

RENDICONTO DELLA GESTIONE, RIACCERTAMENTO RESIDUI E PAREGGIO DI BILANCIO

ALLA LUCE DEI RECENTI DECRETI CORRETTIVI AL D.LGS. N. 118/2011,

DELLE NORME 2020 ANTI-COVID, DELLA LEGGE DI BILANCIO PER IL 2021

E DELLE MISURE DI SOSTEGNO ALLE IMPRESE ATTIVABILI DAGLI ENTI LOCALI

ODCEC BRESCIA – 19 MARZO 2021

DI DONATO CENTRONE, MAGISTRATO DELLA CORTE DEI CONTI

Programma:

A) Il rendiconto della gestione ed il risultato di amministrazione

A1) Il riaccertamento ordinario dei residui attivi e passivi e la rivisitazione a fine esercizio del fondo pluriennale vincolato. La corretta composizione e rappresentazione del risultato di amministrazione. Disavanzo di amministrazione, modalità e arco temporale di ripiano

La disciplina introdotta dai decreti correttivi al d.lgs. n. 118/2011 (1° marzo 2019, 1° agosto 2019 e 7 settembre 2020)

A2) Le novità dei decreti-legge anti-Covid approvati nel 2020 e della legge di bilancio per il 2021

Svincolo della quota vincolata e utilizzo avanzo libero per spesa corrente (art. 109 d.l. n. 18/2020, come integrati da art. 1, comma 786, legge n. 178/2020).

Riduzione accantonamento di competenza a FCDE (art. 1, commi 79 e 80, legge n. 160/2019)

Ripiano disavanzo da applicazione metodo ordinario FCDE (art. 39-quater d.l. n. 162/2019)

Sterilizzazione esercizio 2020 ai fini del FCDE (art. 107-bis d.l. n. 18/2020)

A3) I controlli previsti dal questionario della Sezione delle Autonomie sul rendiconto (da ultimo, deliberazione n. 9/2020/INPR) e le recenti pronunce in materia

B) Pareggio ed equilibri di bilancio dopo la legge n. 145/2018

Il complessivo pareggio di bilancio finanziario nelle norme del TUEL;

L'equilibrio "*parziale*" di bilancio nella legge n. 243/2012, attuativa dell'art. 81, comma sesto, Cost.;

Dal patto di stabilità interno all'unico pareggio di competenza a consuntivo: evoluzione della normativa alla luce degli orientamenti della Corte costituzionale

La disciplina introdotta dall'art. 1, commi 819 e seguenti, della legge n. 145/2018;

I prospetti sugli equilibri introdotti dal decreto correttivo 1° agosto 2019;

Gli orientamenti della giurisprudenza contabile (SSRR in sede di controllo, deliberazione n. 20/2019/QMIG) e della Ragioneria generale dello Stato (Circolari n. 3/2019, n. 5/2020 e n. 8/2021)

C) LE MISURE DI SOSTEGNO ALLE IMPRESE ATTIVABILI DAGLI ENTI LOCALI CON RISORSE PROPRIE

Le norme generali di riferimento in materia di contributi pubblici;

La disciplina introdotta dagli artt. 54-61 del d.l. n. 34/2020;

Il rapporto con le limitazioni ed i divieti dettati dalla disciplina in materia di aiuti di Stato

Gli orientamenti della magistratura contabile

A) IL RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE - I LIMITI ALL'UTILIZZO DELL'AVANZO

Art. 186 d.lgs. n. 267/2000 - Risultato contabile di amministrazione

1. Il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. Tale risultato 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.

1-bis. In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione è determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.

Art. 187 d.lgs. n. 267/2000 - Composizione del risultato di amministrazione

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

I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. 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. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti.

I fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità.

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 se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188.

2. La quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, accertato ai sensi dell'art. 186 e quantificato ai sensi del comma 1, può essere utilizzato con provvedimento di variazione di bilancio, per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità:

a) per la copertura dei debiti fuori bilancio;

b) per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'art. 193 ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;

c) per il finanziamento di spese di investimento;

d) per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;

e) per l'estinzione anticipata dei prestiti. Nelle operazioni di estinzione anticipata di prestiti, qualora l'ente non disponga di una quota sufficiente di avanzo libero, nel caso abbia somme accantonate per una quota pari al 100 per cento del fondo crediti di dubbia esigibilità, può ricorrere all'utilizzo di quote dell'avanzo destinato a investimenti solo a condizione che garantisca, comunque, un pari livello di investimenti aggiuntivi

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 del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, per finanziare lo stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.

3. Le quote del risultato presunto derivanti dall'esercizio precedente, costituite da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato o derivanti da fondi vincolati possono essere utilizzate per le finalità cui sono destinate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sé stante dell'entrata, nel primo esercizio del bilancio di previsione o con provvedimento di variazione al bilancio.

L'utilizzo della quota vincolata o accantonata del risultato di amministrazione 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 attività soggette a termini o scadenza, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente, secondo le modalità individuate al comma 3-*quinqüies*.

3-bis. L'avanzo di amministrazione non vincolato non può essere utilizzato nel caso in cui l'ente si trovi in una delle situazioni previste dagli articoli 195 e 222, fatto salvo l'utilizzo per i provvedimenti di riequilibrio di cui all'articolo **193.**

3-ter. Costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio:

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, **cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione**. E' possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi e ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio, compresi quelli di cui all'art. 193.

L'indicazione del vincolo nel risultato di amministrazione per le entrate vincolate 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.

3-quater. Se il bilancio di previsione impiega quote vincolate del risultato di amministrazione presunto ai sensi del comma 3, entro il 31 gennaio la Giunta verifica l'importo delle quote vincolate del risultato di amministrazione presunto sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate ed approva l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'art. 11, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Se la quota vincolata del risultato di amministrazione presunto è inferiore rispetto all'importo applicato al bilancio di previsione, l'ente provvede immediatamente alle necessarie variazioni di bilancio che adeguano l'impiego del risultato di amministrazione vincolato.

3-quinquies. Le variazioni di bilancio che, in attesa dell'approvazione del consuntivo, applicano al bilancio quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione, sono effettuate solo dopo l'approvazione del prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto da parte della Giunta di cui al comma 3-quater.

Le variazioni consistenti nella mera re-iscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, possono essere disposte dai dirigenti se previsto dal regolamento di contabilità o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario. In caso di esercizio provvisorio tali variazioni sono di competenza della Giunta.

3-sexies. Le quote del risultato presunto derivante dall'esercizio precedente costituite dagli accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente possono essere utilizzate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, per le finalità cui sono destinate, con provvedimento di variazione al bilancio, se la verifica di cui al comma 3-quater e l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'art. 11, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, sono effettuate con riferimento a tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente e non solo alle entrate e alle spese vincolate.

Per approfondimenti, rinvio a Principio contabile applicato allegato al d.lgs. n. 118/2011, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, par. 9.2, come sostituito dal DM 7/9/2020

Art. 188 d.lgs. n. 267/2000 - Disavanzo di amministrazione

1. L'eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell'articolo 186, è immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto.

La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione.

Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliaura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano di rientro è sottoposto al parere del collegio dei revisori. 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 c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Ai fini del rientro, in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, contestualmente, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza. La deliberazione contiene l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. Con periodicità almeno semestrale il sindaco o il presidente trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del collegio dei revisori. 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.

1-bis. L'eventuale disavanzo di amministrazione presunto accertato ai sensi dell'art. 186, comma 1-bis, è applicato al bilancio di previsione dell'esercizio successivo secondo le modalità previste al comma 1. A seguito dell'approvazione del rendiconto e dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, si provvede all'adeguamento delle iniziative assunte ai sensi del presente comma.

1-ter. A seguito dell'eventuale accertamento di un disavanzo di amministrazione presunto nell'ambito delle attività previste dall'art. 187, comma 3-*quiquies*, effettuate nel corso dell'esercizio provvisorio nel rispetto di quanto previsto dall'art. 187, comma 3, si provvede alla tempestiva approvazione del bilancio di previsione. Nelle more dell'approvazione del bilancio la gestione prosegue secondo le modalità previste dall'art. 163, comma 3.

1-quater. Agli enti locali che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, un disavanzo di amministrazione ovvero debiti fuori bilancio, ancorché da riconoscere, nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo e del riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio, **è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge.** Sono fatte salve le **spese da sostenere** a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi.

Si rinvia, altresì, agli schemi dimostrativi della fonte del disavanzo d'amministrazione e delle modalità di ripiano, contenute nelle tabelle da allegare a Nota integrativa e Relazione sulla gestione:

- Principio contabile applicato della programmazione di bilancio, paragrafo 9.11.7, come sostituito dal DM MEF 7/9/2020 e
- Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato 4/2 al d.lgs. 4/2, par. 9.2.20 e seguenti, come sostituito dal DM MEF 7/9/2020

NOVITÀ 2019-2020 IN PUNTO DI RIPIANO DISAVANZI D'AMMINISTRAZIONE

A1) da stralcio crediti affidati ad agenti della riscossione

Art. 11-bis, comma 6, d.l. n. 135/2018, convertito da legge n. 12/2019

6. **I comuni, le province e le città metropolitane possono ripartire l'eventuale disavanzo, conseguente all'operazione di stralcio dei crediti fino a 1.000 euro** affidati agli agenti della riscossione prevista dall'articolo 4 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, **in un numero massimo di cinque annualità in quote costanti.** L'importo del disavanzo ripianabile in cinque anni non può essere superiore alla sommatoria dei residui attivi cancellati per effetto dell'operazione di stralcio al netto dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione.

A2) Il maggior ripiano pregresso del disavanzo d'amministrazione

Art. 111, comma 4-bis, d.l. n. 18/2020

4-bis. **Il disavanzo di amministrazione** degli enti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, **ripianato nel corso di un esercizio per un importo superiore a quello applicato al bilancio**, determinato dall'anticipo delle attività previste nel relativo piano di rientro riguardanti maggiori accertamenti o minori impegni previsti in bilancio per gli esercizi successivi in attuazione del piano di rientro, **può non essere applicato al bilancio degli esercizi successivi.**

Su modalità applicative, rinvio a Principio contabile applicato, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 9.2.30, come rivisto dal DM 7 settembre 2020.

A3) Ripiano triennale dei disavanzi da mancati trasferimenti

Art. 1, comma 876, legge n. 160/2019

876. Il disavanzo di amministrazione degli enti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, applicato al bilancio nell'esercizio precedente 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, sempre nei medesimi tre esercizi, in quote determinate in ragione dell'esigibilità dei suddetti trasferimenti secondo il piano di erogazione delle somme comunicato formalmente dall'ente erogatore, anche mediante sottoscrizione di apposita intesa con l'ente beneficiario.

Su modalità applicative, rinvio a Principio contabile applicato, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 9.2.29, come rivisto dal DM 7 settembre 2020.

A4) Utilizzo mark to market residuo a ripiano disavanzi 2020 e 2021

Art. 1, comma 787, legge n. 178/2020

b) al paragrafo 3.23 dell'allegato 4/2, dopo le parole: «Qualora, dopo aver estinto tutti i debiti coperti da strumenti finanziari derivati e dopo avere estinto tutti i collegati contratti derivati, residui una quota positiva di mark to market, quest'ultima è destinata alla riduzione dell'indebitamento generale dell'ente» sono inserite le seguenti: «e alla riduzione del disavanzo 2020 o 2021 derivante dalle minori entrate registrate a seguito dell'epidemia da COVID-19».

A5) Disavanzo e debiti fuori bilancio

La nuova disciplina sulla rateizzazione dei debiti fuori bilancio

Art. 194 TUEL, integrato da art. 53 DL n. 104/2020

2. Per il pagamento l'ente può provvedere anche mediante un piano di rateizzazione, della durata di tre anni finanziari compreso quello in corso, convenuto con i creditori.

3. Per il finanziamento delle spese suddette, ove non possa documentalmente provvedersi a norma dell'articolo 193, comma 3, l'ente locale può far ricorso a mutui ai sensi degli articoli 202 e seguenti¹, nonché, in presenza di piani di rateizzazioni

¹ Per l'applicabilità del presente comma vedi, anche, l'art. 41, L. 28 dicembre 2001, n. 448.

con durata diversa da quelli indicati al comma 2, può garantire la copertura finanziaria delle quote annuali previste negli accordi con i creditori in ciascuna annualità dei corrispondenti bilanci, in termini di competenza e di cassa. Nella relativa deliberazione consiliare viene dettagliatamente motivata l'impossibilità di utilizzare altre risorse.

B) LA GIACENZA DI CASSA: LIBERA E VINCOLATA

Le norme del Principio contabile, allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011

10.1 Quadro normativo

La riforma contabile prevista dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, non ha modificato la disciplina degli incassi vincolati degli enti locali.

Pertanto, gli enti locali, ai sensi di quanto previsto:

- dall'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL continuano ad indicare al tesoriere, attraverso l'ordinativo di incasso, l'eventuale natura vincolata dei propri incassi. Al riguardo, la riforma ha precisato che devono essere segnalate al tesoriere le riscossioni a destinazione vincolata derivanti da legge, da trasferimenti e da prestiti;

- dall'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL continuano ad indicare al tesoriere, attraverso l'ordinativo di pagamento, l'eventuale natura vincolata dei propri pagamenti. Al riguardo, la riforma ha precisato che devono essere comunicati al tesoriere i pagamenti con destinazione vincolata derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti;

- dall'art. 195 del TUEL possono continuare a disporre l'utilizzo, in termini di cassa, delle entrate vincolate di cui all'articolo 180, comma 3, lettera d) per il finanziamento di spese correnti, anche se provenienti dall'assunzione di mutui con istituti diversi dalla Cassa depositi e prestiti, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'articolo 222 (salvo gli enti in stato di dissesto finanziario sino all'emanazione del decreto di cui all'articolo 261, comma 3). Con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione viene ricostituita la consistenza delle somme vincolate utilizzate per il pagamento di spese correnti.

- dall'articolo 195 del TUEL, continuano a vincolare il ricorso all'anticipazione di tesoreria a seguito dell'utilizzo di entrate vincolate.

L'unica novità, introdotta dalla riforma contabile degli enti territoriali, è costituita dall'obbligo, a decorrere dal 1° gennaio 2015, di contabilizzare nelle scritture finanziarie i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'articolo 180, comma 3, lettera d) secondo le modalità indicate nel presente principio applicato (art. 195, comma 1,

ultimo periodo, del TUEL integrato dal decreto correttivo del decreto legislativo n. 118/2011).

Conseguentemente:

- all'art. 195, comma 2, del TUEL, è stata inserita una disposizione che prevede che l'utilizzo di incassi vincolati è attivato dall'ente con l'emissione di appositi ordinativi di incasso e pagamento di regolazione contabile, fermo restando l'adozione della deliberazione della Giunta relativa all'anticipazione di tesoreria di cui all'articolo 222, comma 1, del TUEL che, all'inizio di ciascun esercizio, autorizza l'utilizzo di incassi vincolati;

- all'articolo 209 del TUEL è stato inserito il comma 3-bis, il quale prevede che "il tesoriere tiene contabilmente distinti gli incassi di cui all'articolo 180, comma 3, lettera d). I prelievi di tali risorse sono consentiti solo con i mandati di pagamento di cui all'articolo 185, comma 2, lettera i). E' consentito l'utilizzo di risorse vincolate secondo le modalità e nel rispetto dei limiti previsti dall'articolo 195".

Paragrafo 10.8 - Utilizzo risorse vincolate al 31 dicembre

In sede di predisposizione del rendiconto, a seguito della comunicazione dei sospesi riguardanti l'utilizzo e il reintegro della cassa vincolata per le spese correnti da parte del tesoriere alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, l'ente effettua le consuete registrazioni contabili riferite alla data del 31 dicembre. Nel caso di utilizzo di cassa vincolata non completamente reintegrata alla data del 31 dicembre, per l'importo non ancora reintegrato, si accerta l'entrata da "Reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL" e si impegna la spesa per "Destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". A seguito della comunicazione da parte del tesoriere dei sospesi riguardanti il reintegro di tali risorse, la regolazione contabile è effettuata in conto residui.

Nel conto del tesoriere è data evidenza della composizione della cassa vincolata alla fine dell'anno e dell'eventuale utilizzo di cassa vincolata ancora da reintegrare.

Paragrafo 10.7 - Spese vincolate pagate prima del correlato incasso

Nel caso in cui una spesa sia pagata anticipatamente rispetto all'incasso della correlata entrata vincolata, il mandato di pagamento non riporta l'indicazione di cui all'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL, concernente il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti, in quanto la spesa non è effettuata a valere di incassi vincolati. Di conseguenza, l'ordinativo di incasso concernente l'entrata correlata incassata successivamente al correlato pagamento, non riporta l'indicazione di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL, concernente gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti, in quanto,

essendo il vincolo già stato rispettato, gli incassi non sono vincolati alla realizzazione di una specifica spesa.

C) IL RENDICONTO DELLA GESTIONE

Articolo 227 TUEL - Rendiconto della gestione

1. La dimostrazione dei risultati di gestione avviene mediante il rendiconto della gestione, il quale comprende il conto del bilancio, il conto economico e lo stato patrimoniale.

2. Il rendiconto della gestione è deliberato entro il 30 aprile dell'anno successivo dall'organo consiliare, tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione. La proposta è messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto entro un termine, non inferiore a venti giorni, stabilito dal regolamento di contabilità.

2-bis. In caso di mancata approvazione del rendiconto di gestione entro il termine del 30 aprile dell'anno successivo, si applica la procedura prevista dal comma 2 dell'articolo 141.

2-ter. Contestualmente al rendiconto, l'ente approva il rendiconto consolidato, comprensivo dei risultati degli eventuali organismi strumentali secondo le modalità previste dall'art. 11, commi 8 e 9, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

3. Nelle more dell'adozione della contabilità economico-patrimoniale, gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti che si avvalgono della facoltà, prevista dall'art. 232, non predispongono il conto economico, lo stato patrimoniale e il bilancio consolidato.

4. Ai fini del referto di cui all'articolo 3, commi 4 e 7, della legge 14 gennaio 1994, n. 20 e del consolidamento dei conti pubblici, la Sezione enti locali potrà richiedere i rendiconti di tutti gli altri enti locali.

5. **Al rendiconto della gestione sono allegati i documenti previsti dall'art. 11 comma 4 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, ed i seguenti documenti:**

a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni di cui il comune fa parte e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali

documenti contabili sono allegati al rendiconto della gestione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;

b) **la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;**

c) il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio.

