nelle **diverse quote** che lo compongono (ex-art. 187 TUEL): **fondi accantonati, fondi destinati agli investimenti, fondi vincolati, avanzo libero.**

La corretta quantificazione di tali *quote* è la condizione necessaria per determinare, come visto, il corretto *avanzo* o *disavanzo* di amministrazione, che il legislatore individua quale importo (positivo o negativo) *del risultato, al netto delle quote vincolate, accantonate e destinate agli investimenti*²⁹.

I nuovi **Allegati a/1, a/2 e a/3 al rendiconto, approvati dal DM correttivo 1° agosto 2019**, riportano le modalità di esposizione dell’elenco analitico delle quote del risultato di amministrazione accantonate, vincolate e destinate agli investimenti,

²⁹ Si ricorda che alcune risorse possono essere, contemporaneamente, accantonate e vincolate, come accade, ad esempio, per le *entrate da sanzioni amministrative per violazione al codice della strada*, che, oltre ad essere di *dubbia esigibilità*, sono, altresì, *vincolate* dalla legge. Tali entrate, pertanto, vanno considerate obbligatoriamente nella determinazione dell'accantonamento al FCDE, al tempo indicando la *quota, al netto dell'accantonamento a FCDE, vincolata*. Indicando nel prospetto dimostrativo del risultato d’amministrazione le quote vincolate (o destinate agli investimenti) *al lordo* dell'accantonamento a FCDE (anziché al netto, come necessario), il risultato evidenzerebbe un *avanzo inferiore* o un *disavanzo maggiore* (di pari importo alla quota accantonata a FCDE, *non detratta* dal fondo entrate vincolate o destinate agli investimenti). Invece, indicando, nella composizione del risultato di amministrazione, le quote vincolate *al netto* dell'accantonamento al FCDE, l'importo complessivo dei vincoli da apporre nel bilancio in base alla legge *non coincide* con quelli poi esposti nel risultato, esposizione, tuttavia, richiesta dal Principio contabile applicato. A tal fine, a dimostrazione della corretta determinazione delle poste, nella relazione sulla gestione vanno inseriti appositi *prospetti*, che *dimostrino*, sia per le *entrate vincolate* che per quelle *destinate a investimenti*, l'importo lordo da vincolare o destinare (da rispettare ai fini dell'effettiva destinazione delle ridette entrate una volta riscosse).

consentendo di analizzarne e verificarne la corretta determinazione (si rimanda, per approfondimenti, ai paragrafi 13.7.1-13.7.3. del novellato *Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio*, Allegato 4/1 al d.lgs. 118/2011).

5.1.1. LA QUOTA ACCANTONATA.

L'art. 187, co. 1, TUEL, dispone che **“i fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità”**. Tuttavia, integrando detta disposizione con quanto prescritto dal Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (paragrafo 9.2), il *prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione*, da allegare al rendiconto, deve dare evidenza alla **composizione della quota accantonata** in:

- *fondo crediti di dubbia esigibilità*;
- *fondo anticipazioni liquidità* (riscosse ai sensi del d.l. 35/2013 o in virtù di norme similari)³⁰;
- *fondo perdite società partecipate* (art. 21, d.lgs. 175/2016);
- *fondo per passività potenziali e per contenzioso* (art. 167, co. 3, TUEL, e paragrafi 5.2, lett. h) e 5.5 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011)³¹;
- *altri accantonamenti* (art. 167, co. 3, TUEL).

5.1.1.A. FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ.

Con riferimento alla disciplina sul *fondo crediti di dubbia esigibilità* (FCDE), rinviando la specifica trattazione al pertinente capitolo del presente Manuale, ci si limita a evidenziare come il paragrafo 9.2.7 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria³² puntualizzi come *il risultato di amministrazione non può mai essere considerato una somma “certa”, in quanto si compone di poste che presentano un margine di aleatorietà riguardo alla possibile sovrastima dei residui attivi e alla sottostima dei residui passivi. Considerato inoltre che una quota del risultato di amministrazione, di importo*

³⁰ Si rinvia a quanto statuito, in proposito, da Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazioni n. 19/2014/QMIG e n. 33/2015/QMIG.

³¹ Si rinvia, per approfondimenti, a Corte conti, SRC Liguria, deliberazione n. 103/2018/PRSP.

³² Recentemente oggetto di conferma da parte del DM 7 settembre 2020 (c.d. XII correttivo al d.lgs. n. 118/2011), che ha interamente riscritto il paragrafo 9.2 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011.

*corrispondente a quello dei residui attivi di dubbia e difficile esazione, è destinato a dare **copertura alla cancellazione dei crediti**, l'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità costituisce lo strumento per rendere **meno "incerto"** il risultato di amministrazione.*

Il legislatore considera, infatti, il FCDE di prioritaria importanza per **garantire i futuri equilibri dell'ente locale** (*sub specie*, di prevenzione del rischio di emersione di insussistenze dell'attivo), prescrivendo che, fino a quando il ridetto fondo non risulta **adeguato**, non è possibile **utilizzare l'avanzo (libero) di amministrazione** (cfr. Allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, paragrafo 3.3).

5.1.1.B. FONDO ANTICIPAZIONE DI LIQUIDITÀ.

L'art. 2, co. 6, del d.l. 78/2015, convertito dalla l. 125/2015, recentemente dichiarato costituzionalmente illegittimo ad opera della sentenza della Corte costituzionale 28 gennaio 2020, n. 4, 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"*³³.

Per comprendere il contenuto e la *ratio* della norma in parola, occorre fare un passo indietro, richiamando 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. 35/2013, e collegate norme successive) o di fondi di rotazione aventi il medesimo scopo (quale quello disciplinato dall'art. 243-ter d.lgs. 267/2000, funzionale all'impostazione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale)³⁴.

Nello specifico, l'art. 2, co. 6, del citato d.l. 78/2015 presupponeva l'esistenza di un accantonamento nel risultato di amministrazione finalizzato a sterilizzare gli effetti (potenzialmente espansivi della capacità di spesa) prodotti dalla

³³ 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 MEF-RGS 4 agosto 2016, correttivo del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, nonché, da ultimo, dal DM 1° agosto 2019, che ha inserito nell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 i nuovi paragrafi 3.2-bis e 3.20-ter, recanti la disciplina contabile a regime della materia.

³⁴ Cfr. Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 14/2013/QMIG.

riscossione delle anticipazioni di liquidità (si rimanda, per un migliore apprezzamento del meccanismo contabile sottostante alle deliberazioni della Sezione delle autonomie n. 19/2014/QMIG e n. 33/2015/QMIG³⁵), consentendo che il FCDE nel risultato d'amministrazione potesse essere alimentato anche con la quota accantonata a titolo di FAL.

Nella deliberazione n. 33/2015/QMIG, la Sezione delle Autonomie aveva evidenziato che, nei bilanci degli enti territoriali, la sterilizzazione degli effetti, impropriamente positivi, che le anticipazioni di liquidità³⁶ 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 previsti dal d.lgs. n. 118/2011), confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata (ex art. 187 d.lgs. 267/2000 e art. 42 d.lgs. 118/2011). Il ridetto 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 aveva 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 ad FCDE nel risultato d'amministrazione, facoltà prevista dal citato art. 2, co. 6, del d.l. 78/2015,

³⁵ In questa sede è sufficiente rimarcare come la riscossione di anticipazioni di liquidità (effettuate da Cassa Depositi e Prestiti, Ministero dell'interno o altri), funzionali al pagamento di debiti scaduti, 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 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. 267/2000), l'importo dell'avanzo libero, che è possibile utilizzare in esercizi successivi (cfr. art. 187, co. 2, d.lgs. 267/2000). Tuttavia, il ridetto avanzo viene ad essere 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 dal legislatore (art. 2, co. 6, del citato d.l. 78/2015), hanno imposto di accantonare nel risultato d'amministrazione un importo pari all'anticipazione ricevuta, in modo da riportare il relativo ammontare (in termini di avanzo o disavanzo) alla situazione precedente alla riscossione delle anticipazioni di liquidità.

³⁶ Trattasi, infatti, come confermato anche dalla Corte costituzionale, sentenza n. 181/2015, dell'introduzione di una specifica forma di "anticipazione", 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 ordinarie anticipazioni di cassa.

“non deve produrre effetti espansivi della capacità di spesa”.

Invero, come ha avuto modo di evidenziare l'evoluzione giurisprudenziale successiva, la possibilità consentita dalla norma in parola determinava, *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, vedeva, in caso di concorrenza di entrambi, una quota accantonata complessiva di importo non superiore a quella da effettuare a titolo di FCDE)³⁷.

Sulla facoltà normativa in esame si erano pronunciate le Sezioni riunite in speciale composizione che, nella sentenza n. 26/2016/EL³⁸, avevano precisato che, a differenza del FCDE, che mira a *“sterilizzare”* i residui di difficile o dubbia esazione, il *“fondo da anticipazione di liquidità”* (FAL) ha il diverso scopo di neutralizzare la, solo fittizia, incidenza positiva sul risultato di amministrazione di una erogazione finanziaria che dovrebbe incidere solo sulla liquidità. Di conseguenza, se il FCDE da accantonare nel rendiconto si riduce (o si azzerava) quando vengono riscossi o cancellati residui attivi, *il FAL, invece, diminuisce annualmente in ragione della quota rimborsata dell'anticipazione ricevuta.*

L'art. 2, co. 6, del d.l. 78/2015 mirava, pertanto, a non comprimere eccessivamente l'autonomia finanziaria degli enti, posto che questi ultimi, in ogni caso, in aderenza al Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011), erano tenuti a dimostrare di aver accantonato, a FCDE, adeguate risorse per far fronte all'ipotesi di parziale o totale cancellazione dei residui attivi³⁹. 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, derivava dalla medesima accertata incapacità di riscossione dei residui attivi, già considerati ai fini del FCDE) duplicasse, impropriamente, la stessa esigenza di prevenzione, irrigidendo eccessivamente i bilanci degli enti

³⁷ La ridetta disposizione, 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 della magistratura contabile (in particolare, in sede di valutazione del conseguimento degli obiettivi intermedi posti dai piani di riequilibrio finanziario pluriennale, ex art. 243-bis TUEL, e di eventuale rimodulazione di questi ultimi, cfr., per esempio, Corte conti, SRC Umbria, deliberazione n. 85/2016/PRSE e SRC Campania, deliberazione n. 1/2017/PRSP).