6. Gli enti locali di cui all'articolo 2 inviano telematicamente alle Sezioni enti locali il rendiconto completo di allegati, le informazioni relative al rispetto del patto di stabilità interno, nonché i certificati del conto preventivo e consuntivo. Tempi, modalità e protocollo di comunicazione per la trasmissione telematica dei dati sono stabiliti con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentite la Conferenza Stato, città e autonomie locali e la Corte dei conti.

6-bis. **Nel sito internet dell'ente, nella sezione dedicata ai bilanci, è pubblicata la versione integrale del rendiconto della gestione,** comprensivo anche della gestione in capitoli, dell'eventuale rendiconto consolidato, comprensivo della gestione in capitoli ed una versione semplificata per il cittadino di entrambi i documenti.

6-ter. **I modelli relativi alla resa del conto da parte degli agenti contabili sono quelli previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 31 gennaio 1996, n. 194. Tali modelli sono aggiornati con le procedure previste per l'aggiornamento degli allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.**

6-quater. Contestualmente all'approvazione del rendiconto, **la giunta adegua, ove necessario, i residui, le previsioni di cassa e quelle riguardanti il fondo pluriennale vincolato alle risultanze del rendiconto,** fermo restando quanto previsto dall'art. 188, comma 1, in caso di disavanzo di amministrazione.

Articolo 228 TUEL - Conto del bilancio

1. Il conto del bilancio dimostra i risultati finali della gestione rispetto alle autorizzazioni contenute nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione.

2. Per ciascuna tipologia di entrata e per ciascun programma di spesa, il conto del bilancio comprende, distintamente per residui e competenza:

a) **per l'entrata** le somme accertate, con distinzione della parte riscossa e di quella ancora da riscuotere;

b) **per la spesa** le somme impegnate, con distinzione della parte pagata e di quella ancora da pagare e di quella impegnata con imputazione agli esercizi successivi rappresentata dal fondo pluriennale vincolato.

3. Prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'ente locale provvede all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui e della corretta imputazione in bilancio, secondo le modalità di cui all'art. 3, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

4. Il conto del bilancio si conclude con la dimostrazione del risultato della gestione di competenza e della gestione di cassa e del risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio.

5. Al rendiconto sono allegati la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale ed il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio. La tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale e il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio sono altresì allegati al certificato del rendiconto.

6. Ulteriori parametri di efficacia ed efficienza contenenti indicazioni uniformi possono essere individuati dal regolamento di contabilità dell'ente locale.

7. Il Ministero dell'interno pubblica un rapporto annuale, con rilevazione dell'andamento triennale a livello di aggregati, riguardante parametri contenuti nella apposita tabella di cui al comma 5. I parametri a livello aggregato risultanti dal rapporto sono resi disponibili mediante pubblicazione nel sito internet del Ministero dell'interno.

8. I modelli relativi al conto del bilancio sono predisposti secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

Le norme incentivanti la tempestiva approvazione di bilanci e rendiconto (venute meno dal 2020, per abrogazione dei limiti di finanza pubblica che disapplicavano)

Art. 57, comma 2, d.l. n. 124/2019, convertito da legge n. 157/2019²

2. A decorrere dall'anno 2020, alle regioni, alle Province autonome di Trento e di Bolzano, agli enti locali e ai loro organismi ed enti strumentali, come definiti dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, nonché ai loro enti strumentali in forma societaria cessano di applicarsi le seguenti disposizioni in materia di contenimento e di riduzione della spesa e di obblighi formativi:

a) articolo 27, comma 1, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133;

b) articolo 6, commi 7, 8, 9, 12 e 13, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122;

c) articolo 5, comma 2, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135;

² Agli enti locali non si applica, invece, la, comunque simile, disciplina introdotta dall'art. 1, commi 590 e seguenti della legge n. 160/2019 (cfr. comma 602).

d) articolo 5, commi 4 e 5, della legge 25 febbraio 1987, n. 67;

e) articolo 2, comma 594, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;

f) articolo 12, comma 1-ter, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111;

g) articolo 24 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89.

2-bis. A decorrere dal 1° gennaio 2020, il comma 2 dell'articolo 21-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, e il comma 905 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, sono abrogati³.

La recente sanzione in caso di ritardo nell'approvazione del rendiconto

Par. 9.2.19 Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, come sostituito da DM 7/9/2020

Gli enti in ritardo nell'approvazione dei propri rendiconti non possono applicare al bilancio di previsione le quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione⁴. Tale disposizione si applica alle Regioni e alle Province autonome di Trento e di Bolzano in caso di ritardo nell'approvazione del rendiconto da parte della giunta per consentire la parifica delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti.

Si ricorda che, in virtù del combinato disposto dell'art. 227, comma 2-bis, e 141, comma 2, TUEL, in caso di ritardo nell'approvazione del rendiconto, il Prefetto può attivare la procedura di scioglimento del consiglio.

C1) Le norme del DM 1° agosto 2019 sul rendiconto consuntivo (par. 13 del Principio contabile programmazione, Allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011)

13.3 Il quadro generale riassuntivo

Il quadro generale riassuntivo fornisce 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 nel corso dell'esercizio e i relativi utilizzi, e consente di verificare, a consuntivo, la realizzazione degli equilibri previsti nel quadro generale riassuntivo del bilancio di previsione.

³ Le ridette disposizioni avevano consentito la disapplicazione di alcuni limiti di finanza pubblica agli enti locali che avevano approvato nei termini il bilancio di previsione o il rendiconto consuntivo.

⁴ La precisazione del Principio contabile, come modificato dal DM 7/9/2020, recepisce quanto previsto dall'art. 1, comma 897, della legge n. 145/2018, che, tuttavia, è contenuta in una disposizione che si riferisce ai, soli, enti in disavanzo d'amministrazione, non a tutti.

Gli importi di tutte le voci del quadro generale riassuntivo devono coincidere con quelli delle corrispondenti voci del conto del bilancio, salvo la voce «Disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto ripianato con accensione di prestiti» che indica solo la quota del disavanzo da debito autorizzato e non contratto ripianata nel corso dell'esercizio attraverso l'accensione dei prestiti.

La voce «Utilizzo avanzo di amministrazione» rappresenta la quota del risultato di amministrazione che è stata applicata al bilancio e deve indicare l'importo dello stanziamento definitivo della voce «Utilizzo avanzo di amministrazione» del bilancio di previsione dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

Tutte le voci del prospetto devono essere valorizzate, anche se di importo pari a 0.

Le risorse finanziarie disponibili nel corso dell'esercizio sono rappresentate nella sezione entrate del prospetto, e sono costituite,

in termini di competenza, dall'ammontare complessivo degli accertamenti di competenza dell'esercizio classificati per titoli, incrementate dall'importo degli stanziamenti definitivi del risultato di amministrazione applicato al bilancio e del fondo pluriennale vincolato di entrata e,

con riferimento alla gestione di cassa, dall'ammontare complessivo delle entrate riscosse nel corso dell'esercizio classificate per titoli, incrementate dal fondo di cassa di inizio anno.

In particolare, **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 delle entrate,
- c) **l'ammontare delle risorse complessive disponibili nel corso dell'esercizio, rappresentato dalla voce «totale complessivo delle entrate».** **In termini di competenza,** il «totale complessivo delle entrate» è pari alla somma del totale degli accertamenti di cui alla lettera b) con l'importo delle previsioni definitive iscritte in bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato iniziale e l'utilizzo del risultato di amministrazione. **In termini di cassa,** il «totale complessivo delle entrate» è pari alla somma delle riscossioni dell'esercizio con il fondo di cassa iniziale.

L'utilizzo delle risorse finanziarie nel corso dell'esercizio è rappresentato nella sezione delle spese del prospetto, ed è costituito,

in termini di competenza, dall'ammontare complessivo degli impegni di competenza dell'esercizio classificati per titoli incrementati del fondo pluriennale vincolato iscritto in

spesa (la sommatoria degli stanziamenti definitivi delle voci relative al fondo pluriennale vincolato del bilancio di previsione dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce) e, in presenza di un disavanzo di amministrazione alla fine dell'esercizio precedente, delle risorse destinate al ripiano della quota di disavanzo iscritto nella spesa del bilancio (stanziamenti definitivi). Con riferimento al Disavanzo da debito autorizzato e non contratto, le regioni e le province autonome indicano solo la quota ripianata attraverso l'accensione dei prestiti.

Per quanto riguarda la gestione di cassa, l'utilizzo delle risorse finanziarie nel corso dell'esercizio è costituito dall'ammontare complessivo delle spese pagate nel corso dell'esercizio.

La sezione delle spese evidenzia, 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 delle spese;
- c) l'ammontare delle risorse complessive utilizzate nel corso dell'esercizio, costituito dalla voce «totale complessivo delle spese». In termini di competenza, il «totale complessivo delle spese» è pari alla somma del totale di cui alla lettera b) con l'ammontare delle risorse destinate al ripiano della quota del disavanzo di amministrazione iscritto come prima voce della spesa del bilancio e della quota del disavanzo da debito autorizzato e non contratto che le regioni e le province autonome hanno ripianato nel corso dell'esercizio attraverso l'accensione dei prestiti. In termini di cassa, il «totale complessivo delle spese» è pari alla somma del totale dei pagamenti dell'esercizio.

La differenza

tra l'ammontare delle risorse complessive disponibili nel corso dell'esercizio e quello delle risorse complessive utilizzate nel corso dell'esercizio rappresenta il risultato di competenza dell'esercizio (avanzo o disavanzo di competenza).

In caso di risultato negativo, le regioni e le province autonome indicano nella sezione delle entrate l'eventuale quota del disavanzo di competenza determinata dal debito autorizzato e non contratto formatosi nell'esercizio.

Il Quadro generale riassuntivo dedica due appositi riquadri alla determinazione rispettivamente dell'equilibrio del bilancio e dell'equilibrio complessivo:

- 1) l'equilibrio di bilancio è calcolato al fine di tenere conto degli effetti sulla gestione di competenza derivanti dalla destinazione delle risorse acquisite in bilancio alla costituzione degli accantonamenti previsti dalle leggi e dai principi contabili e al rispetto dei vincoli

specifici di destinazione definiti dall'art. 42, comma 5, al presente decreto e dall'art. 187, comma 3-ter, al decreto legislativo n. 267 del 2000.

L'equilibrio di bilancio è pari al risultato di competenza (avanzo di competenza con il segno +, o il disavanzo di competenza con il segno -) **al netto delle risorse accantonate nel bilancio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce** (stanziamenti definitivi al netto del fondo di anticipazione di liquidità, già considerato nell'equilibrio di competenza) **e delle risorse vincolate non ancora impegnate** alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

La voce «Risorse accantonate stanziare nel bilancio dell'esercizio N» corrisponde al totale della colonna c) dell'allegato a/1 al rendiconto concernente «Elenco analitico delle risorse accantonate nel risultato di amministrazione» al netto dell'importo riguardante il fondo anticipazione di liquidità (già considerato nel risultato di competenza);

La voce «Risorse vincolate nel bilancio» corrisponde all'importo della prima colonna della riga n) dell'allegato a/2 al rendiconto concernente «Elenco analitico delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione». Il fondo crediti di dubbia esigibilità concorre all'equilibrio di bilancio secondo le modalità previste per la compilazione dell'allegato a/1 al rendiconto concernente «Elenco analitico delle risorse accantonate nel risultato di amministrazione»;

2) **l'equilibrio complessivo** è calcolato per tenere conto anche degli effetti derivanti dalle variazioni degli accantonamenti effettuate in sede di rendiconto in attuazione dei principi contabili, nel rispetto del principio della prudenza e a seguito di eventi verificatosi dopo la chiusura dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce o successivamente ai termini previsti per le variazioni di bilancio.

L'equilibrio complessivo è pari alla somma algebrica tra l'equilibrio di bilancio (lettera d) del primo riquadro) **e il saldo algebrico delle variazioni degli accantonamenti effettuata in sede di rendiconto.**

La voce «Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto» è pari al totale della colonna d) dell'allegato a/1 al rendiconto concernente «Elenco analitico delle risorse accantonate nel risultato di amministrazione», al netto dell'importo riguardante il fondo anticipazione di liquidità (già considerato nel risultato di competenza).

13.4 La verifica degli equilibri

Il prospetto degli equilibri di bilancio consente di verificare, a consuntivo, la realizzazione degli equilibri previsti nei prospetti degli equilibri del bilancio di previsione, costituiti dagli:

Equilibri di parte corrente, distinti in risultato di competenza di parte corrente, equilibrio di bilancio di parte corrente ed equilibrio complessivo di parte corrente.

Il **risultato di competenza di parte corrente** è determinato dalla differenza tra le seguenti voci di cui alla lettera a) e quelle di cui alla lettera b):

a) **gli impegni** riguardanti le spese correnti, le spese per trasferimenti in c/capitale e le quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti (dando evidenza ai rimborsi anticipati), incrementati dell'importo degli **stanziamenti definitivi di bilancio** relativi al **fondo pluriennale vincolato di spesa di parte corrente**, al fondo pluriennale vincolato di spesa per gli altri trasferimenti in conto capitale, **al ripiano del disavanzo** e al **fondo anticipazioni di liquidità**. Le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano considerano anche il saldo, se negativo, tra le attività finanziarie - equilibrio complessivo (tra gli accertamenti del titolo 5 e gli impegni del titolo 3 escluse le alienazioni e le acquisizioni di partecipazioni e dei conferimenti di capitale, al netto di eventuali vincoli e accantonamenti relativi alle partite finanziarie);

b) **gli accertamenti** riguardanti le entrate correnti (i primi tre titoli dell'entrata), i **contributi destinati al rimborso dei prestiti**, le **entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti** e le **entrate di parte capitale destinate a spese correnti** in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili, incrementati dagli **stanziamenti definitivi** relativi al **fondo pluriennale vincolato di parte corrente iscritto in entrata** e **all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente**.

Il prospetto degli equilibri degli enti locali distingue le voci che concorrono al risultato di competenza di parte corrente in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili.

Al fine di tenere conto anche degli effetti derivanti dalla destinazione delle risorse acquisite in bilancio alla costituzione degli accantonamenti di parte corrente previsti dalle leggi e dai principi contabili e al rispetto dei vincoli specifici di destinazione di parte corrente il prospetto determina anche l'**equilibrio di bilancio di parte corrente** pari al risultato di competenza di parte corrente (avanzo di competenza di parte corrente con il segno +, o il disavanzo di competenza di parte corrente con il segno -) al netto delle risorse di parte corrente accantonate nel bilancio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce (stanziamenti definitivi) e delle risorse vincolate di parte corrente non ancora impegnate alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

Il prospetto determina l'**equilibrio complessivo di parte corrente** che tiene conto anche degli effetti derivanti dalle variazioni degli accantonamenti di parte corrente effettuati in sede di rendiconto in attuazione dei principi contabili, nel rispetto del principio della prudenza e a seguito di eventi verificatosi dopo la chiusura dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce o successivamente ai termini previsti per le variazioni di bilancio. L'equilibrio complessivo di parte corrente è pari alla somma algebrica tra l'equilibrio di bilancio di parte corrente e la variazione degli accantonamenti di parte corrente effettuata in sede di rendiconto.

Equilibri in c/capitale, distinti in risultato di competenza in c/capitale, equilibrio di bilancio in c/capitale ed equilibrio complessivo in c/capitale.

Il **risultato di competenza in c/capitale** è determinato dalla differenza tra le voci di cui alle seguenti lettera a) e lettera b):

a) gli impegni riguardanti le spese di investimento (al netto dei trasferimenti in c/capitale) e le spese per acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale incrementate dagli stanziamenti definitivi di bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato di spesa in c/capitale (al netto del fondo pluriennale vincolato per i trasferimenti in c/capitale) e il fondo pluriennale vincolato per le acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale. Le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano considerano anche il disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto ripianato con accensione di prestiti;

b) gli accertamenti riguardanti le entrate in conto capitale (al netto dei trasferimenti in c/capitale, dei contributi destinati al rimborso dei prestiti, delle entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti e delle altre entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge), le alienazioni di partecipazioni e conferimenti di capitale e le accensioni dei prestiti (al netto di quelle destinate all'estinzione anticipata di prestiti), incrementati dagli stanziamenti definitivi di bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato in c/capitale di entrata, l'utilizzo dell'avanzo di competenza in c/capitale. Le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano considerano anche il saldo, se positivo, tra le attività finanziarie - equilibrio complessivo (tra gli accertamenti del titolo 5 e gli impegni del titolo 3 escluse le alienazioni e le acquisizioni di partecipazioni e dei conferimenti di capitale, al netto di eventuali vincoli e accantonamenti relativi alle partite finanziarie).

Al fine di tenere conto anche degli effetti derivanti dalla destinazione delle risorse acquisite in bilancio alla costituzione degli accantonamenti in c/capitale previsti dalle leggi e dai principi contabili e al rispetto dei vincoli specifici di destinazione in c/capitale il prospetto determina l'**equilibrio di bilancio in c/capitale** pari al risultato di competenza in c/capitale (avanzo di competenza in c/capitale con il segno +, o il disavanzo di competenza in c/capitale con il segno -) al netto delle risorse in c/capitale accantonate nel bilancio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce (stanziamenti definitivi) e delle risorse vincolate in c/capitale non ancora impegnate alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

Il prospetto determina anche l'**equilibrio complessivo in c/capitale** che tiene conto degli effetti derivanti dalle variazioni degli accantonamenti in c/capitale effettuati in sede di rendiconto in attuazione dei principi contabili, nel rispetto del principio della prudenza e a seguito di eventi verificatosi dopo la chiusura dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce o successivamente ai termini previsti per le variazioni di bilancio. L'equilibrio complessivo in c/capitale è pari alla somma algebrica tra l'equilibrio di bilancio in c/capitale e la variazione degli accantonamenti in c/capitale effettuata in sede di rendiconto.

Il disavanzo da debito autorizzato e non contratto che, ai sensi dell'art. 40, comma 2-bis, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, aggiunto dall'art. 1, comma 937, della legge n. 145 del 2018, costituisce copertura delle spese di investimento, non rileva ai fini degli equilibri.

L'**equilibrio tra le partite finanziarie** in termini di competenza, tra gli accertamenti e gli impegni riguardanti le operazioni di acquisto/alienazione di titoli obbligazionari e di concessione/riscossione crediti, ridotto dell'importo delle previsioni di bilancio definitive di spesa per incremento di attività finanziaria destinato a confluire nel risultato di amministrazione come quota vincolata.