³⁸ In termini, Corte dei conti, SS.RR. spec. comp., sentenza n. 21/2017/EL.

³⁹ In termini, la deliberazione della Sezione delle autonomie n. 33/2015/QMIG.

territoriali⁴⁰. 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, infine, che la norma non consentiva agli enti *territoriali* di "eliminare", nel risultato d'amministrazione, la quota accantonata a titolo di FAL (interpretazione che si sarebbe posta 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), ma solo di "conteggiare" (*rectius*, sommare) quest'ultima ai fini della dimostrazione della congruità della quota accantonata a FCDE.

L'evoluzione interpretativa esposta non è stata seguita dalle Sezioni riunite della Corte dei conti in sede giurisdizionale, in speciale composizione, che, con l'ordinanza n. 5 del 18 febbraio 2019, hanno sollevato questione di legittimità costituzionale dell'illustrato art. 2, comma 6, del decreto-legge n. 78/2015 per contrasto con gli artt. 3, 81, 97 e 119 della Costituzione. Infatti, partendo dal presupposto che la norma in esame abbia consentito 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. 89/2017⁴¹. Inoltre, è stato evidenziato come la norma in esame ponesse in dubbio la clausola generale dell'equilibrio di bilancio di cui agli art. 81 e 97 della Costituzione, nella misura in cui consentiva, eliminando il FAL, di dare copertura, mediante le pregresse anticipazioni di liquidità, a nuove spese. Sempre sul presupposto che la norma avrebbe permesso di non conteggiare il FAL, sarebbe violato il vincolo di indebitamento per sole spese di investimento, posto che le anticipazioni

⁴⁰ 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 traducono in cassa. Sommare, nella determinazione della quota da accantonare nel risultato d'amministrazione, ai fini della prevenzione di simile rischio, sia l'importo che discenderebbe, per il FCDE, applicando le regole del Principio contabile applicato (Allegato 4/2 al d.lgs. 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, co. 2, del TUEL e, per le regioni, nell'art. 42, co. 6, del d.lgs. 118/2011).

⁴¹ Le pronunce della Corte Costituzionale in parola, per inciso, pur affrontando in motivazione la tematica della corretta qualificazione, e contabilizzazione, delle anticipazioni di liquidità, riguardavano norme di legge regionali.

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 (che, oltre a dover costituire un congruo FCDE, hanno richiesto, in passato, anticipazioni di liquidità) rispetto a quelli più virtuosi (che, comunque, devono accantonare integralmente l’importo a titolo di FCDE).

Le questioni sollevate sono state condivise, in riferimento agli artt. 81, 97, primo comma, e 119, sesto comma, Cost., dalla citata sentenza della Corte Costituzionale n. 4/2020, che, nello specifico, 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.

A seguito della ridetta pronuncia, il legislatore, con l’art. 39-ter del d.l. n. 162/2019, conv. dalla legge n. 8/2020, ha disciplinato nuovamente le modalità di contabilizzazione a rendiconto del fondo anticipazione di liquidità da parte degli enti locali (sia di quelli che avevano fatto suo della facoltà, prevista dalla norma dichiarata incostituzionale, di ridurre, per il relativo importo, l’accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità, che degli altri), introducendo una regolamentazione simile a quella già prevista per le regioni⁴² (e già oggetto, per gli enti locali che non avevano fatto ricorso alla facoltà di conteggiare il FAL ai fini della dimostrazione della congruità del FCDE, di richiamo da parte del decreto correttivo al d.lgs. n. 118/2001 del 1° agosto 2019⁴³).

La norma prevede, al comma 1, che, in sede di approvazione del rendiconto

⁴² Cfr. art. 1, commi 692 e seguenti, della legge n. 2018/2015, approvato anch’esso a seguito di una pronuncia della Corte costituzionale (sentenza n. 181/2015).

⁴³ Quest’ultimo, nel rivedere il paragrafo 3.20-bis dell’Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, aveva prescritto che gli enti locali, nella contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità dovessero far riferimento alle indicazioni contenute nelle deliberazioni della Sezione delle autonomie della Corte dei conti n. 33/2015 e n. 28/2017 (in particolare, quest’ultima era stata adottata proprio al fine di adottare una delibera di orientamento generale sul citato art. 1, commi 692 e seguenti, della legge n. 208/2015, valevole per le regioni). Al momento, come meglio specificato in seguito, dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 4/2020, il successivo decreto correttivo del 7 settembre 2020 ha uniformato la disciplina, richiamando al citato paragrafo 3.20-bis quanto disposto dall’art. 39-ter del d.l. n. 162/2019.

2019, gli enti locali accantonano il fondo anticipazione di liquidità nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2019, per un importo pari all'ammontare complessivo delle anticipazioni incassate negli esercizi precedenti⁴⁴ e non ancora rimborsate alla medesima data.

L'eventuale peggioramento del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio precedente (per un importo non superiore all'incremento dell'accantonamento al fondo anticipazione di liquidità effettuato in sede di rendiconto 2019) può essere ripianato annualmente, a decorrere dal 2020, per un importo pari all'ammontare dell'anticipazione rimborsata nel corso dell'esercizio.

In seguito, precisa il comma 3, il fondo anticipazione di liquidità, costituito ai sensi del comma 1, è annualmente utilizzato secondo le seguenti modalità:

a) nel bilancio di previsione 2020-2022, nell'entrata dell'esercizio 2020 è iscritto, come utilizzo del risultato di amministrazione, un importo pari al fondo anticipazione di liquidità accantonato nel risultato di amministrazione 2019; il medesimo importo è iscritto come fondo anticipazione di liquidità nel titolo 4 della spesa (missione 20 - programma 03) dell'esercizio 2020, riguardante il rimborso dei prestiti, al netto del rimborso dell'anticipazione effettuato nell'esercizio;

b) dall'esercizio 2021, fino al completo utilizzo del fondo anticipazione di liquidità (ovvero, più correttamente, alla restituzione dell'anticipazione ricevuta), nell'entrata di ciascun esercizio del bilancio di previsione è applicato il fondo stanziato nella spesa dell'esercizio precedente e, nella spesa, è stanziato il medesimo fondo, al netto del rimborso dell'anticipazione effettuato nell'esercizio⁴⁵.

La norma, al comma 4, puntualizza che la quota del risultato di amministrazione accantonata nel fondo anticipazione di liquidità è (interamente) applicata al bilancio di previsione anche da parte degli enti in disavanzo di amministrazione⁴⁶.

La ridetta disciplina è stata poi recepita anche dal XII decreto correttivo al d.lgs. n. 118/2011 (DM 7 settembre 2020), che, nel modificare il paragrafo 3.20-*bis* dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, ha richiamato il contenuto precettivo

⁴⁴ Ai sensi del decreto-legge n. 35/2013, convertito dalla legge n. 64/2013, o delle successive disposizioni di legge di rifinanziamento.

⁴⁵ Per una applicazione "*ante legem*", può farsi rinvio a Corte conti, SRC Calabria, delibera n. 17/2020/PRSP.

⁴⁶ In deroga alle limitazioni quantitative prescritte dall'art. 1, commi 897-898, della legge n. 145/2018.

dell'esposto art. 39-ter⁴⁷.

In ragione di tale modalità di contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità incassate dagli enti locali per il pagamento di debiti pregressi, non si produce un improprio effetto espansivo della spesa (derivante dall'intervenuta estinzione di residui passivi), contrario ai dettami della Corte costituzionale⁴⁸, in quanto l'incremento (fittizio) del risultato di amministrazione (con conseguente potenziale emersione o aumento dell'avanzo libero a copertura di maggiori spese⁴⁹) viene sterilizzato dall'accantonamento al fondo anticipazioni di liquidità (per un importo pari alle anticipazioni ricevute, detratte quelle progressivamente restituite).

Dall'altro lato, tuttavia, l'onere aggiuntivo per i successivi bilanci di previsione viene limitato alla sola spesa per interessi, trovando copertura, invece, l'ammortamento della parte capitale, nel fondo anticipazione liquidità applicato in entrata, quale quota accantonata del risultato di amministrazione.

In tal modo, si evita che l'improprio effetto espansivo della spesa, derivato dall'estinzione di residui passivi presenti nel risultato di amministrazione a fronte di residui attivi non riscossi (che, come tali, avevano imposto il ricorso ad anticipazioni di liquidità) sia contenuto nell'aggregato contabile da cui è derivato (il risultato di amministrazione), evitando l'artificiosa creazione o incremento di avanzo libero che la diminuzione un disavanzo.

La gestione di competenza, invece, da un lato, non può utilizzare, a copertura, risorse che solo fittiziamente hanno contribuito ad alimentare il risultato di amministrazione, ma, dall'altro, non vede un ulteriore incongrua contrazione della capacità di spesa (alla luce del fatto che la genesi del FAL è nella gestione dei residui, quali elementi del risultato di amministrazione, e non di quella di competenza, a sua volta limitata, sotto il profilo dell'attendibilità delle entrate, dall'accantonamento a FCDE nel bilancio di previsione).⁵⁰

LA GIURISPRUDENZA PIÙ SIGNIFICATIVA

IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

Quantificazione FCDE:

⁴⁷ Analogamente, il nuovo paragrafo 9.2.17 del Principio consente di applicare in entrata, interamente, la quota accantonata a titolo di fondo anticipazione di liquidità anche agli enti in disavanzo di amministrazione.

⁴⁸ Nonché, in precedenza, della Sezione delle autonomie della Corte dei conti (cfr. deliberazioni n. 19/2014/QMIG e n. 33/2015/QMIG).

⁴⁹ Ovvero di, ugualmente fittizia, riduzione del disavanzo di amministrazione (come definito dagli artt. 187, comma 1, e 188 TUEL).

⁵⁰ La Sezione regionale di controllo per la Puglia, **con deliberazione/2020/PRSE**, ha sollevato questione di legittimità costituzionale della normai in esame.

- Corte dei conti, deliberazione n. 119/2019/PRSE/ Lombardia;
- Corte dei conti, deliberazione n. 53/2019/PRSE/Umbria;

■ IL FONDO ANTICIPAZIONI DI LIQUIDITA'

Tutte le anticipazioni di liquidità, a partire da quelle previste dal DI 35/2013, devono essere contabilizzate iscrivendo le entrate nel titolo 6 alla voce «Accensione di prestiti» e accantonando al titolo 4, riguardante il rimborso dei prestiti, un fondo, di importo pari all'anticipazione di liquidità accertata nell'esercizio, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata. L'estensione anche alle anticipazioni del DI 35/2013 delle modalità di contabilizzazione stabilite dai principi contabili, giunge formalmente con il decreto ministeriale 7 settembre 2020. A seguito dell'incasso dell'anticipazione, le rate annuali di rimborso sono impegnate con imputazione a ciascuno degli esercizi in cui devono essere pagate (la quota capitale al titolo 4 del rimborso prestiti e la quota interessi al titolo 1 delle spese correnti). Per gli esercizi ancora non gestiti, si predispone l'impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento dell'anticipazione.

Con riferimento alle nuove operazioni, il fondo presente nell'avanzo è iscritto in entrata del bilancio dell'esercizio successivo (tre anni), come quota del risultato di amministrazione presunto allegato al bilancio di previsione (nell'ipotesi in cui il rendiconto dell'esercizio precedente non sia ancora approvato), per un importo corrispondente all'accantonamento risultante dal relativo prospetto dimostrativo, ed è iscritto in spesa, al netto del rimborso dell'anticipazione effettuato nell'esercizio. Queste modalità operative devono essere seguite fino all'integrale rimborso delle anticipazioni ed essere rappresentate in ciascuno degli esercizi del bilancio di previsione. In sostanza è consentita l'applicazione di avanzo presunto anche per la seconda e terza annualità del bilancio e anche all'ente in disavanzo di amministrazione. Questa impostazione contabile è peraltro richiamata nella **delibera n. 98/2020 della Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per il Lazio**. Prima della modifica, la sterilizzazione finanziaria degli effetti dell'anticipazione di liquidità veniva operata attraverso uno stanziamento al titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti, non impegnabile, di importo pari alle anticipazioni incassate nell'esercizio, la cui economia confluiva nel risultato di amministrazione come quota accantonata. Questo fondo veniva poi ridotto annualmente a rendiconto in proporzione della quota capitale rimborsata nell'esercizio. L'impegno contabile per il rimborso dell'anticipazione, che veniva finanziato a valere sulle risorse che concorrono al raggiungimento dell'equilibrio economico, era quindi imputato ai singoli bilanci degli esercizi successivi in coerenza con la scadenza delle singole obbligazioni passive relative alle rate di ammortamento dei prestiti.

5.1.1.C. FONDO PERDITE SOCIETÀ PARTECIPATE.

L'art. 1, commi 550 e seguenti, l. 147/2013 aveva prescritto l'obbligo, per gli enti locali, di costituire ed evidenziare, dal bilancio di previsione, un **fondo perdite in caso di disavanzi registrati in aziende speciali, istituzioni e società partecipate, per un importo pari al risultato negativo** non immediatamente ripianato e in misura *proporzionale* alla quota di partecipazione.

L'art. 21 del successivo d.lgs. 175/2016, *Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica* (TUSP), ha ribadito che, nel caso in cui società partecipate da "*pubbliche amministrazioni locali*", comprese nell'elenco di cui all'articolo 1, co. 3, della l. 196/2009 (c.d. elenco ISTAT)⁵¹, presentino un risultato di esercizio negativo, gli enti partecipanti, che adottano la contabilità finanziaria, devono accantonare, nell'anno successivo, in apposito fondo vincolato, un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione⁵² (limitatamente alle società che erogano servizi pubblici a rete di rilevanza economica, per risultato si intende la differenza tra valore e costi della produzione, ai sensi dell'art. 2425 c.c.) L'importo accantonato torna disponibile nel caso in cui l'ente socio ripiani la perdita di esercizio o dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione⁵³.

Il co. 3-*bis* precisa, infine, che, comunque, le amministrazioni locali partecipanti possono procedere al ripiano delle perdite subite dalle società partecipate con le somme accantonate nei limiti della quota di partecipazione e nel rispetto dei principi e della legislazione dell'Unione europea in tema di aiuti di Stato⁵⁴.

Si ricorda, infine, che, a mente del co. 3 dell'art. 21 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*, procedere alla riduzione del 30 per cento del

⁵¹ Aggregato in cui, si ricorda, sono comprese anche le regioni.

⁵² Invece, le pubbliche amministrazioni locali che adottano la contabilità civilistica adeguano il valore della partecipazione, nel corso dell'esercizio successivo, all'importo corrispondente alla frazione del patrimonio netto della società partecipata ove il risultato negativo non venga immediatamente ripianato e costituisca perdita durevole di valore. Per le società che redigono il bilancio consolidato, il risultato di esercizio è quello relativo a tale bilancio.

⁵³ 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.

⁵⁴ Per approfondimenti, può farsi rinvio a Corte conti, SRC Liguria, deliberazione n. 127/2018/PAR.

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.

Il comma precisa che le due disposizioni da ultimo esposte non si applicano 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)⁵⁵.

Il rapporto con il divieto di soccorso finanziario.

La magistratura contabile ha avuto modo, in più occasioni⁵⁶, 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 d.lgs. 267/2000⁵⁷.

L'introduzione dell'accantonamento per perdite di società partecipate, ex art. 21 TUSP (come, ex art. 1, co. 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", che trova fonte nell'art. 14, commi 4 e 5, del medesimo TUSP⁵⁸.

⁵⁵ 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.

⁵⁶ 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.

⁵⁷ 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 locuzione 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 affidato all'interno del perimetro delle "amministrazioni aggiudicatrici").

⁵⁸ Le prime esperienze applicative hanno evidenziato la necessità di chiarire che l'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, la capacità della società di tornare in utile (previa presentazione di un congruo piano industriale), nonché l'economicità e l'efficacia della gestione del servizio tramite

Infatti, come chiarito dalla magistratura contabile⁵⁹, pur avendo diligentemente effettuato gli accantonamenti prescritti dalle norme in esame, un eventuale effettivo “*soccorso finanziario*” nei confronti 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 intervento di soccorso finanziario, anche utilizzando il “*fondo perdite*” in precedenza accantonato, risulta precluso, in primo luogo, allorché la società abbia registrato reiterate perdite di esercizio (cfr. art. 14, co. 5, d.lgs. 175/2016⁶⁰), se non nella ricorrenza dei presupposti ed utilizzando la procedura prevista dalla legge⁶¹.

Inoltre, in assenza dell’esposta preclusione normativa, un ente territoriale 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 all’operazione di

il predetto organismo, pena, in difetto, la preferenza per l’opzione dello scioglimento, a norma dell’art. 2484 c.c. (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).

⁵⁹ 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).

⁶⁰ E, in precedenza, art. 6, co. 19, del d.l. 78/2010, convertito dalla l. 122/2010.

⁶¹ L’art. 14, co. 5, d.lgs. 175/2016, dopo aver disposto che le “*amministrazioni pubbliche*” incluse nel c.d. elenco ISTAT (art. 1, co. 3, l. 196/2009), non possono (salvo quanto previsto dagli articoli 2447 e 2482-ter del codice civile, per le ipotesi 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 da parte della Corte dei conti.

soccorso finanziario, che deve essere fondato, 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 o esternalizzata (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-finanziaria⁶² o abbia la necessità di recuperare al proprio patrimonio beni necessari all'erogazione di servizi pubblici in precedenza conferiti al patrimonio societario^{63,64}).

LA GIURISPRUDENZA PIÙ SIGNIFICATIVA

FONDO PERDITE SOCIETÀ PARTECIPATE

Fondo perdite societarie: Corte dei conti, deliberazione n. 75/2019/PRSP/Veneto;

LIMITI AL SOCCORSO FINANZIARIO

5.1.1.D. FONDI PER PASSIVITÀ POTENZIALI E PER CONTENZIOSO.

L'art. 167, co. 3, TUEL, prevede che gli enti locali **possano stanziare**, nella missione "*Fondi e accantonamenti*", all'interno del programma "*Altri fondi*", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali (sui quali, come per ogni fondo, non è possibile impegnare e pagare). A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione (utilizzabili secondo quanto previsto dall'art. 187, co. 3⁶⁵). Quando si accerta che

⁶² 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 ss. c.c.).

⁶³ Alcuni esempi sono desumibili dall'analisi della giurisprudenza contabile (cfr. Corte dei conti, SRC Lombardia, deliberazioni n. 530/2012/PRSE, n. 537/2013/PRSP e n. 269/2015/PRSP).

⁶⁴ Può farsi rinvio, per approfondimenti in merito, a Corte dei conti, SRC Piemonte, deliberazione n. 48/2017/PAR, nonché Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 9/2016/INPR.

⁶⁵ L'art. 187, co. 3, TUEL prevede che le quote del risultato presunto derivanti dall'esercizio precedente, costituite da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato o da fondi vincolati, possono essere utilizzate, per le finalità cui sono destinate, già prima dell'approvazione del conto consuntivo, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sé stante dell'entrata, nel primo esercizio del bilancio di previsione. L'utilizzo della quota vincolata o accantonata è consentito, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, anche in caso di esercizio provvisorio, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di

la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata.

Il paragrafo 5.2, n. 3), lett. h), del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria **impone**, invece, la costituzione di un accantonamento in presenza di **rischi da contenzioso**⁶⁶.

Più precisamente, il ridetto accantonamento è obbligatorio nei casi di:

- contenzioso pendente;

Trattandosi di situazione nella quale l'*obbligazione* non è ancora perfezionata, ma *condizionata* al verificarsi di un evento (il provvedimento giudiziario), con riferimento alla quale, al momento, *non è possibile impegnare* alcuna spesa (e, pertanto, al fine di preservare gli equilibri, futuri, del bilancio, è doveroso effettuare un congruo accantonamento)

- contenzioso avente ad oggetto un'obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno di spesa.

L'accantonamento deve essere riferito, nel *primo caso*, alle risorse necessarie per il pagamento degli *oneri previsti dalla sentenza*, nel secondo alle *maggiori spese stimate*.

La *congruità* dell'accantonamento è lasciata alla *prudente valutazione* dell'ente⁶⁷. Il Principio si premura di precisare, tuttavia, che, in presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente⁶⁸ (con verifica rimessa anche all'organo di revisione).