Anche per il saldo tra le partite finanziarie è determinato il risultato di competenza, l'equilibrio di bilancio e l'equilibrio complessivo.

Nel caso di **concessioni di crediti** o altri incrementi delle attività finanziarie di importo superiore rispetto alle riduzioni di attività finanziarie esigibili nel medesimo esercizio, **il saldo negativo**, riferito all'equilibrio complessivo, è finanziato da risorse correnti, mentre **l'eventuale saldo positivo** delle attività finanziarie, sempre riferito all'equilibrio complessivo, è destinato al rimborso anticipato dei prestiti e al finanziamento degli investimenti.

Il prospetto degli equilibri delle regioni dedica un'apposita sezione alle partite finanziarie.

Infine, il prospetto determina il **saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali**, nel rispetto dei principi contabili.

13.7 La tabella dimostrativa del risultato di amministrazione

Gli allegati a/1, a/2 e a/3 al rendiconto riportano l'elenco analitico delle quote del risultato di amministrazione accantonate, vincolate e destinate agli investimenti e consentono di analizzarne e verificarne la corretta determinazione.

13.7.1 Allegato a/1 - Elenco analitico risorse accantonate nel risultato di amministrazione

Le **quote accantonate** del risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce sono analiticamente rappresentate nell'allegato a/1 al rendiconto che, con riferimento al **fondo anticipazione di liquidità**, **al fondo perdite società partecipate** di cui all'art. 21 del decreto legislativo n. 175 del 2016 e dall'art. 1, commi 550 - 552, della legge n. 147/2013, **al fondo contenzioso**, **al fondo crediti di dubbia e difficile esazione**, agli accantonamenti effettuati dalle regioni per i residui perenti, e agli **altri accantonamenti**.

13.7.2 Allegato a/2 - Elenco analitico risorse vincolate nel risultato di amministrazione.

Le **quote vincolate** del risultato di amministrazione sono analiticamente rappresentate nell'allegato a/2 al rendiconto, **distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili**, **i vincoli derivanti dai trasferimenti**, **i vincoli da mutui e altri finanziamenti** e i

vincoli formalmente attribuiti dall'ente, come definiti dall'art. 42, comma 5, al presente decreto, e dall'art. 187, comma 3-ter, del TUEL e dai principi contabili applicati.

13.7.3 Allegato a/3 - Elenco analitico risorse destinate a investimenti nel risultato

Le quote destinate agli investimenti del risultato di amministrazione, come definite dall'art. 42, comma 4, al presente decreto, e dall'art. 187, comma 1, del TUEL, sono rappresentate nell'allegato a/3 al rendiconto.

Per evitare che le medesime entrate siano considerate nel risultato di amministrazione, sia tra le quote accantonate sia tra le quote vincolate e destinate, peggiorando l'importo della lettera E), le successive voci del prospetto consentono di determinare l'ammontare delle entrate vincolate e destinate al netto di quelle che sono state oggetto di accantonamenti

D) Vincoli nel risultato ed entrate vincolate

Art. 1, comma 823, legge n. 178/2020 (vincoli da "fondone anti Covid")

823. Le risorse del fondo di cui al comma 822 del presente articolo⁵ e del fondo per l'esercizio delle funzioni delle regioni e delle province autonome di cui all'articolo 111, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, sono vincolate alla finalità di ristorare, nel biennio 2020-2021, la perdita di gettito connessa all'emergenza epidemiologica da COVID-19. Le risorse non utilizzate alla fine di ciascun esercizio confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione e non possono essere svincolate ai sensi dell'articolo 109, comma 1-ter, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, e non sono soggette ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145.

⁵ 822. Il fondo per l'esercizio delle funzioni degli enti locali di cui all'articolo 106 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, come rifinanziato dall'articolo 39 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, è ulteriormente incrementato di 500 milioni di euro per l'anno 2021, di cui 450 milioni di euro in favore dei comuni e 50 milioni di euro in favore delle città metropolitane e delle province. L'incremento del fondo di cui al primo periodo è ripartito, per 200 milioni di euro in favore dei comuni e per 20 milioni di euro in favore delle città metropolitane e delle province, con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro il 28 febbraio 2021, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sulla base di criteri e modalità che tengano conto dei lavori del tavolo di cui all'articolo 106, comma 2, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, e, per 250 milioni di euro in favore dei comuni e per 30 milioni di euro in favore delle città metropolitane e delle province, con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro il 30 giugno 2021, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sulla base di criteri e modalità che tengano conto dei lavori del citato tavolo di cui al citato articolo 106, comma 2, del decreto-legge n. 34 del 2020, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 77 del 2020, e delle risultanze della certificazione per l'anno 2020 di cui all'articolo 39, comma 2, del decreto-legge n. 104 del 2020, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 126 del 2020.

Le eventuali risorse ricevute in eccesso sono versate all'entrata del bilancio dello Stato.

Art. 39 d.l. n. 104/2020. Incremento “fondone” e certificazione⁶

1. Ai fini del ristoro della perdita di gettito degli enti locali connessa all'emergenza epidemiologica da COVID-19, al netto delle minori spese e delle risorse assegnate dallo Stato a compensazione delle minori entrate e delle maggiori spese, la dotazione del fondo di cui al comma 1 dell'articolo 106 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, è incrementata di 1.670 milioni di euro per l'anno 2020, di cui 1.220 milioni di euro in favore dei comuni e 450 milioni di euro in favore di province e città metropolitane. L'incremento del fondo di cui al periodo precedente è ripartito con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro il 20 novembre 2020, previa intesa in Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sulla base di criteri e modalità che tengano conto del proseguimento dei lavori del tavolo di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 29 maggio 2020, nonché del riparto delle risorse di cui al decreto del Ministero dell'interno 24 luglio 2020 il cui comunicato è pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 188 del 28 luglio 2020. Le risorse di cui al presente comma e di cui all'articolo 106, comma 1, del decreto-legge n. 34 del 2020 sono contabilizzate al titolo secondo delle entrate dei bilanci degli enti alla voce del piano dei conti finanziario E.2.01.01.01.001 «Trasferimenti correnti da Ministeri», al fine di garantire l'omogeneità dei conti pubblici e il monitoraggio a consuntivo delle minori entrate tributarie. Al relativo onere, quantificato in 1.670 milioni di euro per l'anno 2020, si provvede ai sensi dell'articolo 114.

1-bis. Al fine di consentire l'erogazione dei servizi di trasporto scolastico in conformità alle misure di contenimento della diffusione del COVID-19 di cui al decreto-legge 25 marzo 2020, n. 19, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2020, n. 35, e al decreto-legge 16 maggio 2020, n. 33, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 luglio 2020, n. 74, le risorse di cui al comma 1, nonché quelle attribuite dal decreto del Ministero dell'interno 24 luglio 2020, pubblicato per comunicato nella Gazzetta Ufficiale n. 188 del 28 luglio 2020, possono essere utilizzate dai comuni, nel limite complessivo di 150 milioni di euro, per il finanziamento di servizi di trasporto scolastico aggiuntivi. A tal fine, ciascun comune può destinare nel 2020 per il trasporto scolastico risorse aggiuntive nel limite del 30 per cento della spesa sostenuta per le medesime finalità nel 2019.

2. Gli enti locali beneficiari delle risorse di cui al comma 1 del presente articolo e di cui all'articolo 106 del decreto-legge n. 34 del 2020, sono tenuti a inviare, utilizzando l'applicativo web <http://pareggiobilancio.mef.gov.it>, entro il termine perentorio del 31 maggio 2021, al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, una certificazione della perdita di gettito connessa all'emergenza epidemiologica da COVID-19, al netto delle minori spese e delle risorse assegnate a vario titolo dallo Stato a ristoro delle minori entrate e delle maggiori spese connesse alla predetta emergenza, firmata digitalmente, ai sensi dell'articolo 24 del codice dell'amministrazione digitale (CAD) di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, dal rappresentante legale, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziaria, attraverso un modello e con le modalità definiti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da adottare entro il 31 ottobre 2020. La certificazione di cui al periodo precedente non include le riduzioni di gettito derivanti da interventi autonomamente assunti dalla regione o provincia autonoma per gli enti locali del proprio territorio, con eccezione degli interventi di adeguamento alla normativa

⁶ Norma così modificata da art. 1, comma 880, legge n. 178/2020.

nazionale. La trasmissione per via telematica della certificazione ha valore giuridico ai sensi dell'articolo 45, comma 1, del CAD di cui al citato decreto legislativo n. 82 del 2005. Gli obblighi di certificazione di cui al presente comma, per gli enti locali delle regioni Friuli Venezia Giulia e Valle d'Aosta e delle province autonome di Trento e di Bolzano che esercitano funzioni in materia di finanza locale in via esclusiva, sono assolti per il tramite delle medesime regioni e province autonome.

3. **Gli enti locali che trasmettono la certificazione di cui al comma 2 oltre il termine perentorio del 31 maggio 2021, ma entro il 30 giugno 2021 sono assoggettati a una riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio, dei trasferimenti compensativi o del fondo di solidarietà comunale in misura pari all'80 per cento dell'importo delle risorse attribuite, ai sensi del primo periodo del comma 2, da applicare in tre annualità a decorrere dall'anno 2022. Nel caso in cui la certificazione di cui al comma 2 è trasmessa nel periodo dal 1° luglio 2021 al 31 luglio 2021, la riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio, dei trasferimenti compensativi o del fondo di solidarietà comunale di cui al primo periodo è comminata in misura pari al 90 per cento dell'importo delle risorse attribuite, da applicare in tre annualità a decorrere dall'anno 2022. La riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio, dei trasferimenti compensativi o del fondo di solidarietà comunale di cui al primo periodo è applicata in misura pari al 100 per cento dell'importo delle risorse attribuite, da applicare in tre annualità a decorrere dall'anno 2022, qualora gli enti locali non trasmettano la certificazione di cui al comma 2 entro la data del 31 luglio 2021. A seguito dell'invio tardivo della certificazione, le riduzioni di risorse non sono soggette a restituzione.** In caso di incapienza delle risorse, si applicano le procedure di cui all'articolo 1, commi 128 e 129, della legge 24 dicembre 2012, n. 228.

4. Ai fini della verifica a consuntivo della perdita di gettito e dell'andamento delle spese, da effettuare entro il 30 giugno 2021, ai sensi del comma 1 dell'articolo 106 del decreto-legge n. 34 del 2020 convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, si tiene conto delle certificazioni di cui al comma 2.

5. **Le variazioni di bilancio riguardanti le risorse di cui al comma 1 possono essere deliberate sino al 31 dicembre 2020.**

In attuazione, Decreto 3 novembre 2020, n. 212342 (modello di certificazione).

D1) Applicazione quote accantonate/vincolate e avanzo libero per enti in disavanzo

Problematiche connesse: congruità del recupero del disavanzo (anche da riaccertamento straordinario nell'arco trentennale); valutazione della situazione di "disavanzo" dell'ente ad altri fini (applicabilità delle quote di risultato e dell'avanzo generato nel corso della gestione). Il dubbio interpretativo attiene al momento in cui l'ente locale consegue un reale disavanzo d'amministrazione ovvero consegue un reale avanzo d'amministrazione, che potrebbe permettere l'interruzione del programma di ripiano.

L'intervento del legislatore: l'art. 1, commi 897 e 898, legge n. 145/2018

897. Ferma restando la necessità di reperire le risorse necessarie a sostenere le spese alle quali erano originariamente finalizzate le entrate vincolate e accantonate, **l'applicazione al bilancio di previsione della quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di**

amministrazione è comunque consentita, agli enti soggetti al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118,

per un importo non superiore a quello di cui alla lettera A) del prospetto riguardante il risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente,

al netto della quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo anticipazione di liquidità,

incrementato

dell'importo del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione.

A tal fine, nelle more dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, si fa riferimento al prospetto riguardante il risultato di amministrazione presunto allegato al bilancio di previsione.

In caso di esercizio provvisorio, si fa riferimento al prospetto di verifica del risultato di amministrazione effettuata sulla base dei dati di preconsuntivo di cui all'articolo 42, comma 9, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, per le regioni e di cui all'articolo 187, comma 3-quater, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, per gli enti locali.

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

898. Nel caso in cui l'importo della lettera A) del prospetto di cui al comma 897 risulti negativo o inferiore alla quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e al fondo anticipazione di liquidità, gli enti possono applicare al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione per un importo non superiore a quello del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione.

Le precisazioni contenute nei paragrafi 9.2.15, e seguenti, del Principio applicato, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, post DM 7 settembre 2020

9.2.15 L'utilizzo delle quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione da parte degli enti in disavanzo (che presentano un importo negativo della lettera E del prospetto riguardante il risultato di amministrazione dell'esercizio precedente), è consentito per un importo non superiore a quello di cui alla lettera A del medesimo prospetto riguardante il risultato di

amministrazione dell'esercizio precedente, al netto della quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo anticipazione di liquidità, incrementato dell'importo del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione.

Per gli anni 2019 e 2020 le regioni a statuto ordinario utilizzano le quote accantonate e vincolate del risultato di amministrazione senza operare la nettizzazione del fondo anticipazione di liquidità.

9.2.16 Nel caso in cui l'importo della lettera A dell'allegato riguardante il risultato di amministrazione risulti negativo o inferiore alla quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e per il fondo anticipazione di liquidità, gli enti possono applicare al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione per un importo non superiore a quello del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione.

9.2.17 **La quota accantonata del risultato di amministrazione nel fondo anticipazione di liquidità** di cui all'art. 1, commi 692 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, di cui all'art. 1, comma 907, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, di cui all'art. 39-ter, comma 4, del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162 e di cui agli articoli 116 comma 2 e art. 117 comma 6, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, **è applicata al bilancio anche da parte degli enti in disavanzo** limitatamente alle predette fattispecie.

9.2.18 Nelle more dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, ai fini della determinazione della quota del risultato di amministrazione applicabile al bilancio di previsione, gli enti in disavanzo fanno riferimento al prospetto riguardante il risultato di amministrazione presunto allegato al bilancio di previsione. In caso di esercizio provvisorio, si fa riferimento al prospetto di verifica del risultato di amministrazione effettuata sulla base dei dati di preconsuntivo di cui all'art. 42, comma 9, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, per le regioni e di cui all'art. 187, comma 3-quater, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, per gli enti locali.

9.2.19 **Gli enti in ritardo nell'approvazione dei propri rendiconti non possono applicare al bilancio di previsione le quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione.** Tale disposizione si applica alle Regioni e alle Province autonome di Trento e di Bolzano in caso di ritardo nell'approvazione del rendiconto da parte della giunta per consentire la parifica delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti.

D2) SVINCOLO QUOTE RISULTATO E UTILIZZO AVANZO PER SPESA CORRENTE

Art. 109 d.l. n. 18/2020, conv. da legge n. 27/2020

1-ter. In sede di approvazione del rendiconto 2019 **da parte dell'organo esecutivo,** gli enti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, **sono autorizzati allo svincolo delle quote di avanzo vincolato di amministrazione che ciascun ente individua, riferite ad interventi conclusi o già finanziati negli anni precedenti con risorse proprie, non gravate da obbligazioni sottostanti già contratte**

e con esclusione delle somme relative alle funzioni fondamentali⁷ e ai livelli essenziali delle prestazioni. Le risorse **svincolate**, previa comunicazione all'amministrazione statale o regionale che ha erogato le somme, **sono utilizzate** da ciascun ente **per interventi necessari ad attenuare la crisi del sistema economico derivante dagli effetti diretti e indiretti del virus COVID-19**. Le disposizioni di cui ai precedenti periodi si applicano anche all'esercizio 2021, con riferimento al rendiconto 2020⁸.

2. Per le finalità di cui al comma 1, **in deroga** alle modalità di utilizzo della **quota libera** dell'avanzo di amministrazione di cui **all'articolo 187, comma 2**, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, ferme restando le priorità relative alla copertura dei debiti fuori bilancio e alla salvaguardia degli equilibri di bilancio, **gli enti locali**, **limitatamente all'esercizio finanziario 2020**, **possono utilizzare la quota libera dell'avanzo di amministrazione per il finanziamento di spese correnti connesse con l'emergenza in corso**.

L'utilizzo della quota libera dell'avanzo di cui al periodo precedente è autorizzato, anche nel corso dell'esercizio provvisorio, per una percentuale non superiore all'80 per cento della medesima quota, nel caso in cui **l'organo esecutivo** abbia approvato lo schema del rendiconto di gestione 2019 e **l'organo di revisione** ne abbia rilasciato la relazione ai sensi dell'articolo 239, comma 1, lettera d), del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.

Agli stessi fini e fermo restando il rispetto del principio di equilibrio di bilancio, gli enti locali, **limitatamente agli esercizi finanziari 2020 e 2021⁹**, **possono utilizzare, anche integralmente, per il finanziamento delle spese correnti connesse**

⁷ **Art. 14, comma 27, d.l. n. 78/2010, convertito da legge n. 122/2010:** Ferme restando le funzioni di programmazione e di coordinamento delle regioni, loro spettanti nelle materie di cui all'articolo 117, commi terzo e quarto, della Costituzione, e le funzioni esercitate ai sensi dell'articolo 118 della Costituzione, sono funzioni fondamentali dei comuni, ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lettera p), della Costituzione:

- a) organizzazione generale dell'amministrazione, gestione finanziaria e contabile e controllo;
- b) organizzazione dei servizi pubblici di interesse generale di ambito comunale, ivi compresi i servizi di trasporto pubblico comunale;
- c) catasto, ad eccezione delle funzioni mantenute allo Stato dalla normativa vigente;
- d) la pianificazione urbanistica ed edilizia di ambito comunale nonché la partecipazione alla pianificazione territoriale di livello sovracomunale;
- e) attività, in ambito comunale, di pianificazione di protezione civile e di coordinamento dei primi soccorsi;
- f) l'organizzazione e la gestione dei servizi di raccolta, avvio e smaltimento e recupero dei rifiuti urbani e la riscossione dei relativi tributi;
- g) progettazione e gestione del sistema locale dei servizi sociali ed erogazione delle relative prestazioni ai cittadini, secondo quanto previsto dall'articolo 118, quarto comma, della Costituzione;
- h) edilizia scolastica per la parte non attribuita alla competenza delle province, organizzazione e gestione dei servizi scolastici;
- i) polizia municipale e polizia amministrativa locale;
- l) tenuta dei registri di stato civile e di popolazione e compiti in materia di servizi anagrafici nonché in materia di servizi elettorali, nell'esercizio delle funzioni di competenza statale;
- l-bis) i servizi in materia statistica.