Come visto, la lettera dell'art. 167 TUEL accorda agli enti locali la mera facoltà di stanziare "*ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali*". Invece, il Principio contabile applicato, al punto 5.2, si esprime in termini di obbligo.

attività soggette a termini o scadenza, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente (secondo le modalità individuate al co. 3–*quinquies* della medesima disposizione).

⁶⁶ Il Principio precisa che, a seguito di contenzioso in cui l'ente ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio), 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, che, a fine esercizio, incrementano il risultato di amministrazione (a sua volta da vincolare alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva). Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali sono poi 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.

⁶⁷ Cfr. Corte conti, SRC Piemonte, deliberazione n. 30/2021/PRSE.

⁶⁸ Per un'applicazione, può farsi rinvio a Corte conti, SRC Liguria, deliberazioni n. 67/2019/PARI, n. 71/2020/PRSP e n. 108/2020/PRSP.

Per superare la ridetta contraddizione, la magistratura contabile⁶⁹ ha ritenuto operante il “*principio di specialità*”, in base al quale il punto 5.2. del Principio contabile riguarderebbe, specificamente, il solo fondo rischi per contenzioso, mentre l’art. 167 TUEL costituirebbe una disposizione generale, che prevede la facoltà di accantonare somme per altre, diverse, passività potenziali.

Fra i fondi, che possono (e, in alcuni casi, devono) essere accantonati per fare fronte a 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 di società partecipate, altri organismi strumentali o soggetti terzi predeterminati (ex art. 207 d.lgs. 267/2000)⁷⁰.

LA GIURISPRUDENZA PIÙ SIGNIFICATIVA

FONDO RISCHI E PER CONTENZIOSO

Corte dei conti, deliberazione n. 138/2019/PRSP/Veneto;

5.1.2. LE QUOTE VINCOLATE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE.

L’art. 187, co. 3–*ter*, del TUEL, dispone che costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio:

⁶⁹ Cfr. Corte dei conti, SRC Liguria, deliberazione n. 103/2018/PRSP.

⁷⁰ Il Principio contabile applicato, infatti, nel disciplinare il trattamento contabile delle garanzie fornite da un ente territoriale sui debiti contratti da terzi, specifica che, al momento della concessione, è possibile non effettuare alcuna contabilizzazione. Nel rispetto del principio della prudenza, il medesimo Allegato 4/2 “*ritiene opportuno*”, tuttavia, effettuare 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). Invece, nel caso in cui si verifichi una prima escussione, l’ente locale garante deve impegnare la spesa necessaria a pagare la rata e, contestualmente, accertare un credito di pari importo nei confronti del debitore principale (diritto di rivalsa), salvo stanziare, in spesa, un fondo rischi in misura corrispondente (data la dubbia esigibilità del credito in questione). Infine, ai sensi di quanto disposto dall’art. 3, co. 17, l. 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).

- a) nei casi in cui *la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa*;
- b) derivanti da *mutui e finanziamenti* contratti per il finanziamento di investimenti determinati;
- c) derivanti da *trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione* determinata;
- d) derivanti da *entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente*⁷¹, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione⁷².

La norma precisa, come già esposto nel pertinente capitolo, che, per le entrate che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, l'indicazione del vincolo nel risultato di amministrazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento a FCDE, sino all'effettiva riscossione.

Il Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria puntualizza, inoltre, che, nei casi in cui la legge dispone un vincolo di destinazione su trasferimenti di risorse a favore dell'ente, si è in presenza di vincoli *derivanti da trasferimenti* e non da legge, come accade per i *trasferimenti UE*.

La **natura vincolata dei trasferimenti UE si estende**, inoltre, alle risorse costituenti il **cofinanziamento nazionale**. Pertanto, queste ultime devono essere considerate come "*vincolate da trasferimenti*", anche se derivanti da entrate proprie dell'ente.

Il Principio contabile applicato (Allegato 4/2 d.lgs. 118/2011) considera **vincolate** anche:

- l'eventuale **differenza positiva** dei flussi finanziari annuali derivanti dai **contratti di finanza derivata**, destinata a garantire i **rischi futuri** del contratto (paragrafo 3.23);
- i proventi derivanti dall'**estinzione anticipata di un derivato**, nel caso di **valore** di mercato **positivo** (cd. *mark to market*), vincolo che permane fino

⁷¹ Il Principio contabile applicato considera *non ricorrenti* le entrate riguardanti: a) donazioni, sanatorie, abusi edilizi e sanzioni; b) condoni; c) gettiti derivanti dalla lotta all'evasione tributaria; d) entrate per eventi calamitosi; e) alienazione di immobilizzazioni; f) le accensioni di prestiti; g) contributi agli investimenti, a meno che non siano espressamente definiti "*continuativi*" dal provvedimento o dalla norma che ne autorizza l'erogazione. L'elenco *non è tassativo*.

⁷² Il medesimo comma ricorda che è possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se l'ente locale non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione ad esercizi successivi ed ha provveduto, nel corso dell'esercizio, al finanziamento di eventuali debiti fuori bilancio (riconosciuti).

a completa estinzione di tutti i derivati contratti dall'ente, a copertura di eventuali *mark to market* negativi futuri e, in caso di quota residua, per l'estinzione anticipata del debito (paragrafo 3.23);

- il **credito IVA** maturato per operazioni di investimento finanziate con debito, vincolo da destinare a investimenti (paragrafo 5.2, lett. e);
- quota del risultato d'amministrazione corrispondente ai **residui passivi eliminati** finanziati *ab origine* da entrate vincolate (paragrafo 9.1).

La Corte dei conti (per es., Sezione delle Autonomie, delibera n. 31/2015/INPR) ha più volte sottolineato l'importanza di una **corretta esposizione delle risorse vincolate**, in quanto incidenti sull'ammontare del risultato di amministrazione, e, quindi, sulla veritiera rappresentazione di un effettivo **avanzo**, o, al contrario, **disavanzo** (al quale deve essere data idonea copertura).

5.1.3. LA QUOTA DESTINATA AGLI INVESTIMENTI.

L'art. 187, co. 1 del TUEL precisa che i **fondi destinati agli investimenti sono costituiti da entrate in conto capitale, senza vincoli di specifica destinazione** (ma di generica, anche se obbligatoria, salvo le eccezioni di legge, finalizzazione a investimenti), non spese⁷³.

Queste ultime, a differenza dei fondi vincolati e accantonati, sono utilizzabili, previo provvedimento di variazione di bilancio, solo a seguito dell'approvazione del rendiconto.

La disciplina armonizzata, pertanto, distingue e disciplina separatamente le:

- **entrate vincolate** alla realizzazione di una specifica spesa,
- **entrate destinate** al finanziamento di una generale categoria di spese (ad esempio, per le regioni, la spesa sanitaria o, per gli enti locali, di investimento).

La distinzione è importante, posto che, sebbene la norma ribadisca l'obbligo di rispettare sia i vincoli specifici che la destinazione generica delle entrate acquisite, la disciplina dell'eventuale utilizzo può variare. L'art. 187 TUEL, per esempio, consente margini più ampi per l'applicazione delle quote vincolate rispetto a quelle meramente destinate (così come, invece, solo a queste ultime è possibile far ricorso, per esempio, per ripianare *l'extra-deficit* da riaccertamento

⁷³ Anche in questo caso la norma puntualizza che l'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse.

straordinario dei residui^{74,75}).

Inoltre, per individuare le entrate vincolata, in disparte i casi pacificamente discendenti dalla legge, la disciplina impone un atto formale, con cui l'ente locale espressamente attribuisce a proprie risorse uno "*specifico vincolo*"⁷⁶.

LA GIURISPRUDENZA PIÙ SIGNIFICATIVA

I VINCOLI NEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Definizione della quota vincolata derivante da mutui: Corte dei conti, deliberazione n. 7/2019/PRSP/Toscana;

Quota vincolata–destinazione specifica: Corte dei conti, deliberazione n. 60/2018/PRSP/Liguria;

Quote vincolata e libera: Corte conti, deliberazione n. 187/2019/PRSP/Toscana

LA QUOTA DESTINATA

Quota destinata agli investimenti: Corte dei conti, deliberazione n. 49/2018/PRSP/Friuli-Venezia Giulia;

5.1.4. L'AVANZO LIBERO.

L'art. 187, co. 2, TUEL prevede che la quota libera del risultato di amministrazione, accertato ai sensi dell'art. 186 e quantificato ai sensi del co. 1, può essere utilizzato, con provvedimento di variazione di bilancio, per le finalità di seguito indicate, in ordine di priorità:

- a) copertura dei debiti fuori bilancio;
- b) provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio, di cui all'art. 193, ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;

⁷⁴ Cfr. art. 3, commi 7 e seguenti, d.lgs. 118/2011 e DM 2 aprile 2015.

⁷⁵ Per un'ampia ricostruzione della differente genesi dei due vincoli (specifico e generico) previsti dall'art. 187 TUEL e dai principi contabili allegati al d.lgs. n. 118/2011, nonché della conseguente disciplina applicativa, può farsi rinvio a Corte dei conti, SSRR in speciale composizione, sentenza 29 luglio 2019, n. 23/EL, che, nello specifico, ha ricondotto alle entrate meramente destinate, e non vincolate, i risparmi generati da eventuali rinegoziazioni di mutui (e, per l'effetto, ammesso l'utilizzo a fini di ripiano del disavanzo d'amministrazione da riaccertamento straordinario dei residui, come da art. 3, commi 15 e 16, d.lgs. n. 118/2011 e DM MEF 2 aprile 2015).

⁷⁶ La delibera n. 31/2015/INPR della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, focalizzata sulla distinzione, in termini di gestione di cassa, delle entrate vincolate e destinate, ha avuto modo di puntualizzare la distinzione anche sotto il profilo della competenza.

- c) finanziamento di spese di investimento;
- d) finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;
- e) estinzione anticipata dei prestiti⁷⁷.

Il comma precisa, altresì, che resta salva la facoltà di impiegare l'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata" in occasione dell'approvazione del rendiconto, sulla base della determinazione dell'ammontare definitivo della quota da accantonare a fondo crediti di dubbia esigibilità, per finanziare lo stanziamento riguardante il medesimo fondo crediti nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce⁷⁸.

Il paragrafo 9.2 del Principio contabile concernente la contabilità finanziaria precisa che l'**applicazione al bilancio** della quota libera richiede una variazione di competenza del Consiglio, previo parere dell'Organo di revisione.