⁸ Inserito da art. 1, comma 786, lett. a), legge 30 dicembre 2020, n. 178.

⁹ Inserito da art. 1, comma 786, lett. b), legge 30 dicembre 2020, n. 178.

all'emergenza in corso, **i proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni previste dal testo unico** delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, fatta eccezione per le sanzioni di cui all'articolo 31, comma 4-bis¹⁰, del medesimo testo unico.

E) IL RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI ATTIVI E PASSIVI

Riaccertamento ordinario

Art. 3, comma 4, d.lgs. n. 118/2011

Al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato 1, gli enti di cui al comma 1 provvedono, annualmente, al riaccertamento dei residui attivi e passivi, verificando, ai fini del rendiconto, le ragioni del loro mantenimento. Le regioni escludono dal riaccertamento ordinario dei residui quelli derivanti dal perimetro sanitario cui si applica il titolo II e, fino al 31 dicembre 2015, i residui passivi finanziati da debito autorizzato e non contratto.

Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate.

Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate.

Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili. La reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura delle spese reimputate. La costituzione del fondo pluriennale vincolato non è effettuata in caso di reimputazione contestuale di entrate e di spese. Le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato e agli stanziamenti correlati, dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente, necessarie alla reimputazione delle entrate e

¹⁰ Art. 31 Interventi eseguiti in assenza di permesso di costruire, in totale difformità o con variazioni essenziali

4-bis. L'autorità competente, constatata l'inottemperanza, irroga una sanzione amministrativa pecuniaria di importo compreso tra 2.000 euro e 20.000 euro, salva l'applicazione di altre misure e sanzioni previste da norme vigenti. La sanzione, in caso di abusi realizzati sulle aree e sugli edifici di cui al comma 2 dell'articolo 27, ivi comprese le aree soggette a rischio idrogeologico elevato o molto elevato, è sempre irrogata nella misura massima. La mancata o tardiva emanazione del provvedimento sanzionatorio, fatte salve le responsabilità penali, costituisce elemento di valutazione della performance individuale nonché di responsabilità disciplinare e amministrativo-contabile del dirigente e del funzionario inadempiente.

4-ter. I proventi delle sanzioni di cui al comma 4-bis spettano al comune e sono destinati esclusivamente alla demolizione e rimessione in pristino delle opere abusive e all'acquisizione e attrezzatura di aree destinate a verde pubblico.

4-quater. Ferme restando le competenze delle regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano, le regioni a statuto ordinario possono aumentare l'importo delle sanzioni amministrative pecuniarie previste dal comma 4-bis e stabilire che siano periodicamente reiterabili qualora permanga l'inottemperanza all'ordine di demolizione.

delle spese riaccertate, sono effettuate con provvedimento amministrativo della giunta entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente. Il riaccertamento ordinario dei residui è effettuato anche nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria. **Al termine delle procedure di riaccertamento non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate.**

Le disposizioni del Principio contabile applicato, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011

9.1 La gestione dei residui. Il riaccertamento ordinario.

In ossequio al principio contabile generale n. 9 della prudenza, tutte le amministrazioni pubbliche **effettuano annualmente, e in ogni caso prima della predisposizione del rendiconto con effetti sul medesimo, una ricognizione dei residui attivi e passivi** diretta a verificare:

- **la fondatezza giuridica dei crediti accertati** e dell'**esigibilità del credito**;
- l'**affidabilità della scadenza dell'obbligazione** prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno;
- il **permanere delle posizioni debitorie** effettive degli impegni assunti;
- la **corretta classificazione** e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio

La ricognizione annuale dei residui attivi e passivi consente di individuare formalmente:

- a) i **crediti di dubbia e difficile esazione**;
- b) i **crediti riconosciuti assolutamente inesigibili**;
- c) i **crediti riconosciuti insussistenti**, per l'avvenuta legale estinzione o per indebito o erroneo accertamento del credito;
- d) i **debiti insussistenti o prescritti**;
- e) i **crediti e i debiti non imputati correttamente in bilancio** a seguito di errori materiali o di revisione della classificazione del bilancio, per i quali è necessario procedere ad una loro riclassificazione;
- f) i **crediti ed i debiti imputati all'esercizio di riferimento che non risultano di competenza finanziaria di tale esercizio**, per i quali è necessario procedere alla reimputazione contabile all'esercizio in cui il credito o il debito è esigibile.

Con riferimento ai crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio, sulla base della ricognizione effettuata, **si procede all'accantonamento al fondo di crediti, di dubbia e**

difficile esigibilità accantonando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione. Al riguardo, si rinvia al principio applicato della contabilità finanziaria n. 3.3 e all'esempio n. 5.

Trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata valuta l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. In tale occasione, ai fini della contabilità economico patrimoniale, il responsabile finanziario valuta la necessità di adeguare il fondo svalutazione crediti accantonato in contabilità economico patrimoniale (che pertanto può presentare un importo maggiore della quota accantonata nel risultato di amministrazione) e di riclassificare il credito nello stato patrimoniale.

Al fine di rendere possibile seguire l'evoluzione delle attività di esazione affidate a terzi e di procedere alla loro definitiva cancellazione una volta che sia stata dimostrata l'oggettiva impossibilità della loro realizzazione parziale o totale, è opportuno che i crediti riconosciuti di dubbia o difficile esazione, stralciati dalle scritture finanziarie, siano identificati negli elenchi allegati al rendiconto annuale indicando il loro ammontare complessivo.

Considerato che, a seguito dell'adozione a regime del principio della competenza finanziaria cd. potenziata, i residui sono interamente costituiti da obbligazioni scadute, con riferimento a tali crediti è necessario attivare le azioni di recupero mediante procedure coattive.

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

Il riconoscimento formale dell'assoluta inesigibilità o insussistenza dei crediti deve essere adeguatamente motivato attraverso l'analitica descrizione delle procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale, o indicando le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione, rimanendo fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie.

I debiti formalmente riconosciuti insussistenti per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebitito o erroneo impegno di un'obbligazione non dovuta sono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso il provvedimento di riaccertamento dei residui. Il riconoscimento formale dell'assoluta insussistenza dei debiti deve essere adeguatamente motivato.

Nel caso in cui l'eliminazione o la riduzione del residuo passivo riguardasse una spesa avente vincolo di destinazione, l'economia conseguente manterrà, per il medesimo ammontare, lo stesso vincolo applicato all'avanzo di amministrazione laddove presente. Tale quota di avanzo è immediatamente applicabile al bilancio dell'esercizio successivo.

Se dalla ricognizione risulta la necessità di procedere al riconoscimento formale del **maggior importo dei crediti e dei debiti** dell'amministrazione rispetto all'ammontare dei residui attivi e passivi contabilizzati, è necessario procedere all'immediato accertamento ed impegno di nuovi crediti o nuovi debiti, imputati contabilmente alla competenza dell'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili.

L'emersione di debiti assunti dall'ente e non registrati quando l'obbligazione è sorta comporta la necessità di attivare la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio, prima di impegnare le spese con imputazione all'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili. **Nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell'obbligazione**, la spesa è impegnata nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto.

In sede di riaccertamento dei residui **non può essere effettuata una rettifica in aumento dei residui passivi in base all'erroneo presupposto che l'entità della spesa non era prevedibile con certezza** al momento dell'assunzione dell'impegno iniziale. **Ogni comportamento** difforme *comporterebbe* il riconoscimento di debito fuori bilancio e *costituirebbe* grave **irregolarità contabile**.

È, invece, necessario procedere ad una rettifica in aumento dei residui attivi, e non all'accertamento di nuovi crediti di competenza dell'esercizio, in caso di riscossione di residui attivi cancellati dalle scritture in quanto ritenuti (erroneamente) assolutamente inesigibili.

Pertanto, mentre per i residui attivi il riaccertamento può dare luogo sia 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 degli stessi, salvo l'ipotesi, di seguito indicata, di errata classificazione dei residui passivi nell'ambito del medesimo titolo di spesa.

Il riaccertamento dei residui può riguardare crediti e debiti non correttamente classificati in bilancio.

Se dalla ricognizione risulta che, a seguito di errori un'entrata o una spesa è stata erroneamente classificata in bilancio, è necessario procedere ad una loro riclassificazione.

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

Con particolare riferimento ai residui passivi, le procedure informatiche consentono la rettifica in aumento dei residui passivi solo se di importo corrispondente ad una riduzione di residui passivi effettuata nell'ambito del medesimo titolo di bilancio.

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

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

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

Conseguentemente, l'articolazione dei residui iniziali dell'esercizio di adozione della nuova codifica non potrà corrispondere all'articolazione dei residui finali dell'esercizio precedente, salvo il totale generale. Le differenze tra la nuova e la vecchia articolazione dei residui è spiegata attraverso una matrice di correlazione predisposta dall'ente.

Il riaccertamento dei residui può riguardare crediti e debiti non correttamente imputati all'esercizio in quanto, in occasione della ricognizione, **risultano non di competenza dell'esercizio cui sono stati imputati, in quanto non esigibili nel corso di tale esercizio.**

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 3, comma 4 del presente decreto, attraverso una delibera di Giunta, si procede come segue:

- **nel bilancio dell'esercizio in cui era imputato l'impegno cancellato, si provvede a costituire (o a incrementare) il fondo pluriennale vincolato per un importo pari a quello dell'impegno cancellato;**
- **nel primo esercizio del bilancio di previsione si incrementa il fondo pluriennale iscritto tra le entrate, per un importo pari all'incremento del fondo pluriennale iscritto nel bilancio dell'esercizio precedente, tra le spese;**
- **nel bilancio dell'esercizio cui la spesa è reimputata si incrementano o si iscrivono gli stanziamenti di spesa necessari per la reimputazione degli impegni.**

Non è necessaria la costituzione del fondo pluriennale vincolato nel caso in cui la reimputazione riguardi, contestualmente, entrate e spese correlate. Ad esempio, con riferimento ai trasferimenti a rendicontazione, per i quali accertamenti e impegni sono imputati allo stesso esercizio, in caso di reimputazione degli impegni, si provvede alla

contestuale reimputazione dei correlati accertamenti, senza costituire o incrementare il fondo pluriennale vincolato. Gli impegni per investimenti finanziati dal debito autorizzato sono oggetto di riaccertamento ordinario dei residui se non sono esigibili nell'esercizio in cui sono stati imputati. Anche per tali impegni, in caso di reimputazione contabile agli esercizi successivi, non si costituisce il fondo pluriennale, ma è incrementato, per pari importo, il debito autorizzato e non contratto degli esercizi successivi. In sede di riaccertamento ordinario dei residui la reimputazione degli impegni finanziati da nuovo debito autorizzato e non contratto deve essere separatamente evidenziata rispetto alla reimputazione degli altri impegni.

Al fine di semplificare e velocizzare il procedimento, la delibera di Giunta che dispone la variazione degli stanziamenti necessari alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni cancellati può disporre anche l'accertamento e l'impegno delle entrate e delle spese agli esercizi in cui sono esigibili.

Al riguardo, si rappresenta che l'atto che dispone il riaccertamento ed il reimpegno di entrate e spese ha natura gestionale, in quanto si tratta solo della reimputazione contabile di accertamenti e impegni riguardanti obbligazioni giuridiche già assunte dagli uffici competenti.

A decorrere dall'adozione degli schemi di bilancio armonizzati con funzione autorizzatoria, le variazioni di bilancio derivanti dal riaccertamento ordinario sono trasmesse al tesoriere attraverso gli appositi prospetti previsti per la comunicazione al tesoriere delle variazioni di bilancio, distinguendo i prospetti previsti nel caso in cui sia stato approvato il bilancio di previsione dell'esercizio in corso da quelli previsti in caso di esercizio provvisorio. In caso di esercizio provvisorio è necessario trasmettere al tesoriere anche l'elenco definitivo dei residui iniziali.

Il riaccertamento ordinario dei residui trova specifica evidenza nel rendiconto finanziario, ed è effettuato annualmente, con un'unica deliberazione della giunta, previa acquisizione del parere dell'organo di revisione, in vista dell'approvazione del rendiconto.

Al fine di consentire una corretta reimputazione all'esercizio in corso di obbligazioni da incassare o pagare necessariamente prima del riaccertamento ordinario ovvero la tempestiva registrazione di impegni di spesa correlati ad entrate vincolate accertate nell'esercizio precedente da reimputare in considerazione dell'esigibilità riguardanti contributi a rendicontazione e operazioni di indebitamento già autorizzate e perfezionate, contabilizzate secondo l'andamento della correlata spesa, è possibile, con provvedimento del responsabile del servizio finanziario, previa acquisizione del parere dell'organo di revisione, effettuare un riaccertamento parziale di tali residui. La successiva delibera della giunta di riaccertamento dei residui prende atto e recepisce gli effetti degli eventuali riaccertamenti parziali.

Si conferma che, come indicato al principio 8, il riaccertamento dei residui, essendo un'attività di natura gestionale, può essere effettuata anche nel corso dell'esercizio provvisorio, entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto.

In tal caso, la variazione di bilancio necessaria alla reimputazione degli impegni e degli accertamenti all'esercizio in cui le obbligazioni sono esigibili, è effettuata, con delibera di Giunta, a valere dell'ultimo bilancio di previsione approvato. La delibera di Giunta è trasmessa al tesoriere.

F) IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ – ART. 167 TUEL

1. Nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del programma "Fondo crediti di dubbia esigibilità" è stanziato l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato in considerazione dell'importo degli stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

2. Una quota del risultato di amministrazione è accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni e integrazioni, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione, e non può essere destinata ad altro utilizzo.

3. E' data facoltà agli enti locali di stanziare nella missione "Fondi e accantonamenti", all'interno del programma "Altri fondi", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione, utilizzabili ai sensi di quanto previsto dall'art. 187, comma 3. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo.

FCDE - Par. 3.3. Principio contabile applicato

Il paragrafo 3.3 prescrive che siano accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale (quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, etc.).

Invece, le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del principio applicato sono state accertate "per cassa", devono continuare ad essere accertate per

cassa fino al loro esaurimento. Pertanto, il principio della competenza finanziaria cd. potenziato, che prevede che le entrate debbano essere accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo (con parallelo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, e successivo vincolo di una quota dell'avanzo di amministrazione), va applicato per i ruoli emessi a decorrere dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 118/2011 (2015, per gli enti non in sperimentazione).

Per i crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio, il Principio contabile concernente la contabilità finanziaria impone di effettuare un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando, a gestione conclusa, una quota dell'avanzo di amministrazione (l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità non è, infatti, oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione, come quota accantonata).

A tal fine, va stanziata nel bilancio di previsione una apposita posta contabile, denominata "Accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità", il cui ammontare è determinato in considerazione della dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata). Il Principio prevede un regime di favore per gli enti che, negli ultimi tre esercizi, hanno formalmente attivato un processo di accelerazione della propria capacità di riscossione, permettendo di calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità facendo riferimento ai risultati di tali ultimi tre esercizi.

Nel primo esercizio di applicazione (2015), il Principio contabile applicato permette, con riferimento agli enti locali, di stanziare in bilancio una quota dell'importo dell'accantonamento (come quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione) pari almeno al 36 per cento, se l'ente non ha aderito alla sperimentazione, ed al 55 per cento, se l'ente ha aderito alla predetta sperimentazione. Nel 2016 per tutti gli enti locali lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari almeno al 55 per cento, nel 2017 è pari almeno al 70 per cento, nel 2018 è pari almeno al 75 per cento, nel 2019 è pari almeno all'85 per cento, nel 2020 è pari almeno al 95 per cento e **dal 2021 l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo.**

In sede di rendiconto, fin dal primo esercizio di applicazione della nuova contabilità armonizzata, l'ente locale deve accantonare, nell'avanzo di amministrazione, l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità (come quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio) salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata dal medesimo Principio.

In sede di assestamento di bilancio, ed alla fine dell'esercizio per la redazione del rendiconto, è verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità complessivamente accantonato:

a) nel bilancio in sede di assestamento;

b) **nell'avanzo, in considerazione dell'ammontare dei residui attivi degli esercizi precedenti e di quello dell'esercizio in corso** (non al rapporto fra riscossioni e accertamenti, previsto per la costituzione del fondo in sede di bilancio di previsione). L'importo complessivo del fondo è calcolato applicando all'ammontare dei residui attivi la media dell'incidenza degli

accertamenti non riscossi sui ruoli o sugli altri strumenti coattivi negli ultimi cinque esercizi.

Al fine di adeguare l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità si procede: a) in sede di assestamento, alla variazione dello stanziamento di bilancio riguardante l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità; b) in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri, vincolando o svincolando le necessarie quote dell'avanzo di amministrazione.

Fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione.

Non sono oggetto di svalutazione i crediti da altre amministrazioni pubbliche, i crediti assistiti da fidejussione e le entrate tributarie che, sulla base del paragrafo 3.7 del medesimo Principio, sono accertate per cassa¹¹.

Il paragrafo 3.3 prevede che **non sono altresì oggetto di svalutazione** le entrate di dubbia e difficile esazione riguardanti entrate riscosse da un ente per conto di un altro ente e destinate ad essere versate all'ente beneficiario finale. **Il fondo crediti di dubbia esigibilità è accantonato dall'ente beneficiario finale.**

Esempio n. 5 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 - modalità di quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità

Rinvio

¹¹ Il **paragrafo 3.7.1** evidenzia, in primo luogo, come le **entrate tributarie gestite attraverso ruoli ordinari e liste di carico** vadano accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui sono emessi il ruolo o le liste di carico, a condizione che la scadenza per la riscossione del tributo sia prevista entro i termini dell'approvazione del rendiconto (nei casi in cui la legge consente espressamente l'emissione di ruoli con scadenza nell'esercizio successivo). Per tali entrate, rinvia ai principi riguardanti l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e la rateizzazione delle entrate.

Il paragrafo 3.7.5 chiarisce, invece, che le **entrate tributarie riscosse per autoliquidazione** dei contribuenti vanno accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto (e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto) o, nell'esercizio di competenza, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze attraverso il portale per il federalismo fiscale. Il Principio prevede, in particolare, che siano accertate per cassa la tassa automobilistica, l'imposta provinciale di trascrizione, la tassa relativa al rilascio delle licenze per la caccia e la pesca, il tributo speciale per il conferimento dei rifiuti in discarica e l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, esclusi i ciclomotori.