L'art. 187, co. 3-bis, TUEL, invece, **vieta l'utilizzo della quota libera** del risultato di amministrazione⁷⁹ qualora l'ente locale abbia:

- *utilizzato entrate a destinazione vincolata per finanziare spese correnti*, ex art. 195 TUEL;
- *richiesto anticipazioni di tesoreria*, ex art. 222 TUEL, salvo che per i necessari provvedimenti di riequilibrio del bilancio ex art. 193 TUEL.

L'Allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, al paragrafo 9.2, ricorda, altresì, che non è conforme all'articolo 81, quarto comma, della Costituzione conseguire il pareggio, in sede di bilancio di previsione, attraverso l'utilizzo di avanzo (libero) di amministrazione non accertato e verificato a seguito della procedura di approvazione del rendiconto consuntivo dell'esercizio precedente (in aderenza a quanto sancito dalla sentenza della Corte costituzionale n. 70/2012)⁸⁰.

⁷⁷ L'art. 26-bis, co. 1, d.l. 50/2017, convertito dalla l. n. 96/2017, ha integrato la lettera e) in esame, prevedendo che qualora l'ente locale intenda procedere all'estinzione di prestiti, ma non disponga di una quota sufficiente di avanzo libero, nel caso abbia somme accantonate per una quota pari al cento per cento del fondo crediti di dubbia esigibilità, può ricorrere all'utilizzo di quote del risultato destinato a investimenti, a condizione che garantisca, comunque, un pari livello di investimenti aggiuntivi.

⁷⁸ Per approfondimenti sull'assenza di "avanzo libero", anche derivante dalla riduzione ("svincolo") di parte dell'accantonamento a FCDE contenuto nel risultato d'amministrazione, per un ente in complessivo disavanzo d'amministrazione (anche se ripianabile *ex lege* in un arco di tempo pluriennale), può farsi rinvio a Corte costituzionale, sentenza n. 274/2017.

⁷⁹ Il comma, letteralmente, fa riferimento a tutto il risultato d'amministrazione "non vincolato".

⁸⁰ Nell'occasione, la Corte costituzionale, probabilmente condizionata dalla legge regionale in concreto oggetto di esame, ha sovrapposto la fase della "previsione" con quella della effettiva "applicazione" dell'avanzo di amministrazione. In aderenza, infatti, alle varie fasi della contabilità finanziaria, in cui agli "stanziamenti di previsione" (oggetto di fisiologica, anzi doverosa, "variazione" nel corso dell'esercizio, cfr. artt. 175 e 193 TUEL) fanno seguito i concreti

Inoltre, essendo il *bilancio armonizzato triennale e autorizzatorio*, la norma si preoccupa di precisare che il *risultato di amministrazione* è **applicabile solo al primo esercizio considerato nel bilancio di previsione**, per finanziare le spese che si prevede di impegnare nel corso del medesimo (anche se imputate a successivi⁸¹).

L'art. 187, co. 3, TUEL, consente, invece, di **utilizzare immediatamente**, per le finalità cui sono destinate, le quote del risultato di amministrazione **presunto dell'esercizio precedente**, costituite da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato o derivanti da fondi vincolati. Tale possibilità è attuata attraverso *l'iscrizione*, come posta a sé stante dell'entrata, nel primo esercizio del bilancio di previsione o mediante *variazione* al bilancio.

L'utilizzo è consentito anche in esercizio provvisorio, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenze la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente⁸².

“impegni di spesa”, in sede di approvazione del bilancio di previsione un ente locale può programmare (prevedere, appunto) di applicare una quota di avanzo libero al fine di conseguire il pareggio fra entrate e spese (o meglio, delle sole spese elencate nell'art. 187, co. 2, TUEL). Naturalmente, in aderenza a quanto prescritto dal medesimo TUEL, la concerta applicazione, mediante apposita variazione di bilancio, può avvenire solo dopo la formale approvazione del precedente rendiconto (momento in cui, anche in osservanza agli artt. 81 e 119 della Costituzione, può dirsi soddisfatto il precetto della copertura delle spese).

⁸¹ In quest'ultimo caso gli impegni confluiscono nel fondo pluriennale di spesa, a cui è data copertura dal fondo pluriennale vincolato in entrata dell'esercizio successivo.

⁸² I commi 3-*quater*, 3-*quinqües* e 3-*sexies* del d.lgs. 267/2000, a fini di monitoraggio e salvaguardia degli equilibri di bilancio, hanno integrato la disciplina, prevedendo che se il bilancio di previsione impiega quote vincolate del risultato di amministrazione presunto, entro il successivo 31 gennaio la Giunta deve verificare l'importo delle quote vincolate sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate (approvando l'aggiornamento dell'allegato di cui all'art. 11, co. 3, lett. a), d.lgs. 118/2011). Se la quota vincolata del risultato di amministrazione presunto è inferiore rispetto all'importo applicato al bilancio di previsione, l'ente deve provvedere immediatamente alle necessarie variazioni di bilancio.

Inoltre, le variazioni di bilancio che, in attesa dell'approvazione del consuntivo, applicano al bilancio quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione, possono essere effettuate solo dopo l'approvazione, da parte della Giunta, del prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto di cui al co. 3-*quater*.

Infine, a norma del co. 3-*sexies*, le quote del risultato presunto, costituite dagli accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente, possono essere utilizzate, prima dell'approvazione del conto consuntivo, per le finalità cui sono destinate, se la verifica di cui al co. 3-*quater* e l'aggiornamento del sopra indicato allegato, sono effettuate con riferimento a tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente, e non solo a quelle vincolate.

Le quote **accantonate** del risultato di amministrazione sono **utilizzabili** solo a **seguito** del **verificarsi dei relativi rischi**⁸³. Invece, quando si **accerta** che la **spesa** potenziale **non può più verificarsi**, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è **liberata** dal vincolo.

La quota del risultato di amministrazione **destinata agli investimenti** è (come per l'avanzo libero) utilizzabile con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto.

LA GIURISPRUDENZA PIÙ SIGNIFICATIVA

L'APPLICAZIONE AL BILANCIO DELL'AVANZO LIBERO

5.2. IL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE.

L'art. 188 TUEL, corretto e integrato dal d.lgs. 118/2011, disciplina i comportamenti da adottare in caso di emersione di un disavanzo d'amministrazione.

Nello specifico, come già accennato, la disciplina armonizzata considera l'ente locale in **disavanzo** quando il risultato (o meglio, il saldo) di amministrazione **non è sufficiente a garantire la copertura delle quote vincolate accantonate e destinate**⁸⁴.

Nello specifico, l'art. 188, co. 1, TUEL prescrive che l'eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell'art. 186, va immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione, contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. La mancata adozione della ridetta delibera è equiparata *a tutti gli effetti* alla mancata approvazione (con conseguente possibilità di commissariamento dell'ente locale, cfr. artt. 141 e 227 TUEL).

Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata

⁸³ L'utilizzo della quota accantonata per i crediti di dubbia esigibilità, ad es., è effettuato a seguito della cancellazione dei crediti dal conto del bilancio.

⁸⁴ Cfr., rispettivamente, lettere A) ed E) del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione, contenuto nell'Allegato 10 al d.lgs. n. 118/2011.

della consiliatura⁸⁵, previa adozione di una delibera di consiglio avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo, da sottoporre al parere dell'organo di revisione⁸⁶. Ai fini del rientro possono essere utilizzate le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in conto capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Inoltre, in deroga all'art. 1, co. 169, l. 296/2006⁸⁷, l'ente locale può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza.

A fini di monitoraggio e vigilanza, poi, la norma prevede che, con periodicità almeno semestrale, il sindaco o il presidente deve trasmettere al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro (sempre unitamente ad un parere dell'organo di revisione).

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

La nuova disciplina contempla anche l'eventuale ***emersione di un disavanzo presunto***. Quest'ultimo, palesato in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione, deve essere immediatamente applicato al bilancio⁸⁸, secondo le modalità previste dall'art. 188, co. 1-*bis*, del TUEL.

Dopo l'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, formalizzato con l'approvazione del rendiconto, l'ente locale deve eventualmente provvedere all'adeguamento delle iniziative di ripiano

⁸⁵ Per precisazioni in ordine ai suddetti limiti temporali, si rinvia a Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 30/2016/QMIG.

⁸⁶ La deliberazione deve contenere l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitarne ulteriore e va allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante.

⁸⁷ In base al quale *“Gli enti locali deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno”*.

⁸⁸ La *“applicazione al bilancio”* consiste, contabilmente, nello stanziare, in parte spesa, un importo corrispondente al disavanzo da recuperare, a cui, dovendo il bilancio essere approvato in pareggio, va data copertura con ulteriori (attendibili) entrate o con minori (effettive) spese. Al termine dell'esercizio, non potendo lo stanziamento di spesa avente causa nel disavanzo essere oggetto di impegno, ove gli accertamenti e gli impegni, durante la gestione, hanno osservato le previsioni, l'esercizio chiuderà con un avanzo di competenza pari al disavanzo (del precedente esercizio) da recuperare.

assunte.

L'art. 188, comma 1–*quater*, sanziona gli **enti locali** che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, un **disavanzo** di amministrazione ovvero **debiti fuori bilancio**, ancorché da riconoscere, con il **divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge** (salve le spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi) fino alla variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo o il riconoscimento (e finanziamento) dei debiti fuori bilancio.

Si ricorda, in proposito, che gli enti locali possono presentare un **disavanzo composto da varie quote** (distinte in ragione della loro genesi e disciplina legislativa di ripiano):

- riferito a esercizi precedenti all'entrata a regime della riforma contabile di cui al d.lgs. 118/2011 (2014 e anteriori),
- derivante dal riaccertamento straordinario dei residui (effettuato al 1° gennaio 2015, in aderenza all'art. 3, commi 7 e seguenti, d.lgs. 118/2011),
- derivante dalla gestione degli esercizi successivi all'entrata in vigore, a regime, del d.lgs. 118/2011 (2015 e seguenti),
- da anticipazioni di liquidità,
- etc.⁸⁹

Alle diverse quote del disavanzo d'amministrazione corrispondono, o possono corrispondere, piani di rientro soggetti a differente disciplina, sia temporale che in ordine alle modalità di copertura.

Per rappresentare, pertanto, correttamente il disavanzo d'amministrazione nelle sue varie articolazioni, è stato *aggiornato* il Principio contabile applicato concernente la programmazione (All. 4/1, paragrafo 9.7), prevedendo l'*obbligo* di inserire, nella *nota integrativa al bilancio di previsione*, una apposita *tabella di verifica*.

Analoga tabella deve essere compresa anche nella *relazione sulla gestione*, da allegare al rendiconto (cfr. art. 11, comma 6, d.lgs. n. 118/2011), con riferimento ai dati definitivi.

⁸⁹ Si precisa, in proposito, che, invece, il c.d. "*disavanzo tecnico*" generatosi, in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, dalla fisiologica potenziale discrasia temporale fra gli esercizi di reimputazione, quali accertamenti e impegni, dei pregressi residui attivi e passivi (cfr. art. 3, commi 7, 13 e 14, del d.lgs. n. 118/2011), costituisce un disavanzo di mera competenza (non di amministrazione).

5.2.1. Il ripiano del disavanzo di amministrazione

Il XII decreto correttivo al d.lgs. n. 118/2011, approvato con **DM 7 settembre 2020**, nel riscrivere integralmente il paragrafo 9.2 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, ha rivisitato la disciplina in materia di ripiano dei disavanzi di amministrazione, sia sotto il profilo della corretta rappresentazione a bilancio (su cui era già intervenuto, a suo tempo, il DM 4 agosto 2016) che dei tempi e delle risorse destinabili al ripiano (al fine di recepire alcune recenti novità normative, più avanti esplicitate, o di ricondurre a sistema alcune affermazioni contenute nelle motivazioni di pronunce della Corte costituzionale⁹⁰).

In primo luogo, il novellato paragrafo 9.2.20, dopo aver ribadito che sono in disavanzo di amministrazione gli enti con un risultato di amministrazione di importo insufficiente a comprendere le relative quote vincolate, destinate ed accantonate (come previsto dall'art. 187, comma 1, TUEL)⁹¹, ha precisato che, nel caso in cui il legislatore abbia autorizzato specifiche modalità di ripiano di singole quote del disavanzo di amministrazione⁹², sia nella nota illustrativa che nella relazione sulla gestione⁹³ va descritta la composizione del disavanzo tra tali componenti, nonché delle relative quote di ripiano da applicare agli esercizi considerati nel bilancio di previsione.

Il disavanzo di amministrazione, prosegue il 9.2.24, può essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, ma in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare approvativa di piano di rientro (come prescritto dall'art. 188, comma 1, TUEL), evidenziando, quale esempio, che se la consiliatura termina nel corso del secondo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il disavanzo deve essere ripianato entro quest'ultimo esercizio⁹⁴.

Sempre in aderenza al dettato legislativo (avente fonte, in generale, nell'art. 188 TUEL e, per gli enti che fanno ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, all'art. 243-bis) il nuovo paragrafo 9.2.25 dispone che, nei casi in cui

⁹⁰ **Inserire esempio e commento**

⁹¹ Il disavanzo di amministrazione da ripianare è pari all'importo negativo della lettera E) del prospetto allegato al d.lgs. n. 118/2011 sul risultato di amministrazione.

⁹² **Inserire chiarimento su Corte cost n.115/2020.**

⁹³ Da allegare, rispettivamente, al bilancio economico d'esercizio ed al rendiconto consuntivo finanziario.

⁹⁴ La novella apportata al Principio contabile sembra, pertanto, superare l'orientamento assunto dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti, che, con la deliberazione n. 30/2016/QMIG, aveva ritenuto che il disavanzo di amministrazione di cui all'art.188 TUEL, in caso di conclusione della consiliatura prima dei tre anni, potesse essere ripianato anche in seguito, purché nel limite del triennio.

la legge prevede l'adozione di un piano di rientro per il ripiano pluriennale del disavanzo di amministrazione, la delibera che lo approva deve contenere:

a) l'importo del disavanzo complessivo e quello del disavanzo oggetto del piano di rientro (che, salvo casi eccezionali, espressamente previsti dalla legge, dovrebbero coincidere)⁹⁵;

b) l'analisi delle cause che lo hanno determinato;

c) la descrizione delle iniziative di recupero che si prevede di assumere⁹⁶;

d) la durata del piano di rientro e l'importo della quota annuale del ripiano (individuati nel rispetto di quanto previsto dalle norme di legge che autorizzano il ripiano pluriennale⁹⁷)⁹⁸;

e) l'individuazione puntuale, distintamente per ciascun esercizio, delle entrate e delle economie di spesa destinate al ripiano del disavanzo;

f) l'impegno formale ad evitare la formazione di ogni ulteriore disavanzo⁹⁹.

Il piano di rientro dal disavanzo è sottoposto al parere dell'organo di revisione.

Una volta approvato, con periodicità almeno semestrale¹⁰⁰, il sindaco deve trasmettere al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, sempre con il parere del collegio dei revisori.

⁹⁵ Se approvato con riferimento ad un disavanzo di amministrazione presunto (ex art. 186, comma 1-*bis*, del TUEL), il piano di rientro è aggiornato in occasione dell'approvazione del rendiconto.

⁹⁶ Con la precisazione, anch'essa ricognitiva di quanto disposto dall'art. 188 TUEL, che, ai fini del rientro possono essere utilizzate tutte le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in conto capitale (al netto delle eventuali previsioni legislative speciali, che, per esempio, hanno previsto ulteriori risorse in caso di ripiano del disavanzo di amministrazione da riaccertamento straordinario dei residui ex art. 3, comma 7, d.lgs. n. 118/2011 (cfr. DM 2 aprile 2015) o previa approvazione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale (cfr. art. 143-*bis*, e seguenti, del TUEL, nonché le norme di finanza pubblica che si sono succedute nel tempo in materia, illustrate nell'apposito capitolo del presente Manuale).

⁹⁷ Per esempio, tre anni nell'ipotesi ordinaria dell'art. 188 TUEL; da 4 a 20 per i piani di riequilibrio finanziario pluriennale ex art. 243-*bis*, comma 5-*bis*, del TEUL; 30 per il disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui, ex art. 3, commi 7 e seguenti, del d.lgs. n. 118/2011; etc.

⁹⁸ Le quote annuali del ripiano vanno applicate al bilancio di previsione iscrivendole, prima delle spese, in ciascuno degli esercizi del bilancio.

⁹⁹ Il piano di rientro, nell'individuare puntualmente i maggiori accertamenti e/o i minori impegni che si prevede di registrare nel corso di ciascun esercizio, dovrebbe consentire di verificare l'importo del disavanzo ripianato annualmente e di distinguerlo dall'eventuale ulteriore disavanzo che potrebbe formarsi nel corso del tempo.

¹⁰⁰ Come previsto dagli art. 188 e 243-*quater*, comma 6, del TUEL.

Il Principio precisa, opportunamente¹⁰¹, che la relazione del primo semestre può essere allegata alla variazione di assestamento di cui all'art. 175, comma 8, del d.lgs. n. 267/2000 e che quella di fine esercizio può essere inserita nella relazione sulla gestione al rendiconto (di cui all'art. 11, comma 6, del d.lgs. n. 118/2011).

Il **piano di rientro non realizzato**, in tutto o in parte, nel corso di un esercizio, che ha determinato il mancato ripiano, totale o parziale, del disavanzo previsto, deve essere aggiornato nel rispetto dei limiti di durata del piano originale (con le stesse modalità previste per la sua approvazione).

Nello specifico, precisa il paragrafo 9.2.26, se, in occasione dell'approvazione del rendiconto, il disavanzo di amministrazione non è migliorato rispetto all'esercizio precedente di un importo almeno pari a quello iscritto alla voce «*disavanzo di amministrazione*» del precedente bilancio di previsione, le quote non recuperate vanno interamente applicate al primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione, in aggiunta a quelle programmate dal piano di rientro.

Invece, l'eventuale ulteriore disavanzo va ripianato secondo quanto prescritto dall'ultimo periodo dell'art. 188, comma 1, del TUEL, non oltre la scadenza del piano di rientro¹⁰².

¹⁰¹ La verifica sullo stato di attuazione di un piano di rientro, in aderenza al principio di annualità del bilancio, dovrebbe avvenire al termine di ogni esercizio, senza gravare gli organi dell'ente locale e quelli di controllo di ulteriori adempimenti preventivi (semestrali), che, fisiologicamente, sono destinati ad essere incompleti ed a necessitare della formale approvazione del rendiconto consuntivo.

¹⁰² A tal fine:

a) è considerato ripianato il disavanzo applicato in via definitiva al bilancio di previsione per il quale, nel corso dell'esercizio, sono state pienamente realizzate le operazioni individuate nel relativo piano di rientro, per un importo pari ai maggiori accertamenti di entrata e ai minori impegni registrati nelle scritture contabili. Ai fini della compilazione delle tabelle di cui al paragrafo 13.10.3 del principio applicato della programmazione (allegato 4/1), le quote del disavanzo ripianato vanno attribuite alla componente del disavanzo cui il piano di rientro si riferisce;

b) il disavanzo non ripianato è pari alla differenza tra l'importo iscritto in via definitiva alla voce «*disavanzo di amministrazione*» nel bilancio di previsione per l'esercizio cui il rendiconto si riferisce e il disavanzo ripianato di cui alla lettera a);

c) l'ulteriore disavanzo formatosi nel corso dell'esercizio è indicato come «disavanzo dell'esercizio N» nei prospetti di cui al paragrafo 13.10.3 del principio applicato della programmazione.

Nei casi in cui, invece, non è possibile verificare la realizzazione degli accertamenti di entrata e delle economie di spesa previsti nel piano di rientro, il disavanzo ripianato è pari alla riduzione del disavanzo rappresentato dalla lettera E) del risultato di amministrazione (rispetto a quello della medesima lettera E) del rendiconto dell'esercizio precedente). In questo caso, ai fini della compilazione delle tabelle di cui al citato paragrafo 13.10.3, le quote del disavanzo ripianato sono attribuite alle componenti del disavanzo di amministrazione in ordine di anzianità di

Il paragrafo 9.2.29, in aderenza a quanto previsto dall'art. 1, comma 876, della legge n. 160/2019, il disavanzo di amministrazione applicato al bilancio e non ripianato a causa del mancato trasferimento di somme dovute da altri livelli di governo, a seguito di sentenze della Corte costituzionale o di sentenze esecutive di altre giurisdizioni, può essere ripianato nei tre esercizi successivi, in quote costanti (con altre risorse dell'ente ovvero in ragione dell'esigibilità dei suddetti trasferimenti secondo il piano di erogazione comunicato formalmente dall'ente erogatore)¹⁰³.