Il **paragrafo 3.7.6** prescrive, infine, che "siano **accertate per cassa anche le entrate derivanti dalla lotta all'evasione delle entrate tributarie riscosse per cassa**", salvo i casi in cui la lotta all'evasione è attuata attraverso l'emissione di ruoli e liste di carico, il cui accertamento va imputato all'esercizio in cui l'**obbligazione scade** (per tali entrate rinvia ai principi riguardanti l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e la rateizzazione delle entrate).

Novità DM 1° agosto 2019 - Allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011 paragrafo 13.9

13.9 Il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità

Il prospetto concernente la composizione dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità 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 crediti, utilizzato dall'ente per il calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità.

F1) ACCANTONAMENTI A FCDE E RIPIANO CONSEGUENTI DISAVANZI

Riduzione accantonamento di competenza

Art. 1, commi 79 e 80, legge n. 160/2019

79. Nel corso degli anni 2020 e 2021¹² gli enti locali possono variare il bilancio di previsione 2020-2022 e 2021-2023 per ridurre il fondo crediti di dubbia esigibilità stanziato per gli esercizi 2020 e 2021 nella missione «Fondi e accantonamenti» ad un valore pari al 90 per cento dell'accantonamento quantificato nell'allegato al bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità, se nell'esercizio precedente a quello di riferimento sono rispettati gli indicatori di cui all'art. 1, comma 859, lettere a) e b), della legge 30 dicembre 2018, n. 145¹³.

80. Nel corso degli esercizi dal 2020 al 2022, a seguito di una verifica dell'accelerazione delle riscossioni in conto competenza e in conto residui delle entrate oggetto della riforma della riscossione degli enti locali di cui ai commi da 784 a 815, previo parere dell'organo di revisione, gli enti locali possono ridurre il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel bilancio di previsione relativo alle medesime entrate sulla base del rapporto che si prevede di realizzare alla fine

¹² Per il 2019 analoga facoltà era stata concessa dall'art. 1, commi 1015-1017, della legge n. 145/2018.

¹³ 859. A partire dall'anno 2020, le amministrazioni pubbliche, diverse dalle amministrazioni dello Stato e dagli enti del Servizio sanitario nazionale, di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, applicano:

a) le misure di cui alla lettera a) dei commi 862 o 864, se il debito commerciale residuo, di cui all'articolo 33 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, rilevato alla fine dell'esercizio precedente non si sia ridotto almeno del 10 per cento rispetto a quello del secondo esercizio precedente. In ogni caso le medesime misure non si applicano se il debito commerciale residuo scaduto, di cui al citato articolo 33 del decreto legislativo n. 33 del 2013, rilevato alla fine dell'esercizio precedente, non è superiore al 5 per cento del totale delle fatture ricevute nel medesimo esercizio;

b) le misure di cui ai commi 862 o 864 se rispettano la condizione di cui alla lettera a), ma presentano un indicatore di ritardo annuale dei pagamenti, calcolato sulle fatture ricevute e scadute nell'anno precedente, non rispettoso dei termini di pagamento delle transazioni commerciali, come fissati dall'articolo 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231.

dell'esercizio di riferimento tra gli incassi complessivi in conto competenza e in conto residui e gli accertamenti.

Le altre possibilità di riduzione offerte dal Principio contabile applicato:

- gli enti che negli ultimi tre esercizi hanno formalmente attivato un processo di accelerazione della propria capacità di riscossione possono calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità facendo riferimento ai risultati di tali tre esercizi (paragrafo 3.3);
- è possibile determinare il rapporto tra incassi di competenza e i relativi accertamenti, considerando tra gli incassi anche le riscossioni effettuate nell'anno successivo in conto residui dell'anno precedente (Esempio n. 5).

Sterilizzazione esercizio 2020 ai fini FCDE (art. 107-bis d.l. n. 18/2020)

1. A decorrere dal rendiconto 2020 e dal bilancio di previsione 2021 gli enti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, possono calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità delle entrate dei titoli 1 e 3 accantonato nel risultato di amministrazione o stanziato nel bilancio di previsione calcolando la percentuale di riscossione del quinquennio precedente con i dati del 2019 in luogo di quelli del 2020.

RIPIANO DISAVANZO DA APPLICAZIONE METODO ORDINARIO FCDE

Art. 39-quater d.l. n. 162/2019 - Disavanzo degli enti locali

1. Al fine di prevenire l'incremento del numero di **enti locali** in situazioni di precarietà finanziaria, l'eventuale maggiore disavanzo emergente in sede di approvazione del rendiconto 2019, determinato in misura non superiore alla differenza tra

l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in sede di approvazione del rendiconto 2018, determinato con il metodo semplificato previsto dall'allegato 4/2 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sommato allo stanziamento assestato iscritto nel bilancio 2019 per il fondo crediti di dubbia esigibilità al netto degli utilizzi del fondo effettuati per la cancellazione e lo stralcio dei crediti, e

l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato in sede di rendiconto 2019, determinato nel rispetto dei principi contabili,

può essere ripianato in non più di quindici annualità, a decorrere dall'esercizio finanziario 2021, in quote annuali costanti.

2. Le modalità di recupero devono essere definite con deliberazione del consiglio dell'ente locale, acquisito il parere dell'organo di revisione, entro quarantacinque giorni dall'approvazione del rendiconto. La mancata adozione di tale deliberazione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione.

3. **Ai fini del rientro possono essere utilizzati le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti dall'alienazione di beni patrimoniali disponibili accertati nel rispetto del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e da altre entrate in conto capitale.** Nelle more dell'accertamento dei proventi derivanti dall'alienazione di beni patrimoniali disponibili il disavanzo deve comunque essere ripianato.

G) IL FONDO DI GARANZIA DEBITI COMMERCIALI

Art. 1, commi 859 e seguenti, legge n. 145/2018

859. A partire dall'anno 2021¹⁴, le amministrazioni pubbliche, diverse dalle amministrazioni dello Stato e dagli enti del Servizio sanitario nazionale, di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, applicano:

a) le misure di cui alla lettera a) dei commi 862 o 864, se il debito commerciale residuo, di cui all'articolo 33 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, rilevato alla fine dell'esercizio precedente non si sia ridotto almeno del 10 per cento rispetto a quello del secondo esercizio precedente. In ogni caso le medesime misure non si applicano se il debito commerciale residuo scaduto, di cui al citato articolo 33 del decreto legislativo n. 33 del 2013, rilevato alla fine dell'esercizio precedente, non è superiore al 5 per cento del totale delle fatture ricevute nel medesimo esercizio;

b) le misure di cui ai commi 862 o 864 se rispettano la condizione di cui alla lettera a), ma presentano un indicatore di ritardo annuale dei pagamenti, calcolato sulle fatture ricevute

¹⁴ Decorrenza dal 2021 (in origine, 2020), differita dall'art. 1, comma 854, lett. a), legge 27 dicembre 2019, n. 160.

e scadute nell'anno precedente, **non rispettoso dei termini di pagamento delle transazioni commerciali**, come fissati dall'articolo 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231.

861. **Gli indicatori** di cui ai commi 859 e 860 **sono elaborati mediante la piattaforma elettronica per la gestione telematica del rilascio delle certificazioni** di cui all'articolo 7, comma 1, del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64. I tempi di ritardo sono calcolati tenendo conto anche delle fatture scadute che le amministrazioni non hanno ancora provveduto a pagare. **Limitatamente all'esercizio 2021**, le amministrazioni pubbliche di cui ai citati commi 859 e 860, qualora riscontrino, dalle proprie registrazioni contabili, pagamenti di fatture commerciali non comunicati alla piattaforma elettronica di cui al primo periodo del presente comma, possono elaborare gli indicatori di cui ai predetti commi 859 e 860 sulla base dei propri dati contabili, con le modalità fissate dal presente comma, includendo anche i pagamenti non comunicati, **previa relativa verifica da parte del competente organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile**¹⁵.

862. **Entro il 28 febbraio** dell'esercizio in cui sono state rilevate le condizioni di cui al **comma 859 riferite all'esercizio precedente**, le amministrazioni diverse dalle amministrazioni dello Stato che adottano la contabilità finanziaria, **con delibera di giunta** o del consiglio di amministrazione, **stanziando nella parte corrente del proprio bilancio un accantonamento denominato Fondo di garanzia debiti commerciali**, sul quale non è possibile disporre impegni e pagamenti, **che a fine esercizio confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione**¹⁶, per un importo pari:

a) **al 5 per cento degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi**, **in caso di mancata riduzione del 10 per cento del debito commerciale residuo oppure per ritardi superiori a sessanta giorni**, registrati nell'esercizio precedente;

b) al 3 per cento degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, per ritardi compresi tra trentuno e sessanta giorni, registrati nell'esercizio precedente;

¹⁵ Comma modificato dall'art. 1, comma 854, lett. b), L. 27 dicembre 2019, n. 160, e dall'art. 2, comma 4-quater, lett. a), D.L. 31 dicembre 2020, n. 183, convertito dalla L. 26 febbraio 2021, n. 21

¹⁶ Comma modificato, da ultimo, dall'art. 2, comma 4-quater, lett. b), D.L. 31 dicembre 2020, n. 183, convertito dalla L. 26 febbraio 2021, n. 21.

c) al 2 per cento degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, per ritardi compresi tra undici e trenta giorni, registrati nell'esercizio precedente;

d) all'1 per cento degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, per ritardi compresi tra uno e dieci giorni, registrati nell'esercizio precedente.

863. Nel corso dell'esercizio l'accantonamento al Fondo di garanzia debiti commerciali di cui al comma 862 è adeguato alle variazioni di bilancio relative agli stanziamenti della spesa per acquisto di beni e servizi e non riguarda gli stanziamenti di spesa che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione. Il Fondo di garanzia debiti commerciali accantonato nel risultato di amministrazione è liberato nell'esercizio successivo a quello in cui sono rispettate le condizioni di cui alle lettere a) e b) del comma 859.

867. A decorrere dal 2020, entro il 31 gennaio di ogni anno le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, comunicano, mediante la piattaforma elettronica di cui al comma 861, l'ammontare complessivo dello stock di debiti commerciali residui scaduti e non pagati alla fine dell'esercizio precedente. Per l'anno 2019 la comunicazione è effettuata dal 1° al 30 aprile 2019. Per le amministrazioni che ordinano gli incassi e i pagamenti al proprio tesoriere o cassiere attraverso ordinativi informatici emessi secondo lo standard Ordinativo Informatico, di cui al comma 8-bis dell'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, l'obbligo del presente adempimento permane fino alla chiusura dell'esercizio nel corso del quale il predetto standard viene adottato.

868. A decorrere dal 2021, fermo restando quanto stabilito dal comma 861, le misure di cui al comma 862, lettera a), al comma 864, lettera a), e al comma 865, lettera a), si applicano anche alle amministrazioni pubbliche di cui ai commi 859 e 860 che non hanno pubblicato l'ammontare complessivo dei debiti, di cui all'articolo 33 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, e che non hanno trasmesso alla piattaforma elettronica le comunicazioni di cui al comma 867 e le informazioni relative all'avvenuto pagamento delle fatture¹⁷.

¹⁷ Comma così modificato dall'art. 1, comma 854, lett. c), L. 27 dicembre 2019, n. 160, e dall'art. 2, comma 4-quater, lett. c), D.L. 31 dicembre 2020, n. 183, convertito dalla L. 26 febbraio 2021, n. 21.

869. **A decorrere dal 1° gennaio 2021**, per le singole amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, nel sito web istituzionale della Presidenza del Consiglio dei ministri **sono pubblicati e aggiornati**:

a) con cadenza trimestrale, i dati riguardanti gli importi complessivi delle fatture ricevute dall'inizio dell'anno, i pagamenti effettuati e i relativi tempi medi ponderati di pagamento e di ritardo, come desunti dal sistema informativo della piattaforma elettronica di cui al comma 861;

b) con cadenza trimestrale i dati riguardanti le fatture emesse in ciascun trimestre dell'anno e pagate **entro i termini ed entro tre, sei, nove e dodici mesi dalla scadenza**, come desunti dal sistema informativo della piattaforma elettronica di cui al comma 861¹⁸.

870. **A decorrere dall'anno 2019**, per le singole amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, **entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento**, è pubblicato, nel sito web istituzionale della Presidenza del Consiglio dei ministri, **l'ammontare dello stock di debiti commerciali residui scaduti e non pagati alla fine dell'esercizio precedente**.

Art. 1 - Comma 871 – verifiche SIFIP

871. **Le informazioni di cui al comma 869, lettera b), costituiscono indicatori rilevanti ai fini della definizione del programma delle verifiche** di cui all'articolo 14, comma 1, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, **da parte dei servizi ispettivi di finanza pubblica del Ministero dell'economia e delle finanze** - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato.

Art. 1 - Comma 872 – controllo di regolarità (interno e di organo di revisione)

872. **Il competente organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile verifica la corretta attuazione delle predette misure.**

¹⁸ Comma così modificato dall'art. 2, comma 4-quater, lett. d), n. 1) e n. 2), D.L. 31 dicembre 2020, n. 183, convertito dalla L. 26 febbraio 2021, n. 21.

H) FONDI ANTICIPAZIONI LIQUIDITÀ (C.D. FAL)

Per una definizione, rinvio a Principio contabile applicato, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafi 3.20-bis e 3.2-ter (rinvio), come rivisto da DM 1/9/2019 e 7/9/2020

H1) Rapporto FAL - fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE)

Art. 2, comma 6, d.l. n. 78/2015, convertito da legge n. 125/2015

6. 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.

Art. 1, comma 814, legge 208/2015 (interpr. autentica art. 2, comma 6, d.l. 78/2015)

814. L'articolo 2, comma 6, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 125, si interpreta nel senso che la facoltà degli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità, di cui all'articolo 1 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, di utilizzare la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione, può essere esercitata anche con effetti sulle risultanze finali esposte nell'allegato 5/2 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui effettuato ai sensi dell'articolo 3, comma 7, dello stesso decreto legislativo n. 118 del 2011, nonché sul ripiano del disavanzo previsto dal comma 13 del medesimo articolo, limitatamente ai soli enti che hanno approvato il suddetto riaccertamento straordinario a decorrere dal 20 maggio 2015, fermo restando il rispetto dell'articolo 3, comma 8, del medesimo decreto legislativo n. 118 del 2011, il quale prevede che l'operazione di riaccertamento straordinario sia oggetto di un unico atto deliberativo.

Norme, entrambe, dichiarate incostituzionali da Corte cost., sentenza n. 4/2020

H2) Ripiano dei disavanzi da anticipazione di liquidità

Art. 39-ter d.l. n. 162/2019, conv. da legge n. 8/2020 - Disciplina FAL enti locali

1. Al fine di dare attuazione alla sentenza della Corte costituzionale n. 4 del 28 gennaio 2020, in sede di approvazione del rendiconto 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 di cui al decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, e successivi rifinanziamenti, incassate negli esercizi precedenti e non ancora rimborsate alla data del 31 dicembre 2019.

2. 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, è ripianato annualmente, a decorrere dall'anno 2020, per un importo pari all'ammontare dell'anticipazione rimborsata nel corso dell'esercizio.

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 e il medesimo importo è iscritto come fondo anticipazione di liquidità nel titolo 4 della missione 20 - programma 03 della spesa 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, 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'esercizio.

4. La quota del risultato di amministrazione accantonata nel fondo anticipazione di liquidità è applicata al bilancio di previsione anche da parte degli enti in disavanzo di amministrazione.

Per una applicazione "ante legem": Corte conti, SRC Calabria, delibera n. 17/2020/PRSP; SRC Puglia, delibera n. 39/2020/PRSE ha sollevato questione di legittimità costituzionale in ordine alla norma in parola

H3) LE RECENTI ANTICIPAZIONI A RIMBORSO PLURIENNALE

Art. 116 d.l. n. 34/2020, conv. da legge n. 77/2020

1. Gli enti locali di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, le regioni e le province autonome che in caso di carenza di liquidità, anche a seguito della situazione straordinaria di emergenza sanitaria derivante dalla diffusione dell'epidemia da COVID-19, non possono far fronte ai pagamenti dei debiti certi liquidi ed esigibili maturati alla data del 31 dicembre 2019, relativi a somministrazioni, forniture, appalti e a obbligazioni per prestazioni professionali, possono chiedere, con deliberazione della Giunta, nel periodo intercorrente tra il 15 giugno 2020 e il 7 luglio 2020 alla Cassa depositi e prestiti S.p.A. l'anticipazione di liquidità da destinare ai predetti pagamenti, secondo le modalità stabilite nella convenzione di cui all'articolo 115, comma 2. L'anticipazione di liquidità per il pagamento di debiti fuori bilancio è subordinata al relativo riconoscimento.

2. Le anticipazioni di liquidità di cui al comma 1 **non comportano la disponibilità di risorse aggiuntive** per gli enti richiedenti, ma consentono di superare temporanee carenze di liquidità **e di effettuare pagamenti relativi a spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio** e non costituiscono indebitamento ai sensi dell'articolo 3, comma 17, della legge 24 dicembre 2003, n. 350. Con riferimento agli enti locali, le anticipazioni sono concesse in deroga alle disposizioni di cui agli articoli 203 e 204 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Con riferimento alle regioni e province autonome, le anticipazioni sono concesse in deroga alle disposizioni di cui all'articolo 62 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Successivamente al perfezionamento del contratto di anticipazione, **gli enti richiedenti adeguano le relative iscrizioni nel bilancio di previsione nel rispetto di quanto previsto dal paragrafo 3.20-bis** del principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. **La quota del risultato di amministrazione accantonata nel fondo anticipazione di liquidità è applicata al bilancio di previsione anche da parte degli enti in disavanzo di amministrazione.**

3. La richiesta di anticipazione di liquidità presentata ai sensi del comma 1 è corredata di un'apposita dichiarazione sottoscritta dal rappresentante legale dell'ente richiedente, contenente l'elenco dei debiti da pagare con l'anticipazione, come qualificati al medesimo comma 1, redatta utilizzando il modello generato dalla piattaforma elettronica per la gestione telematica del rilascio delle certificazioni di cui all'articolo 7, comma 1, del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, e dell'attestazione di copertura finanziaria delle spese concernenti il rimborso delle rate di ammortamento, verificata dall'organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile.