Infine, il nuovo paragrafo 9.2.30 è intervenuto al fine di precisare i contenuti della rilevante recente previsione legislativa¹⁰⁴, in base alla quale il disavanzo di amministrazione ripianato nel corso di un esercizio per un importo superiore a quello applicato al bilancio (determinato dalla registrazione di maggiori accertamenti o di minori impegni) può non essere applicato al bilancio degli esercizi successivi. Pertanto, gli enti che hanno approvato un piano di rientro che preveda i maggiori accertamenti o minori impegni in ciascun esercizio possono:

- a) quantificare il maggiore ripiano del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente rispetto a quello applicato in via definitiva al bilancio di previsione;
- b) verificare se tale maggiore ripiano è determinato dall'anticipo delle attività (*rectius*, iniziative) previste nel piano di rientro per gli anni successivi;
- c) ridurre il disavanzo da ripianare negli esercizi successivi per un importo pari al maggiore ripiano.

Nel caso in cui non sia possibile riferirlo ai piani di rientro¹⁰⁵, il maggiore ripiano del disavanzo è attribuito, alle varie sue componenti, in ordine di anzianità di

formazione (si rinvia, per ulteriori approfondimenti, all'Esempio n. 13 inserito nell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011).

¹⁰³ In questo caso, puntualizza il Principio, resta fermo il termine dei tre esercizi per il ripiano del disavanzo, ma (in ragione della specialità della norma) non si applica il limite della durata della consiliatura di cui all'art. 188 TUEL.

¹⁰⁴ Art. 111, comma 4-bis, del d.l. n. 18/2020, convertito dalla legge n. 27/2020, emanato a seguito dell'insorgenza della crisi finanziaria da pandemia Covid-19 e motivato dall'esigenza, ove possibile, di liberare risorse al fine di dare copertura a nuove spese o a quelle già previste a fronte della riduzione delle entrate.

¹⁰⁵ Trattasi di situazione statisticamente fisiologica, posto che, al netto delle situazioni in cui il disavanzo è generato da un singolo o limitati fattori (per esempio, sentenza esecutiva da eseguire) e corrispondente misura di ripiano adottata (per esempio, alienazione di un immobile), nella prevalenza dei casi sia la genesi del disavanzo che le misure di ripiano sono plurime e articolate. Queste ultime, nel corso di un esercizio, possono realizzarsi per un importo superiore o inferiore, ma determinare, comunque, anche in ragione di fattori meramente esogeni (per es., incremento dei trasferimenti statali o riduzione delle spese di personale a causa di pensionamenti non programmati), un maggior ripiano del disavanzo di amministrazione rispetto a quello previsto nel piano di rientro.

formazione, nei limiti delle quote previste nell'esercizio successivo e seguenti, ferme restando le modalità di ripiano previste nei piani di rientro, che termineranno prima del previsto¹⁰⁶.

Analoghe indicazioni si traggono dalla nuova formulazione del paragrafo **13.10.3 del Principio contabile della programmazione, Allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011, anch'esso rivisitato dal decreto correttivo 7 settembre 2020.**

Quest'ultimo prevede che gli enti in disavanzo d'amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio devono descrivere, nella relazione sulla gestione (allegata al rendiconto) le cause che hanno determinato tale risultato, gli interventi assunti e quelli che si intendono assumere a seguito dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo.

In particolare, **gli enti che erano già in disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente** devono illustrare le attività svolte, nel corso dell'anno, per il ripiano, segnalando se l'importo del disavanzo è migliorato rispetto a quello risultante al termine dell'esercizio precedente di un importo almeno pari a quello iscritto in via definitiva nel bilancio di previsione alla voce "Disavanzo di amministrazione".

Nel caso in cui tale miglioramento non sia stato realizzato, la relazione sulla gestione deve indicare l'importo del disavanzo non ripianato, distinguendolo dall'eventuale ulteriore formatosi nel corso dell'esercizio (secondo le modalità previste dal sopra esposto paragrafo 9.2.26 dell'allegato 4/2 al 118/2011)¹⁰⁷.

Pertanto, la relazione sulla gestione descrive la composizione del risultato di

¹⁰⁶ Si tratta, quest'ultima, di un'interpretazione (della Commissione Arconet, a cui, come noto, compete redigere i decreti correttivi al d.lgs. n. 118/2011) eccessivamente restrittiva, che, da un lato, va contro la *ratio* legislativa (tesa a liberare risorse a favore del sostenimento delle spese o la riduzione delle entrate derivanti dall'emergenza Covid) e, dall'altro, ne riduce la portata applicativa ai, pochi, casi di piani di rientro articolati su poche misure di rientro finanziario, escludendo le fattispecie più ricorrenti e complesse, nelle quali, fisiologicamente, la gestione finanziaria operata nel corso del tempo (mai interamente prevedibile a momento dell'approvazione del piano di rientro) può produrre un maggior ripiano del disavanzo d'amministrazione (o, al contrario, uno minore o un suo incremento) a prescindere dalla registrazione dei maggiori accertamenti o minori impegni di spesa programmati su specifiche poste di bilancio.

¹⁰⁷ Con riferimento al disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, l'art. 4, comma 5, del DM 2 aprile 2015, concernente i criteri e le modalità di ripiano dell'eventuale maggiore disavanzo al 1° gennaio 2015, prevede che la relazione sulla gestione analizza la quota di disavanzo ripianata nel corso dell'esercizio, distinguendo il disavanzo riferibile al riaccertamento straordinario da quello derivante dalla gestione. La relazione analizza, altresì, la quota ripianata dell'eventuale disavanzo tecnico, di cui all'art. 3, comma 13, del d.lgs. n. 118 del 2011. In caso di mancato recupero del disavanzo, deve indicare le modalità di copertura (da prevedere nel bilancio in corso di gestione) delle quote non ripianate.

amministrazione alla fine dell'esercizio e, se negativo, per ciascuna componente del disavanzo, indica le quote ripianate nel corso dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce (in attuazione delle rispettive discipline) e quello da ripianare per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione¹⁰⁸ (ovvero nel restante arco temporale del piano di riequilibrio finanziario pluriennale, in caso di ente locale ammesso alla ridetta procedura di ripiano, ex artt. 243-*bis* e seguenti, del TUEL)¹⁰⁹.

LA GIURISPRUDENZA PIÙ SIGNIFICATIVA

DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

Emersione passività e variazioni di bilancio: Corte dei conti, deliberazione n. 11/2019/PRSE/Lombardia;

Disavanzo di amministrazione – sottostima – finanziamento:

– Corte dei conti, deliberazione n. 197/2019/PRSP/Toscana;

– Corte dei conti, deliberazione n. 158/2019/PRSP/Lombardia;

Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione presunto: Corte dei conti, deliberazione n. 31/PRSP/2019/Puglia.

6. GLI ALLEGATI AL RENDICONTO.

Al rendiconto di gestione vanno allegati, ex art. 11, co. 4, d.lgs. 118/2011 (richiamato dall'art. 227, co. 5, TUEL), i **seguenti documenti:**

- a) prospetto dimostrativo del **risultato di amministrazione**;
- b) prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del **fondo pluriennale vincolato**;
- c) prospetto concernente la composizione del **fondo crediti di dubbia esigibilità**;
- d) prospetto degli **accertamenti** per titoli, tipologie e categorie;
- e) prospetto degli **impegni** per missioni, programmi e macroaggregati;
- f) tabella dimostrativa degli **accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi**;

¹⁰⁸ Si ricorda che, per gli enti locali, l'ultimo periodo dell'art. 188, comma 1, del TUEL prevede che l'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso.

¹⁰⁹ A tal fine, il paragrafo 13.10.3 dell'Allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011, come rivisto dal DM 7 settembre 2020, riporta una specifica tabella in cui dare sintetica indicazione di quanto esposto.

- g) tabella dimostrativa degli *impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi*;
- h) prospetto rappresentativo dei *costi sostenuti per missione*;
- j) prospetto delle *spese sostenute per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali*;
- k) prospetto delle spese sostenute per lo *svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni*;
- l) prospetto dei *dati SIOPE*;
- m) elenco dei *residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza*, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo;
- n) elenco dei *crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio*, sino al compimento dei termini di prescrizione;
- o) **relazione sulla gestione dell'organo esecutivo** (ex co. 6, art. 11 cit.);
- p) *relazione del collegio dei revisori dei conti*.

Inoltre, ai sensi del citato art. 227, co. 5, TUEL, vanno altresì allegati:

- a) elenco *indirizzi internet di pubblicazione* di:
 - rendiconto di gestione e bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione,
 - rendiconti di gestione e bilanci consolidati delle unioni di comuni di cui il comune fa parte l'ente e dei soggetti considerati nel gruppo "*amministrazione pubblica*" (di cui al principio applicato del bilancio consolidato, All. 4/4, d.lgs. 118/2011), relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio;
- b) tabella dei *parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale*;
- c) piano degli *indicatori e dei risultati di bilancio*.

Come disposto dall'art. 231 del TUEL, la **relazione sulla gestione** è un documento, predisposto secondo le modalità previste dall'art. 11, co. 6, d.lgs. 118/2011, che **consente la migliore comprensione dei dati contabili**, illustrando:

- *la gestione dell'ente locale nel corso dell'esercizio*;
- *i fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio*;
- *ogni eventuale informazione utile alla chiara comprensione dei dati contabili*.

Il **DM 1° aprile 2019**, emendativo dei principi contabili, generali e applicati, allegati al d.lgs. 118/2011, oltre a rivedere il prospetto dimostrativo del risultato

di amministrazione¹¹⁰, ha precisato le voci che compongono il **prospetto concernente la composizione**, per missioni e programmi, **del fondo pluriennale vincolato e del fondo crediti di dubbia esigibilità**.

Il primo rappresenta contabilmente la gestione del fondo pluriennale vincolato intervenuta nel corso dell'esercizio, evidenziando la distanza temporale intercorrente tra le risorse accertate ed il loro effettivo impiego, ovvero i tempi di realizzazione delle spese pubbliche finanziati da risorse acquisite anticipatamente dall'ente locale.