4. L'anticipazione è concessa, entro il 24 luglio 2020 a valere sulla "Sezione per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili degli enti locali e delle regioni e province autonome per debiti diversi da quelli finanziari e sanitari" di cui all'articolo 115, comma 1, proporzionalmente alle richieste di anticipazione pervenute e, comunque, nei limiti delle somme disponibili nella sezione medesima. Qualora le richieste presentate a valere su una delle due quote della Sezione di cui al periodo precedente siano state pienamente soddisfatte, le risorse residue possono essere destinate alle eventuali richieste non soddisfatte presentate per l'altra quota della medesima sezione.

5. **L'anticipazione è restituita, con piano di ammortamento a rate costanti, comprensive di quota capitale e quota interessi, con durata fino a un massimo di 30 anni** o anticipatamente in conseguenza del ripristino della normale gestione della liquidità, alle condizioni di cui al contratto tipo di cui al precedente articolo 115, comma 2. **La rata annuale è corrisposta a partire dall'esercizio 2022** e non oltre il 31 ottobre di ciascun anno. Dalla data dell'erogazione e sino alla data di decorrenza dell'ammortamento saranno corrisposti, il giorno lavorativo bancario antecedente tale data, interessi di preammortamento. Il tasso di interesse da applicare alle suddette anticipazioni è pari al rendimento di mercato dei Buoni Poliennali del Tesoro a 5 anni in corso di emissione rilevato dal Ministero dell'economia e delle finanze -Dipartimento del tesoro alla data della pubblicazione del presente decreto e pubblicato sul sito internet del medesimo Ministero.

6. **Con riferimento alle anticipazioni concesse agli enti locali, in caso di mancata corresponsione di qualsiasi somma dovuta ai sensi del contratto di anticipazione,** alle scadenze ivi previste, sulla base dei dati comunicati dalla Cassa depositi e prestiti S.p.A., **l'Agenzia delle entrate provvede a trattenere le relative somme**, per i comuni interessati, all'atto del pagamento agli stessi dell'imposta municipale propria, riscossa tramite modello F24 o altre modalità di riscossione e, per le città metropolitane e le province, all'atto del riversamento alle medesime dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile, derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, esclusi i ciclomotori, di cui all'articolo 60 del decreto legislativo 15

dicembre 1997, n. 446, riscossa tramite modello F24. Con riferimento alle anticipazioni concesse alle regioni e alle province autonome, in caso di mancata corresponsione di qualsiasi somma dovuta ai sensi del contratto di anticipazione, alle scadenze ivi previste, si può procedere al recupero a valere delle giacenze depositate a qualsiasi titolo nei conti aperti presso la tesoreria statale.

7. All'esito del pagamento di tutti i debiti di cui al comma 1, gli enti devono utilizzare eventuali somme residue per la parziale estinzione dell'anticipazione di liquidità concessa alla prima scadenza di pagamento della rata prevista dal relativo contratto. La mancata estinzione dell'anticipazione entro il termine di cui al precedente periodo è rilevante ai fini della misurazione e della valutazione della performance individuale dei dirigenti responsabili e comporta responsabilità dirigenziale e disciplinare ai sensi degli articoli 21 e 55 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

8. Gli enti provvedono all'estinzione dei debiti di cui al comma 1 entro il trentesimo giorno successivo alla data di erogazione. Il mancato pagamento dei debiti entro il termine di cui al periodo precedente è rilevante ai fini della misurazione e della valutazione della performance individuale dei dirigenti responsabili e comporta responsabilità dirigenziale e disciplinare ai sensi degli articoli 21 e 55 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165. La Cassa depositi e prestiti S.p.A. verifica, attraverso la piattaforma elettronica di cui al comma 3, l'avvenuto pagamento dei debiti di cui al medesimo comma e, in caso di mancato pagamento, può chiedere, per il corrispondente importo, la restituzione dell'anticipazione, anche ricorrendo alle modalità di cui al comma 6.

9. Le anticipazioni di cui al comma 1 possono essere utilizzate dai comuni, dalle province, dalle città metropolitane, dalle regioni e dalle province autonome anche ai fini del rimborso, totale o parziale, del solo importo in linea capitale delle anticipazioni concesse dagli istituti finanziatori ai sensi dell'articolo 4, commi da 7-bis a 7-novies, del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, che risultino erogate alla data del 15 giugno 2020, nel rispetto delle pattuizioni contrattuali.

Art. 55 DL n. 104/2020 - Estensione dei termini per la concessione delle anticipazioni di liquidità agli enti locali per far fronte ai debiti della PA

1. Nel periodo intercorrente tra il 21 settembre 2020 e il 9 ottobre 2020, gli enti locali di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, possono chiedere, con deliberazione della giunta, le anticipazioni di liquidità di cui all'articolo 116 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, a valere sulle risorse residue della «Sezione per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili degli enti locali e delle regioni e province autonome per debiti diversi da quelli finanziari e sanitari» di cui all'articolo 115, comma 1, del citato decreto-legge n. 34 del 2020, a condizione che non abbiano già ottenuto la concessione della predetta anticipazione di liquidità entro il 24 luglio 2020.

2. Le anticipazioni di liquidità di cui al comma 1 sono concesse entro il 23 ottobre 2020 e possono essere utilizzate anche ai fini del rimborso, totale o parziale, del solo importo in linea capitale delle anticipazioni concesse dagli istituti finanziatori ai sensi dell'articolo 4, commi da 7-bis a 7-novies, del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, che risultino erogate alla data del 31 luglio 2020, nel rispetto delle pattuizioni contrattuali.

3. Per l'attuazione del comma 1, il Ministero dell'economia e delle finanze stipula con la Cassa depositi e prestiti S.p.A., entro il 14 settembre 2020, un apposito addendum alla Convenzione sottoscritta il 28 maggio 2020 ai sensi dell'articolo 115, comma 2, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

4. Restano applicabili, in quanto compatibili con il presente articolo, tutte le disposizioni e i connessi atti già adottati ai sensi degli articoli 115, 116 e 118 del citato decreto-legge n. 34 del 2020.

Le altre norme generali rilevanti in materia:

- art. 3, comma 17, legge n. 350/2003;
- artt. 203 e 204 d.lgs. n. 267/2000;
- paragrafo 3.20-*bis* Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011;
- art. 1, commi 897-898, legge n. 145/2018

H4) ALTRE ANTICIPAZIONI A RIMBORSO ANNUALE

Art. 1, commi 555 e 556, legge n. 160/2019

555. Al fine di agevolare il rispetto dei tempi di pagamento di cui al decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, **il limite massimo di ricorso da parte degli enti locali ad anticipazioni di tesoreria, di cui al comma 1 dell'articolo 222 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, è elevato da tre a cinque dodicesimi per ciascuno degli anni dal 2020 al 2022.**

556. **All'articolo 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, dopo il comma 7 sono aggiunti i seguenti:**

«7-bis. Le banche, gli intermediari finanziari, la Cassa depositi e prestiti S.p.A. e le istituzioni finanziarie dell'Unione europea possono concedere ai comuni, alle province, alle città metropolitane, alle regioni e alle province autonome, anche per conto dei rispettivi enti del Servizio sanitario nazionale, anticipazioni di liquidità da destinare al pagamento di debiti certi, liquidi ed esigibili, maturati alla data del 31 dicembre 2019, relativi a somministrazioni, forniture, appalti e a obbligazioni per prestazioni professionali. L'anticipazione di liquidità per il pagamento di debiti fuori bilancio è subordinata al relativo riconoscimento.

7-ter. **Le anticipazioni di cui al comma 7-bis sono concesse, per gli enti locali, entro il limite massimo di tre dodicesimi delle entrate accertate nell'anno 2018 afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio** e, per le regioni e le province autonome, entro il limite massimo del 5 per cento delle entrate accertate nell'anno 2018 afferenti al primo titolo di entrata del bilancio.

7-quater. Con riferimento alle anticipazioni non costituenti indebitamento ai sensi dell'articolo 3, comma 17, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, fatto salvo l'obbligo per gli enti richiedenti di adeguare le relative iscrizioni nel bilancio di previsione successivamente al perfezionamento delle anticipazioni, **non trovano applicazione le disposizioni di cui all'articolo 203, comma 1, lettera b), e all'articolo 204 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, nonché di cui all'articolo 62 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.**

7-quinquies. Le anticipazioni agli enti locali sono assistite dalla delegazione di pagamento di cui all'articolo 206 del citato decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Ad esse si applicano le disposizioni di cui all'articolo 159, comma 2, e all'articolo 255, comma 10, del predetto decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Le anticipazioni alle regioni e alle province autonome sono assistite da garanzia sulle relative entrate di bilancio a norma della specifica disciplina applicabile a ciascuna regione e provincia autonoma.

7-sexies. La richiesta di anticipazione di liquidità è presentata agli istituti finanziari di cui al comma 7-bis entro il termine del 30 aprile 2020 ed è corredata di un'apposita dichiarazione sottoscritta dal rappresentante legale dell'ente richiedente, contenente l'elenco dei debiti da pagare con l'anticipazione, come qualificati al medesimo comma 7-bis, redatta utilizzando il modello generato dalla piattaforma elettronica per la gestione telematica del rilascio delle certificazioni di cui all'articolo 7, comma 1, del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64.

7-septies. Gli enti debitori effettuano il pagamento dei debiti per i quali hanno ottenuto l'anticipazione di liquidità entro quindici giorni dalla data di effettiva erogazione da parte dell'istituto finanziatore. Per il pagamento dei debiti degli enti del Servizio sanitario nazionale e degli enti locali, da effettuare a valere sui trasferimenti da parte di regioni e province autonome di cui al comma 7-bis, il termine è di trenta giorni dalla data di effettiva erogazione da parte dell'istituto finanziatore.

7-octies. Le anticipazioni di liquidità sono rimborsate entro il termine del 30 dicembre 2020, o anticipatamente in conseguenza del ripristino della normale gestione della liquidità, alle condizioni pattuite contrattualmente con gli istituti finanziari.

7-novies. Gli istituti finanziari verificano, attraverso la piattaforma elettronica di cui al comma 7-sexies, l'avvenuto pagamento dei debiti di cui al medesimo comma. In caso di mancato pagamento, gli istituti finanziari possono chiedere, per il corrispondente importo, la restituzione dell'anticipazione, anche attivando le garanzie di cui al comma 7-quinquies».

H5) LA CONTABILIZZAZIONE DELLE ANTICIPAZIONI DI LIQUIDITÀ

[Paragrafi 3.20 bis e ter All. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 post DM 1/9/2019 e DM 7/9/2020](#)

3.20-bis Sono registrate tra le accensioni di prestiti anche le anticipazioni di liquidità diverse da quelle di cui al paragrafo 3.26. Le anticipazioni di liquidità sono definite dall'articolo 3, comma 17, della legge n. 350/2003, come "operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio". Le anticipazioni di liquidità non costituiscono indebitamento agli effetti dell'art. 119 della Costituzione e di norma si estinguono entro un anno.

Per le anticipazioni che devono essere chiuse entro l'anno, la natura di "anticipazione di liquidità che non comporta risorse aggiuntive" è rappresentata contabilmente

dall'imputazione al medesimo esercizio dell'accertamento dell'entrata derivante dall'anticipazione e dell'impegno di spesa concernente il rimborso.

Per le anticipazioni di liquidità che non devono essere chiuse entro l'anno (a rimborso pluriennale), l'evidenza contabile della natura di "anticipazione di liquidità che non comporta risorse aggiuntive" è costituita dall'iscrizione di un fondo anticipazione di liquidità nel titolo 4 della spesa, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio e non restituite, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata.

Il meccanismo di creazione del fondo con corrispondente accantonamento in ogni caso costituisce strumento di sterilizzazione degli effetti espansivi della spesa e non deve costituire forma surrettizia di copertura di spese.

Si richiamano le modalità di contabilizzazione previste per le seguenti anticipazioni di liquidità:

- per le anticipazioni di cui al decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64 (7), e successivi rifinanziamenti, le Regioni e le Province autonome applicano l'art. 1, commi 692 e seguenti della legge n. 208 del 2015 e le indicazioni definite in sede nomofilattica dalla Corte dei conti (deliberazioni della Sezione delle autonomie n. 33/2015 e n. 28/2017);

- per le anticipazioni di cui al decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, e successivi rifinanziamenti, gli enti locali fanno riferimento alle indicazioni definite in sede nomofilattica dalla Corte dei conti (deliberazioni della Sezione delle autonomie n. 33/2015 e n. 28/2017) applicano l'art. 39-ter del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162¹⁹, convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 2020, n. 8;

- per le anticipazioni di cui all'articolo 243-*quinquies* del decreto legislativo n. 267 del 2000, gli enti locali applicano le modalità di contabilizzazione definite in sede nomofilattica dalla Corte dei conti (deliberazioni della Sezione delle autonomie n. 33/2015 e n. 28/2017);

- per le anticipazioni di liquidità concesse a valere sul **fondo di rotazione di cui all'art. 243-ter del decreto legislativo n. 267 del 2000**, gli enti locali applicano le modalità di contabilizzazione definite dalla deliberazione della sezione delle autonomie n. 14 del 2013, salvo l'ipotesi di cui all'art. 43, del decreto legge n. 133 del 2014, il quale prevede che "Nel caso di utilizzo delle risorse del "Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali" di cui all'articolo 243-ter del decreto legislativo n. 267 del 2000 secondo

¹⁹ Emendamento inserito da art. 2 del DM 7/9/2020.

quanto previsto dal comma 1, **gli enti locali interessati iscrivono le risorse ottenute in entrata nel titolo secondo, categoria 01, voce economica 00, codice SIOPE 2102. La restituzione delle medesime risorse e' iscritta in spesa al titolo primo, intervento 05, voce economica 15, codice SIOPE 1570 (4)".** Al riguardo, si richiama la delibera n. 6 del 2018 della **Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio** "L'art. 43 del DL 12 settembre 2014, n. 133 ha successivamente riconosciuto agli enti locali la possibilità di impiegare il fondo non solo con finalità di anticipazione di cassa, ma anche con funzione di copertura, espressamente prevedendo l'utilizzo delle relative risorse tra le misure di cui alla lettera c del comma 6 dell'art. 243-bis necessarie per il ripiano del disavanzo di amministrazione e per il finanziamento dei debiti fuori bilanci"²⁰.

Le altre anticipazioni di liquidità che non si chiudono entro l'esercizio sono registrate come segue:

- a) le entrate derivanti dall'anticipazione sono accertate nel titolo 6 delle entrate "Accensione di prestiti;
- b) nel titolo 4 di spesa, riguardante il rimborso dei prestiti, è iscritto un fondo anticipazione di liquidità, di importo pari alle anticipazioni di liquidità accertate nell'esercizio, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata;
- c) a seguito dell'incasso dell'anticipazione, le rate annuali di rimborso dell'anticipazione sono impegnate con imputazione a ciascuno degli esercizi in cui devono essere pagate (la quota capitale nel titolo 4 del rimborso prestiti e la quota interessi nel 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;
- d) il fondo di cui alla lettera b) è iscritto in entrata del bilancio dell'esercizio successivo, come quota del risultato di amministrazione presunto allegato al bilancio di previsione, per**

²⁰ Art. 43 d.l. n. n. 133/2014, conv. da legge n. 164/2014

1. Gli enti locali che hanno deliberato il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, ai sensi dell'articolo 243-bis del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, possono prevedere, tra le misure di cui alla lettera c) del comma 6 del medesimo articolo 243-bis necessarie per il ripiano del disavanzo di amministrazione accertato e per il finanziamento dei debiti fuori bilancio, l'utilizzo delle risorse agli stessi enti attribuibili a valere sul "Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali" di cui all'articolo 243-ter del decreto legislativo n. 267 del 2000. A seguito dell'approvazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale da parte della competente Sezione regionale della Corte dei conti, qualora l'ammontare delle risorse attribuite a valere sul predetto "Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali" risulti inferiore a quello di cui al periodo precedente, l'ente locale interessato è tenuto, entro 60 giorni dalla ricezione della comunicazione di approvazione del piano stesso, ad indicare misure alternative di finanziamento per un importo pari all'anticipazione non attribuita.

2. Nel caso di utilizzo delle risorse del "Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali" di cui all'articolo 243-ter del decreto legislativo n. 267 del 2000 secondo quanto previsto dal comma 1, gli enti locali interessati iscrivono le risorse ottenute in entrata nel titolo secondo, categoria 01, voce economica 00, codice SIOPE 2102. La restituzione delle medesime risorse è iscritta in spesa al titolo primo, intervento 05, voce economica 15, codice SIOPE 1570.

un importo corrispondente al fondo risultante dal relativo prospetto dimostrativo, **ed è reiscritto in spesa al netto del rimborso dell'anticipazione effettuato nell'esercizio.**

Tali modalità operative devono essere seguite fino all'integrale rimborso delle anticipazioni ed essere rappresentate in ciascuno degli esercizi del bilancio di previsione.

Nel prospetto degli equilibri, le entrate derivanti da anticipazioni di liquidità partecipano all'equilibrio di parte corrente. A tal fine sono imputate alla voce "Entrate per accensioni di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti".

Le anticipazioni di liquidità di cui all'articolo 1, comma 849 e seguenti, della legge n. 145 del 2018, concesse alle Regioni per conto dei rispettivi enti del Servizio sanitario nazionale sono registrate secondo le modalità previste per le ordinarie anticipazioni di liquidità che si estinguono entro l'esercizio. In particolare, le entrate derivanti dall'anticipazione sono accertate nel titolo 6 delle entrate "Accensione di prestiti" e, contestualmente, con imputazione al medesimo esercizio, è impegnata la spesa concernente il rimborso dell'anticipazione, distintamente per la quota capitale e la quota interessi.

Il versamento della liquidità da parte delle Regioni non comporta la formazione di proventi per gli enti del servizio sanitario, cui fa carico l'obbligazione giuridica concernente il rimborso dell'anticipazione, per il tramite della Regione. Pertanto, le regioni impegnano la spesa concernente il versamento della liquidità agli enti del servizio sanitario nazionale tra le concessioni di crediti, e contestualmente accertano le relative entrate derivanti dalla riscossione dei crediti.

Tale operazione è registrata nel perimetro sanitario del bilancio.

3.20-ter Le anticipazioni di risorse dal fondo per le demolizioni delle opere abusive di cui all'art. 32, comma 12, del D.L. 269/2003²¹ **sono rimborsate dai Comuni alla CDP S.p.A. entro 60 giorni dall'effettiva riscossione delle somme a carico dei responsabili degli abusi, e in ogni caso, trascorsi cinque anni dalla data di concessione delle anticipazioni** (art. 1, comma 1 del Decreto MEF 23 luglio 2004).

Pertanto, **l'obbligazione giuridica concernente il rimborso dell'anticipazione, che è a carico dei comuni, è esigibile nel medesimo esercizio in cui l'anticipazione è erogata.** Conseguentemente, **l'impegno di spesa riguardante il rimborso dell'anticipazione è**

²¹ Art. 32, comma 12, d.l. n. 269/2013, convertito da legge n. 326/2003:

A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto la Cassa depositi e prestiti è autorizzata a mettere a disposizione l'importo massimo di 50 milioni di euro per la costituzione, presso la Cassa stessa, di un Fondo di rotazione, denominato Fondo per le demolizioni delle opere abusive, per la concessione ai comuni e ai soggetti titolari dei poteri di cui all'articolo 27, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, anche avvalendosi delle modalità di cui all'articolo 2, comma 55, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 e all'articolo 41, comma 4, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, di anticipazioni, senza interessi, sui costi relativi agli interventi di demolizione delle opere abusive anche disposti dall'autorità giudiziaria e per le spese giudiziarie, tecniche e amministrative connesse. Le anticipazioni, comprensive della corrispondente quota delle spese di gestione del Fondo, sono restituite al Fondo stesso in un periodo massimo di cinque anni, secondo modalità e condizioni stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, utilizzando le somme rimosse a carico degli esecutori degli abusi. In caso di mancato pagamento spontaneo del credito, l'amministrazione comunale provvede alla riscossione mediante ruolo ai sensi del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46. Qualora le somme anticipate non siano rimborsate nei tempi e nelle modalità stabilite, il Ministro dell'interno provvede al reintegro alla Cassa depositi e prestiti, trattenendone le relative somme dai fondi del bilancio dello Stato da trasferire a qualsiasi titolo ai comuni.

imputato al medesimo esercizio dell'accertamento dell'entrata derivante dall'anticipazione.

L'anticipazione erogata dalla CDP S.p.A, nel presupposto che sia stata già accertata l'entrata nei confronti degli autori degli abusi e impegnata la spesa per l'effettiva demolizione dell'opera abusiva, è registrata come segue:

a) l'entrata derivante dall'anticipazione da parte della CDP S.p.A è accertata nel titolo 6 delle entrate "Accensione di prestiti";

b) la spesa riguardante il rimborso dell'anticipazione alla CDP S.p.A. è impegnata nel titolo 4 della spesa con imputazione al medesimo esercizio dell'accertamento di cui alla lettera a);

Considerato il rischio di non riscuotere il credito vantato nei confronti del responsabile dell'abuso, la massima attenzione deve essere dedicata alla quantificazione dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità riguardante l'entrata accertata nei confronti degli abusi edilizi. Nel rispetto del principio della prudenza, l'entrata accertata nei confronti degli autori dell'abuso edilizio è accantonata in bilancio nel FCDE per un importo pari almeno al 20% destinata a confluire nel risultato di amministrazione. Nel bilancio degli esercizi successivi è accantonata nel FCDE una quota pari almeno al 20% del residuo attivo sino al momento della restituzione totale dell'anticipazione alla CDP.

I) FONDO RISCHI E PASSIVITÀ POTENZIALI

Art. 167, comma 3, TUEL

E' data facoltà agli enti locali di stanziare nella missione "Fondi e accantonamenti", all'interno del programma "Altri fondi", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione, utilizzabili ai sensi di quanto previsto dall'art. 187, comma 3. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo

Principio applicato, All. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, punto 5.2, lett. h):

nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese

derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi. **Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno,** si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata. L'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso²².

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

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

E' parimenti possibile ridurre gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi contenzioso in corso d'anno, qualora nel corso dell'esercizio il contenzioso, per il quale sono stati già effettuati accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, si riduca per effetto della conclusione dello stesso contenzioso (ad es. sentenza, estinzione del giudizio, transazione, ecc.) che consentano la riduzione dell'accantonamento previsto per lo specifico rischio di soccombenza (**periodo inserito da DM 1° agosto 2019**)

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

L) LE ENTRATE DESTINATE. LE RECENTI NOVITÀ NORMATIVE

Entrate da alienazione di beni

Art. 1, comma 443, legge n. 228/2012

443. **In applicazione del secondo periodo del comma 6 dell'articolo 162 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267²³,** **i proventi da alienazioni di beni patrimoniali disponibili** possono essere

²² In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio).

²³ **Art. 162, comma 6, d.lgs. n. 267/2000, post d.lgs. n. 126/2014:**

destinati **esclusivamente alla copertura di spese di investimento** ovvero, **in assenza di queste o per la parte eccedente, per la riduzione del debito.**²⁴

Art. 56-bis, comma 11, d.l. n. 69/2013, convertito da legge n. 98/2013, come integrato da art. 7, comma 5, d.l. n. 78/2015²⁵

11. In considerazione dell'eccezionalità della situazione economica e tenuto conto delle esigenze prioritarie di riduzione del debito pubblico, al fine di contribuire alla stabilizzazione finanziaria e promuovere iniziative volte allo sviluppo economico e alla coesione sociale, è altresì destinato al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato, con le modalità di cui al comma 5 dell'articolo 9 del decreto legislativo 28 maggio 2010, n. 85, il 10 per cento delle risorse nette derivanti dall'alienazione dell'originario patrimonio immobiliare disponibile degli enti territoriali, salvo che una percentuale uguale o maggiore non sia destinata per legge alla riduzione del debito del medesimo ente. **Per gli enti territoriali la predetta quota del 10% è destinata prioritariamente all'estinzione anticipata dei mutui e per la restante quota secondo quanto stabilito dal comma 443 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228**²⁶. Per la parte non destinata al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato, resta fermo quanto disposto dal comma 443 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228.

Comma dichiarato incostituzionale con sentenza n. 189/2015, salvo che per il periodo evidenziato in verde, inserito dal legislatore subito dopo la declaratoria di incostituzionalità

Il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. **Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti** sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e **non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria** necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio ai fini del rispetto del principio dell'integrità.

²⁴ Ad integrazione il comma 444 ha inserito nel comma 3 dell'articolo 193 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, le seguenti parole: "con riferimento a squilibri di parte capitale. Per il ripristino degli equilibri di bilancio e in deroga all'articolo 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data di cui al comma 2".

²⁵ Art. 7, comma 5, d.l. n. 78/2015, convertito da legge n. 125/2015: "Al comma 11 dell'articolo 56-bis del decreto legge 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2013, n. 98, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente: "**Per gli enti territoriali la predetta quota del 10% è destinata prioritariamente all'estinzione anticipata dei mutui e per la restante quota secondo quanto stabilito dal comma 443 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228.**".

²⁶ Art. 1, comma 443, legge n. 228/2012: in applicazione del secondo periodo del comma 6 dell'articolo 162 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, i proventi da alienazioni di beni patrimoniali disponibili possono essere destinati esclusivamente alla copertura di spese di investimento ovvero, in assenza di queste o per la parte eccedente, per la riduzione del debito.

Art. 1, comma 866, legge n. 205/2017 (entrate da alienazioni di beni e società)²⁷

866. Gli enti locali possono avvalersi della possibilità di **utilizzo** dei proventi derivanti dalle alienazioni patrimoniali, anche derivanti da azioni o piani di razionalizzazione, **per finanziare le quote capitali** dei mutui o dei prestiti obbligazionari **in ammortamento** nell'anno **o in anticipo** rispetto all'originario piano di ammortamento. Tale possibilità è consentita esclusivamente agli enti locali che:

- a) dimostrino, con riferimento al bilancio consolidato dell'esercizio precedente, un rapporto tra totale delle immobilizzazioni e debiti da finanziamento superiore a 2;
- b) **in sede di bilancio di previsione** **non registrino incrementi di spesa corrente ricorrente**, come definita dall'allegato 7 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;
- c) siano in regola con gli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Oneri di urbanizzazione

Art. 1, comma 460, legge n. 232/2016 (le entrate da oneri di urbanizzazione)

460. **A decorrere dal 1° gennaio 2018, i proventi dei titoli abilitativi edilizi e delle sanzioni previste dal testo unico** di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, **sono destinati esclusivamente e senza vincoli temporali alla realizzazione e alla manutenzione ordinaria e straordinaria** delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, al risanamento di complessi edilizi compresi nei centri storici e nelle periferie degradate, a interventi di riuso e di rigenerazione, a interventi di demolizione di costruzioni abusive, all'acquisizione e alla realizzazione di aree verdi destinate a uso pubblico, a interventi di tutela e riqualificazione dell'ambiente e del paesaggio, anche ai fini della prevenzione e della mitigazione del rischio idrogeologico e sismico e della tutela e riqualificazione del patrimonio rurale pubblico, nonché a interventi volti a favorire l'insediamento di attività di agricoltura nell'ambito urbano e a spese di progettazione per opere pubbliche. **A decorrere dal 1° aprile 2020 le risorse non utilizzate ai sensi del primo periodo possono essere altresì utilizzate per promuovere la predisposizione di programmi diretti al completamento delle infrastrutture e delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria dei piani di zona esistenti**, fermo restando l'obbligo dei comuni di porre in essere tutte le iniziative necessarie per ottenere l'adempimento, anche per equivalente, delle obbligazioni assunte nelle apposite convenzioni o atti d'obbligo da parte degli operatori²⁸.

²⁷ Art. 11-bis, comma 4, del d.l. n. 135/2018 ha eliminato la limitazione temporale della norma al triennio 2018-2020.

²⁸ Periodo inserito dall'art. 13, comma 5-quinquies, D.L. n. 162/2019, convertito dalla L. n. 8/2020.

Si richiama, altresì, l'art. 109, comma 2, del d.l. n. 18/2020, in virtù del quale gli enti locali, limitatamente agli esercizi finanziari 2020 e 2021²⁹, possono utilizzare, anche integralmente, per il finanziamento delle spese correnti connesse all'emergenza in corso, i proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni previste dal testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, fatta eccezione per le sanzioni di cui all'art. 31, comma 4-bis, del medesimo testo unico.

LE RINEGOZIAZIONI O SURROGHE DI MUTUI

art. 7, comma 2, d.l. n. 78/2015, convertito da legge n. 125/2015

2. Per gli anni dal 2015 al 2023³⁰, le risorse derivanti da operazioni di rinegoiazione di mutui nonché dal riacquisto dei titoli obbligazionari emessi possono essere utilizzate dagli enti territoriali senza vincoli di destinazione.

(dal 2024, eventuali risparmi annui qualificabili come "entrate destinate"; si rinvia a Corte conti, SSRR spec. comp., sentenza n. 21/2019/EL)

Art. 1, comma 537, legge n. 190/2014: In relazione a quanto disposto dal secondo periodo del comma 2 dell'articolo 62 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e successive modificazioni, limitatamente agli enti locali di cui all'articolo 2 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, la durata delle operazioni di rinegoiazione, relative a passività esistenti già oggetto di rinegoiazione, non può essere superiore a trenta anni dalla data del loro perfezionamento.

Art. 1, comma 789, legge n. 178/2020 – modifica definizione di indebitamento

789. Al comma 17 dell'articolo 3 della legge 24 dicembre 2003, n. 350, sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: «Inoltre, non costituiscono indebitamento, agli effetti del citato articolo 119, le operazioni di revisione, ristrutturazione o rinegoiazione dei contratti di approvvigionamento finanziario che determinano una riduzione del valore finanziario delle passività totali. In caso di estinzione anticipata di prestiti concessi dal Ministero dell'economia e delle finanze, gli importi pagati dalle regioni e dagli enti locali sono versati all'entrata del bilancio

²⁹ Inserito da art. 1, comma 786, lett. b), legge 30 dicembre 2020, n. 178.

³⁰ Cfr. art. 57, comma 1-*quater*, D.L. n. 124/2019, convertito dalla legge n. 157/2019

dello Stato per essere riassegnati, in relazione alla parte capitale, al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato».

M) IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Art. 3, commi 4 e 5, del d.lgs. n. 118/2011

4. **Al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria** enunciato nell'allegato 1, gli enti di cui al comma 1 provvedono, annualmente, al riaccertamento dei residui attivi e passivi, verificando, ai fini del rendiconto, le ragioni del loro mantenimento. Le regioni escludono dal riaccertamento ordinario dei residui quelli derivanti dal perimetro sanitario cui si applica il titolo II e, fino al 31 dicembre 2015, i residui passivi finanziati da debito autorizzato e non contratto. Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate. **Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili.** **La reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura delle spese reimputate.** La costituzione del fondo pluriennale vincolato non è effettuata in caso di reimputazione contestuale di entrate e di spese. Le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato e agli stanziamenti correlati, dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente, necessarie alla reimputazione delle entrate e delle spese riaccertate, sono effettuate con provvedimento amministrativo della giunta entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente. Il riaccertamento ordinario dei residui è effettuato anche nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria. Al termine delle procedure di riaccertamento non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate.

5. **Al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria** enunciato nell'allegato 1 al presente decreto, gli enti di cui al comma 1, a decorrere dall'anno 2015, **iscrivono negli schemi di bilancio** di cui all'art. 11, comma 1, lettere a) e b), **il fondo per la copertura degli impegni pluriennali derivanti da obbligazioni sorte negli esercizi precedenti**, di seguito denominato fondo pluriennale vincolato, costituito:

a) **in entrata**, da due voci riguardanti la parte corrente e il conto capitale del fondo, per un importo corrispondente alla sommatoria degli impegni assunti negli esercizi precedenti ed imputati sia all'esercizio considerato sia agli esercizi successivi, finanziati da risorse

accertate negli esercizi precedenti, determinato secondo le modalità indicate nel principio applicato della programmazione, di cui all'allegato 4/1;

b) **nella spesa**, da una voce denominata «fondo pluriennale vincolato», per ciascuna unità di voto riguardante spese a carattere pluriennale e distintamente per ciascun titolo di spesa. Il fondo è determinato per un importo pari alle spese che si prevede di impegnare nel corso del primo anno considerato nel bilancio, con imputazione agli esercizi successivi e alle spese già impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi a quello considerato. La copertura della quota del fondo pluriennale vincolato riguardante le spese impegnate negli esercizi precedenti è costituita dal fondo pluriennale iscritto in entrata, mentre la copertura della quota del fondo pluriennale vincolato riguardante le spese che si prevede di impegnare nell'esercizio di riferimento con imputazione agli esercizi successivi, è costituita dalle entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio di riferimento. Agli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato è attribuito il codice della missione e del programma di spesa cui il fondo si riferisce e il codice del piano dei conti relativo al fondo pluriennale vincolato.

Nel corso dell'esercizio, **sulla base dei risultati del rendiconto, è determinato l'importo definitivo degli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e degli impegni assunti negli esercizi precedenti di cui il fondo pluriennale vincolato costituisce la copertura.**

Paragrafo 5.4 Allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011 post DM 1° marzo 2019

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

Trattasi di un saldo finanziario che garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, che nasce dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria di cui all'allegato 1, e rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

5.4.2 Il fondo pluriennale vincolato **è formato solo da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti**, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese. Nel caso di entrate del titolo quinto destinate al finanziamento di spese imputate al titolo terzo, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese, al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria è istituito il fondo pluriennale vincolato per attività finanziarie.

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

a) in occasione del riaccertamento ordinario dei residui al fine di consentire la reimputazione di un impegno che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla registrazione, risulta non più esigibile nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce;

b) in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, effettuata per adeguare lo stock dei residui attivi e passivi degli esercizi precedenti alla nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria.

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

5.4.3 L'ammontare complessivo del fondo iscritto in entrata, distinto in parte corrente e in c/capitale, è pari alla sommatoria degli accantonamenti riguardanti il fondo stanziati nella spesa del bilancio dell'esercizio precedente, nei singoli programmi di bilancio cui si riferiscono le spese, dell'esercizio precedente. Solo con riferimento al primo esercizio, l'importo complessivo del fondo pluriennale, iscritto tra le entrate, può risultare inferiore all'importo dei fondi pluriennali di spesa dell'esercizio precedente, nel caso in cui sia possibile stimare o far riferimento, sulla base di dati di preconsuntivo all'importo, riferito al 31 dicembre dell'anno precedente al periodo di riferimento del bilancio di previsione, degli impegni imputati agli esercizi precedenti finanziati dal fondo pluriennale vincolato.

Nel corso dell'esercizio, sulla base dei risultati del rendiconto, è determinato l'importo definitivo del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata del primo esercizio considerato nel bilancio di previsione e degli impegni assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi, di cui il fondo pluriennale vincolato di entrata costituisce la copertura.

5.4.4. Sugli stanziamenti di spesa intestati ai singoli fondi pluriennali vincolati non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti.

Il fondo pluriennale risulta immediatamente utilizzabile, a seguito dell'accertamento delle entrate che lo finanziano, ed è possibile procedere all'impegno delle spese esigibili nell'esercizio in corso (la cui copertura è costituita dalle entrate accertate nel medesimo esercizio finanziario), e all'impegno delle spese esigibili negli esercizi successivi (la cui copertura è effettuata dal fondo). In altre parole, il principio della competenza potenziata prevede che il "fondo pluriennale vincolato" sia uno strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche territoriali, sia correnti sia di investimento,

che evidenzi con trasparenza e attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo impiego ed utilizzo per le finalità programmate e previste. In particolare, la programmazione e la previsione delle opere pubbliche è fondata sul Programma triennale delle opere pubbliche e relativo elenco annuale di cui alla vigente normativa che prevedono, tra l'altro, la formulazione del cronoprogramma (previsione dei SAL) relativo agli interventi di investimento programmati.

In fase di previsione il fondo pluriennale vincolato stanziato tra le spese è costituito da due componenti logicamente distinte:

- 1) **la quota di risorse accertate negli esercizi precedenti che costituiscono la copertura di spese già impegnate negli esercizi precedenti a quello cui si riferisce il bilancio e imputate agli esercizi successivi;**
- 2) **le risorse che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio, destinate a costituire la copertura di spese che si prevede di impegnare nel corso dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, con imputazione agli esercizi successivi.**

5.4.5 L'esigenza di rappresentare nel bilancio di previsione le scelte operate, compresi i tempi di previsto impiego delle risorse acquisite per gli interventi sopra illustrati, è fondamentale nella programmazione della spesa pubblica locale (si pensi alla indispensabilità di tale previsione nel caso di indebitamento o di utilizzo di trasferimenti da altri livelli di governo). Ciò premesso, **si ritiene possibile stanziare, nel primo esercizio in cui si prevede l'avvio dell'investimento, il fondo pluriennale vincolato anche nel caso di investimenti per i quali non risulta motivatamente possibile individuare l'esigibilità della spesa.**

In tali casi, il fondo è imputato nella spesa dell'esercizio in cui si prevede di realizzare l'investimento in corso di definizione, alla missione ed al programma cui si riferisce la spesa e, nel bilancio gestionale (per le regioni) e nel PEG (per gli enti locali), è "intestato" alla specifica spesa che si è programmato di realizzare, anche se non risultano determinati i tempi e le modalità.