Il secondo fornisce una rappresentazione sintetica dei residui attivi alla fine dell'esercizio di riferimento, e dei relativi accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità, classificati a livello di tipologia (indipendentemente dal livello di analisi dei residui utilizzato dall'ente per il calcolo, che, come esposto al pertinente paragrafo, può scendere ad un maggiore livello di analisi, costituito dalle categorie, o dai capitoli).

Si rinvia, per maggiori dettagli sulle voci che compongono i ridetti prospetti, ai novellati *paragrafi 13.8 e 13.9* del Principio contabile applicato concernente la programmazione, Allegato 4/1 al d.lgs. 118/2011 (nonché, da ultimo, all'art. 5 del DM 7 settembre 2020, che ha, ulteriormente rivisto alcuni prospetti da allegare al rendiconto dall'esercizio 2020).

6.1. LA RELAZIONE SULLA GESTIONE.

Il *paragrafo 13.10* del Principio contabile sulla programmazione, inserito dal DM 1° agosto 2019, ha specificato i contenuti della **relazione sulla gestione**, allegato obbligatorio al rendiconto, prescritto dall'art. 11, co. 6, d.lgs. 118/2011, precisandone i contenuti (in prevalenza con rinvio, letterale, all'art. 11 citato) e la relativa funzione. La relazione alla gestione è un documento illustrativo della gestione condotta dell'ente territoriale, nonché dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e, a tal fine, contiene ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili. Deve illustrare:

- a) i criteri di valutazione utilizzati;
- b) le principali voci del conto del bilancio;
- c) le principali variazioni alle previsioni finanziarie intervenute in corso d'anno, comprendendo l'utilizzazione dei fondi di riserva e gli utilizzi delle

¹¹⁰ Inserendo, in particolare, apposita voce atta a quantificare, per le regioni, l'incidenza del disavanzo derivante dal finanziamento di spese di investimento mediante la mera autorizzazione alla contrazione di mutui, non seguiti da effettiva stipula (cfr. artt. 40 e 42 d.lgs. n. 118/2011).

- quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio precedente;
- d) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente;
 - e) le ragioni della persistenza dei residui con anzianità superiore ai cinque anni e di maggiore consistenza, nonché sulla fondatezza degli stessi;
 - f) l'elenco delle movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione, evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo rilevato nel corso dell'anno;
 - g) l'elencazione dei diritti reali di godimento e la loro illustrazione;
 - h) l'elenco degli enti e organismi strumentali, con la precisazione che i relativi rendiconti o bilanci di esercizio sono consultabili nel proprio sito internet;
 - i) l'elenco delle partecipazioni dirette possedute, con l'indicazione della relativa quota percentuale;
 - j) gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate (la predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, deve evidenziare analiticamente eventuali discordanze e fornirne la motivazione; in tal caso, l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie);
 - k) gli oneri e gli impegni sostenuti, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;
 - l) l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, con l'indicazione delle eventuali richieste di escussione (anche in ragione del rischio di riqualficazione del debito garantito come proprio, prevista dall'art. 3, comma 17 della legge n. 350/2003);
 - m) l'elenco descrittivo dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare dell'ente alla data di chiusura dell'esercizio, con l'indicazione delle rispettive destinazioni e degli eventuali proventi da essi prodotti;
 - n) gli elementi richiesti dall'art. 2427 e dagli altri articoli del codice civile, nonché da altre norme di legge e dai documenti sui principi contabili applicabili;
 - o) altre informazioni riguardanti i risultati della gestione, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del rendiconto.

Inoltre, come disposto dal successivo **paragrafo 13.10.2** dell'Allegato 4/1 al d.lgs.

118/2001, **la relazione sulla gestione deve riepilogare e illustrare gli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione** al 1° gennaio dell'esercizio e gli elenchi analitici delle quote vincolate, accantonate e destinate agli investimenti che compongono il risultato di amministrazione, di cui ai già citati allegati a/1, a/2 e a/3 (introdotti anch'essi dal **DM 1° agosto 2019**). A tale fine, la relazione deve anche dare atto della congruità di tutti gli accantonamenti presenti nel risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio e le motivazioni delle eventuali differenze rispetto agli accantonamenti minimi obbligatori previsti dalle norme di legge o dai principi contabili.

Il **paragrafo 13.10.3** del medesimo Principio applicato sulla programmazione, infine, sostituito prima dal DM 1° agosto 2019 e, da ultimo, dal DM 7 settembre 2020, ha precisato che gli enti in disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio devono descrivere nella relazione sulla gestione le cause che lo hanno determinato, gli interventi assunti in occasione dell'accertamento presunto in sede di approvazione del bilancio di previsione) e le iniziative che si intende assumere in prospettiva.

Invece, gli enti che erano già in disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente devono illustrare, altresì, le attività svolte nel corso dell'esercizio per il ripiano, segnalando se l'importo al 31 dicembre è migliorato, rispetto a quello dell'esercizio precedente, di un importo almeno pari a quello iscritto in via definitiva nel bilancio di previsione alla voce «*Disavanzo di amministrazione*».

Nel caso in cui tale miglioramento non sia stato realizzato, la relazione sulla gestione deve indicare l'importo del disavanzo non ripianato da applicare al bilancio di previsione, distinguendolo dall'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso dell'esercizio (secondo le modalità previste dal paragrafo 9.2.26 del principio applicato della contabilità finanziaria, allegato 4/2).

Con riferimento, poi, al disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, l'art. 4, comma 5, del DM 2 aprile 2015 già prevedeva che la relazione sulla gestione analizzi la quota di disavanzo ripianata nel corso dell'esercizio, distinguendo quello riferibile al riaccertamento straordinario da quello derivante dalla gestione¹¹¹. Anche in questa ipotesi, in caso di mancato recupero, la relazione deve indicare le modalità di copertura da prevedere in occasione dell'applicazione al bilancio in corso

¹¹¹ La ridetta relazione doveva analizzare, altresì, la quota ripianata dell'eventuale "*disavanzo tecnico*" di cui all'art. 3, comma 13, del d.lgs. n. 118 del 2011 (conseguente all'applicazione del nuovo principio della competenza finanziaria c.d. potenziata, ed alla sottostante esigenza di reimputare i residui attivi e passivi esistenti al 1° gennaio 2015, quali accertamenti e impegni, agli esercizi di stimata esigibilità dell'obbligazione), che, in ragione del numero di esercizi trascorsi, non dovrebbe essere più presente nei rendiconti degli enti locali (salvo casi eccezionali).

di gestione delle quote non ripianate.

Pertanto, la relazione sulla gestione descrive la composizione del risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio, se negativo, per ciascuna componente del disavanzo, deve indicare le quote ripianate nel corso dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce e quello da ripianare per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione (indicazioni sinteticamente riepilogate in apposite tabelle contenute nel DM 7 settembre 2020).

Sul punto, richiama, infine, l'ultimo periodo dell'art. 188, comma 1, del TUEL, il quale prevede che l'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso dell'arco temporale di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del medesimo piano.

7. I CONTI DEGLI AGENTI CONTABILI INTERNI.

L'art. 233 TUEL dispone che gli agenti contabili interni, come l'economista, il consegnatario dei beni e gli altri soggetti indicati dall'art. 93, co. 2, TUEL, debbono **rendere il conto della propria gestione** all'ente locale, **entro 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario, producendo:**

- a) provvedimento di legittimazione del contabile alla gestione;
- b) lista per tipologie di beni;
- c) copia degli inventari tenuti dagli agenti contabili;
- d) documentazione giustificativa della gestione;
- e) verbali di passaggio di gestione;
- f) verifiche ed i discarichi amministrativi e per annullamento, variazioni e simili;
- g) eventuali altri documenti richiesti dalla Corte dei conti.

Il conto reso dall'agente va poi trasmesso dall'ente alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei conti, **entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto.**

La redazione del conto da parte degli agenti deve avvenire in conformità ai modelli predisposti dalla legge, anche per via telematica.

LA GIURISPRUDENZA PIÙ SIGNIFICATIVA

I CONTI DEGLI AGENTI CONTABILI INTERNI

Diligenza nella resa del conto:

– Corte dei conti, SGR Calabria, sentenza n. 79/2019;

- Corte dei conti, SGR Calabria, sentenza n. 329/2019;
- Corte dei conti, SGR Calabria, sentenza n. 330/2019.

QUESTIONARIO

1. Cosa dimostra in particolare il conto del bilancio? **2**
2. Quale è la differenza tra cd. “*residui finali*” e “*residui di competenza*”? **4**
3. L’attività di riaccertamento dei residui passivi può dare luogo ad un incremento degli stessi (come per i residui attivi)? **4.1**
4. Quando va operato il riaccertamento ordinario dei residui? **4.1**
5. Il riconoscimento di maggiori crediti può dar luogo all’accertamento di nuova entrata? **4.1.2**
6. Da cosa trae origine il riconoscimento debiti fuori bilancio (DFB)? **4.1.2**
7. Quali caratteristiche debbono avere i residui attivi per il loro stralcio dalle scritture della contabilità finanziaria? **4.1.3**
8. Da cosa è composto il risultato di amministrazione? **5**
9. Quando un ente locale può ritenersi in “*avanzo di amministrazione*”? **5**
10. Quando un ente locale deve essere considerato “*disavanzo di amministrazione*”? **5**
11. È possibile utilizzare l’avanzo di amministrazione pur risultando inadeguato il fondo crediti dubbia esigibilità? **5.1.1**
12. A quale posta deve esser contabilmente imputata l’anticipazione di liquidità? **5.1.1**
13. Quali sono i due elementi da considerare per un congruo accantonamento al fondo rischi contenzioso? **5.1.1**
14. Cosa distingue la destinazione cd. “*specificata*” di alcune entrate da quella “*generica*”? **5.1.3**
15. Quale funzione riveste la cd. “*relazione sulla gestione*”? **6.1**
16. Entro quale termine l’agente contabile deve rendere il proprio conto all’ente di appartenenza? **7**
17. Chi trasmette il modello del conto reso dall’agente, ed in che termini, alla Sezione giurisdizionale regionale competente della Corte dei conti? **7**

IL RENDICONTO DELLA GESTIONE