Nel corso dell'esercizio, a seguito della definizione del cronoprogramma (previsione dei SAL) della spesa, si apportano le necessarie variazioni a ciascun esercizio considerati nel bilancio di previsione per stanziare la spesa ed il fondo pluriennale negli esercizi di competenza e, quando l'obbligazione giuridica è sorta, si provvede ad impegnare l'intera spesa con imputazione agli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile.

5.4.6 **Nel caso in cui, alla fine dell'esercizio, l'entrata sia stata accertata o incassata e la spesa non sia stata impegnata, tutti gli stanziamenti cui si riferisce la spesa, compresi quelli relativi al fondo pluriennale, iscritti nel primo esercizio del bilancio di previsione,**

costituiscono economia di bilancio e danno luogo alla formazione di una quota del risultato di amministrazione dell'esercizio da destinarsi in relazione alla tipologia di entrata accertata.

Nell'allegato al bilancio di previsione concernente il fondo pluriennale vincolato sono indicate le spese finanziate dal fondo pluriennale, distinguendo quelle impegnate negli esercizi precedenti, quelle stanziare nell'esercizio e destinate alla realizzazione di investimenti già definiti e quelle destinate alla realizzazione di investimenti in corso di definizione. Con riferimento agli investimenti in corso di definizione, l'ente indica nella nota integrativa le cause che non hanno reso ancora possibile porre in essere la programmazione necessaria per definire il cronoprogramma (previsione dei SAL) della spesa.

Nell'allegato al rendiconto dell'esercizio concernente il fondo pluriennale vincolato sono indicati gli impegni imputati agli esercizi successivi a quelli cui si riferisce il rendiconto finanziati dal fondo pluriennale vincolato alla data di chiusura dell'esercizio.

5.4.7 Il fondo pluriennale vincolato non si costituisce anche nei casi in cui l'entrata posta a copertura della spesa di investimento non sia stata accertata. In particolare, se il bilancio di previsione ha destinato il margine corrente del primo esercizio alla copertura di spese di investimento e, in sede di consuntivo è verificato che il margine corrente non è stato realizzato per un importo pari agli impegni per spese di investimento finanziati con lo stesso, ivi inclusi quelli imputati agli esercizi successivi, per un importo pari alla quota del margine corrente non realizzata il fondo pluriennale di spesa non può essere formalmente costituito nel rendiconto.

In tal caso, a seguito dell'approvazione del rendiconto è necessario effettuare le seguenti variazioni del bilancio di previsione in corso di gestione:

a) adeguare il fondo pluriennale iscritto in entrata dell'esercizio successivo all'ammontare del fondo pluriennale di spesa definitivamente approvato, ed eventualmente adeguare il relativo fondo pluriennale di spesa, ed il fondo pluriennale degli esercizi successivi;

b) individuare una nuova copertura per gli impegni che erano stati finanziati dalla quota del fondo pluriennale cancellata.

5.4.8 La formazione del FPV per le spese concernenti il livello minimo di progettazione

Alla fine dell'esercizio, le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato per il finanziamento delle spese concernenti il livello minimo di progettazione esterna di importo pari o superiore a quello ordinariamente previsto dall'articolo 36, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 50 del 2016, in materia di affidamento diretto dei contratti sotto soglia, non ancora impegnate, possono essere interamente conservate nel fondo pluriennale vincolato determinato in sede di rendiconto a condizione che siano state formalmente attivate le relative procedure di affidamento.

In assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'esercizio successivo, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nell'avanzo di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale, ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

5.4.9 La conservazione del fondo pluriennale vincolato per le spese non ancora impegnate

Alla fine dell'esercizio, le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato per il finanziamento di spese non ancora impegnate per appalti pubblici di lavori di cui all'art. 3 comma 1 lettera II), del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, di importo pari o superiore a quello ordinariamente previsto dall'articolo 36, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 50 del 2016, in materia di affidamento diretto dei contratti sotto soglia, sono interamente conservate nel fondo pluriennale vincolato determinato in sede di rendiconto a condizione che siano verificate le seguenti prime due condizioni, e una delle successive:

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

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

c) le spese previste nel quadro economico di un intervento inserito nel programma triennale di cui all'articolo 21 del d.lgs. n. 50 del 2016, sono state impegnate, anche parzialmente, sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputate secondo esigibilità per l'acquisizione di terreni, espropri e occupazioni di urgenza, per la bonifica aree, per l'abbattimento delle strutture preesistenti, per la viabilità riguardante l'accesso al cantiere, per l'allacciamento ai pubblici servizi, e per analoghe spese indispensabili per l'assolvimento delle attività necessarie per l'esecuzione dell'intervento da parte della controparte contrattuale.

d) in assenza di impegni di cui alla lettera c), sono state formalmente attivate le procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi al minimo. In assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'esercizio successivo, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nel risultato di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

Negli esercizi successivi all'aggiudicazione, la conservazione del fondo pluriennale vincolato è condizionata alla prosecuzione, senza soluzione di continuità, delle attività di progettazione riguardanti la realizzazione dell'opera. Pertanto, dopo l'aggiudicazione delle procedure di affidamento del livello di progettazione successivo al minimo, le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato riguardanti l'intero stanziamento continuano ad essere interamente conservate:

- nel corso degli esercizi in cui gli impegni registrati a seguito della stipula dei contratti riguardanti i livelli di progettazione successivi al minimo sono liquidati o liquidabili nei tempi previsti contrattualmente. In caso di contenzioso innanzi agli organi giurisdizionali e arbitrali, il fondo pluriennale è conservato;
- nell'esercizio in cui è stato validato il progetto destinato ad essere posto a base della gara concernente il livello di progettazione successivo o l'esecuzione dell'intervento;
- nell'esercizio in cui sono state formalmente attivate le procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi;
- nell'esercizio in cui la procedura di affidamento dei livelli di progettazione successivi è aggiudicata, ecc.

Nel rendiconto dell'esercizio in cui non risulta realizzata l'attività attesa nell'esercizio concluso secondo lo sviluppo procedimentale previsto, in conformità ai criteri di continuità sopra indicati, le risorse accertate ma non ancora impegnate cui il fondo pluriennale si riferisce confluiscono nel risultato di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

e) entro l'esercizio successivo alla validazione del progetto destinato ad essere posto a base della gara concernente l'esecuzione dell'intervento, sono state formalmente attivate le procedure di affidamento, comprese quelle previste dall'articolo 59, commi 1 e 1-bis del codice. In assenza di aggiudicazione definitiva delle procedure di cui al periodo precedente entro l'esercizio successivo, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nell'avanzo di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

5.4.10 A seguito della stipula del contratto di appalto, le spese contenute nel quadro economico dell'opera prenotate, ancorché non impegnate, **continuano ad essere finanziate dal fondo pluriennale vincolato, mentre gli eventuali ribassi di asta costituiscono economie di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento,** se entro il secondo esercizio successivo alla stipula del contratto non sia intervenuta formale rideterminazione del quadro economico progettuale da parte dell'organo competente che incrementa le spese del quadro economico dell'opera stessa finanziandole con le economie registrate a seguito della stipula del contratto. Quando l'opera è completata, o prima, in caso di svincolo da parte del Responsabile Unico del Progetto, le spese previste nel quadro economico dell'opera e non impegnate costituiscono economie di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione coerente con la natura dei finanziamenti.

5.4.11 Si segnala la rilevanza della "prenotazione della spesa" riguardante le spese delle gare formalmente indette e del quadro economico dell'opera, in assenza della quale non è possibile procedere alla costituzione del fondo pluriennale vincolato in assenza di impegni imputati nelle scritture contabili degli esercizi successivi.

Viceversa, se nel corso della gestione sono stati assunti impegni pluriennali relativi agli esercizi successivi, è facoltà dell'ente prenotare le corrispondenti quote del fondo pluriennale iscritte nella spesa dell'esercizio in corso di gestione.

I fondi pluriennali vincolati prenotati sono iscritti tra le entrate del bilancio di previsione dell'esercizio successivo, alla voce "fondo pluriennale", distintamente per la parte corrente e in conto capitale.

In sede di elaborazione del rendiconto, i fondi pluriennali vincolati non prenotati costituiscono economia del bilancio e concorrono alla determinazione del risultato contabile di amministrazione.

5.4.12 Nel rispetto di quanto previsto dai regolamenti di contabilità dell'ente, i dirigenti responsabili della spesa possono autorizzare variazioni fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, escluse quelle previste dall'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 di competenza della giunta.

I regolamenti di contabilità delle regioni possono prevedere che le variazioni del fondo pluriennale vincolato siano autorizzate dal responsabile finanziario.

Nelle more dell'adeguamento del regolamento di contabilità dell'ente ai principi del presente decreto, le variazioni del fondo pluriennale vincolato possono essere autorizzate dal responsabile finanziario della regione.

5.4.13 Nel corso dell'esercizio, la cancellazione di un impegno finanziato dal fondo pluriennale vincolato effettuata dopo l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente comporta la necessità di procedere alla contestuale dichiarazione di indisponibilità di una corrispondente quota del fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata e in occasione del rendiconto dell'esercizio in corso, alla riduzione di pari importo del fondo pluriennale di spesa con corrispondente liberazione delle risorse a favore del risultato di amministrazione.

E' possibile utilizzare il fondo pluriennale iscritto in entrata solo nel caso in cui il vincolo di destinazione delle risorse che hanno finanziato il fondo pluriennale preveda termini e scadenze il cui mancato rispetto determinerebbe il venir meno delle entrate vincolate o altra fattispecie di danno per l'ente.

Per ulteriori informazioni riguardanti le modalità di utilizzo del fondo pluriennale vincolato, si rinvia al principio applicato della programmazione di bilancio n. 4/1 ed agli esempi dell'appendice tecnica, che costituiscono parte integrante del presente principio.

[Allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 13.8 post DM 1° agosto 2019](#)

Il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato

L'allegato concernente la composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato rappresenta contabilmente la gestione del fondo pluriennale vincolato 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. (rinvio)

N) EQUILIBRIO E PARAGGIO DI BILANCIO DI BILANCIO DOPO LA LEGGE N. 145/2018

Art. 162, comma 6, d.lgs. n. 267/2000

6. Il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo.

Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio ai fini del rispetto del principio dell'integrità.

Art. 193 Salvaguardia degli equilibri di bilancio

1. Gli enti locali rispettano durante la gestione e nelle variazioni di bilancio il pareggio finanziario e tutti gli equilibri stabiliti in bilancio per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti, secondo le norme contabili recate dal presente testo unico, con particolare riferimento agli equilibri di competenza e di cassa di cui all'art. 162, comma 6.

2. Con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, l'organo consiliare provvede con delibera a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, ad adottare, contestualmente:

a) le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui;

b) i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'art. 194;

c) le iniziative necessarie ad adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui.

La deliberazione è allegata al rendiconto dell'esercizio relativo.

3. Ai fini del comma 2, fermo restando quanto stabilito dall'art. 194, comma 2, possono essere utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi le possibili economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte

capitale. Ove non possa provvedersi con le modalità sopra indicate è possibile impiegare la quota libera del risultato di amministrazione. Per il ripristino degli equilibri di bilancio e in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data di cui al comma 2.

4. La mancata adozione, da parte dell'ente, dei provvedimenti di riequilibrio previsti dal presente articolo è equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione di cui all'articolo 141, con applicazione della procedura prevista dal comma 2 del medesimo articolo.

N1) La disciplina della legge rinforzata n. 243/2012

Art. 9 Equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali

1. I bilanci delle regioni, dei comuni, delle province, delle città metropolitane e delle province autonome di Trento e di Bolzano si considerano in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, conseguono un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali, come eventualmente modificato ai sensi dell'articolo 10.

1-bis. Ai fini dell'applicazione del comma 1, le entrate finali sono quelle ascrivibili ai titoli 1, 2, 3, 4 e 5 dello schema di bilancio previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e le spese finali sono quelle ascrivibili ai titoli 1, 2 e 3 del medesimo schema di bilancio. Per gli anni 2017-2019, con la legge di bilancio, compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica e su base triennale, è prevista l'introduzione del fondo pluriennale vincolato, di entrata e di spesa. A decorrere dall'esercizio 2020, tra le entrate e le spese finali è incluso il fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa, finanziato dalle entrate finali.

2. Qualora, in sede di rendiconto di gestione, un ente di cui al comma 1 del presente articolo registri un valore negativo del saldo di cui al medesimo comma 1, il predetto ente adotta misure di correzione tali da assicurarne il recupero entro il triennio successivo, in quote costanti. Per le finalità di cui al comma 5 la legge dello Stato può prevedere differenti modalità di recupero.

[3. Eventuali saldi positivi sono destinati all'estinzione del debito maturato dall'ente. Nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea e dell'equilibrio dei bilanci, i saldi positivi di cui al primo periodo possono essere destinati anche al finanziamento di spese di investimento con le modalità previste dall'articolo 10. (6) (8)]

4. Con legge dello Stato sono definiti i premi e le sanzioni da applicare alle regioni, ai comuni, alle province, alle città metropolitane e alle province autonome di Trento e di

Bolzano, in attuazione delle disposizioni di cui al presente articolo. La legge di cui al periodo precedente si attiene ai seguenti principi:

a) proporzionalità fra premi e sanzioni;

b) proporzionalità fra sanzioni e violazioni;

c) destinazione dei proventi delle sanzioni a favore dei premi agli enti del medesimo comparto che hanno rispettato i propri obiettivi.

5. Nel rispetto dei principi stabiliti dalla presente legge, **al fine di assicurare il rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea, la legge dello Stato**, sulla base di criteri analoghi a quelli previsti per le amministrazioni statali e tenendo conto di parametri di virtuosità, **può prevedere ulteriori obblighi a carico degli enti di cui al comma 1 in materia di concorso al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica del complesso delle amministrazioni pubbliche.**

6. Le disposizioni di cui al comma 5 si applicano alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e di Bolzano compatibilmente con le norme dei rispettivi statuti e con le relative norme di attuazione.

N2) La nuova disciplina sull'equilibrio di bilancio nella legge n. 145/2018

Art. 1 - Comma 819 – nuovo equilibrio di bilancio

819. Ai fini della tutela economica della Repubblica, le regioni a statuto speciale, le province autonome di Trento e di Bolzano, le città metropolitane, **le province e i comuni concorrono alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica nel rispetto delle disposizioni di cui ai commi da 820 a 826 del presente articolo, che costituiscono principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, ai sensi degli articoli 117, terzo comma, e 119, secondo comma, della Costituzione.**

Art. 1 - Comma 820

820. A decorrere dall'anno 2019, **in attuazione delle sentenze della Corte costituzionale n. 247 del 29 novembre 2017 e n. 101 del 17 maggio 2018, le regioni a statuto speciale, le province autonome di Trento e di Bolzano, le città metropolitane, le province e i comuni utilizzano il risultato di amministrazione e il fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa** nel rispetto delle disposizioni previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Art. 1 - Comma 821

821. Gli enti di cui al comma 819 **si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo**. L'informazione di cui al periodo precedente è desunta, in ciascun anno, dal **prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto della gestione previsto dall'allegato 10 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118**.

Art. 1 - Comma 822

822. **Qualora risultino, nel corso di ciascun anno, andamenti di spesa degli enti di cui al comma 819 non coerenti con gli impegni finanziari assunti con l'Unione europea, si applica il comma 13 dell'articolo 17 della legge 31 dicembre 2009, n. 196**.

Art. 1 - Comma 823

823. **A decorrere dall'anno 2019, cessano di avere applicazione** i commi 465 e 466, da 468 a 482, da 485 a 493, 502 e da 505 a 509 dell'articolo 1 della legge 11 dicembre 2016, n. 232, i commi da 787 a 790 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205, e l'articolo 6-bis del decreto-legge 20 giugno 2017, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2017, n. 123. **Con riferimento al saldo non negativo dell'anno 2018 restano fermi, per gli enti locali, gli obblighi di monitoraggio e di certificazione** di cui ai commi da 469 a 474 del citato articolo 1 della legge n. 232 del 2016. **Resta ferma l'applicazione delle sanzioni** in caso di mancato conseguimento del saldo **non negativo dell'anno 2017**, accertato ai sensi dei commi 477 e 478 del medesimo articolo 1 della legge n. 232 del 2016.

Art. 1 - Comma 826

826. **Ai fini della copertura degli oneri di cui ai commi da 819 a 825 del presente articolo**, il fondo di cui al comma 122 è ridotto di 404 milioni di euro per l'anno 2020, di 711 milioni di euro per l'anno 2021, di 1.334 milioni di euro per l'anno 2022, di 1.528 milioni di euro per l'anno 2023, di 1.931 milioni di euro per l'anno 2024, di 2.050 milioni di euro per l'anno 2025, di 1.891 milioni di euro per l'anno 2026, di 1.678 milioni di euro per l'anno 2027 e di 1.500 milioni di euro a decorrere dal 2028.

Art. 1 - Commi 828-830 – non applicazione sanzione per enti in dissesto e PRFP

828. **Le limitazioni amministrative previste dall'articolo 31, comma 26, della legge 12 novembre 2011, n. 183, e dall'articolo 1, comma 723, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, relative,**

rispettivamente, al mancato rispetto del patto di stabilità interno e al mancato conseguimento del saldo non negativo di cui all'articolo 1, comma 710, della legge n. 208 del 2015, non trovano applicazione nei confronti degli enti locali per i quali la violazione è stata accertata dalla Corte dei conti e che, alla data del predetto accertamento, si trovano in dissesto finanziario o in piano di riequilibrio pluriennale, ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 244 e degli articoli 243-bis e seguenti del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.

O) MISURE DI SOSTEGNO ALLE IMPRESE ATTIVABILI DA ENTI LOCALI CON RISORSE PROPRIE

O1) Le misure rimesse alla discrezionalità degli enti territoriali (artt. 54-61 d.l. n. 34/2020, conv. da legge n. 77/2020)

Art. 54 Aiuti sotto forma di sovvenzioni dirette, anticipi o agevolazioni fiscali

1. Le Regioni, le Province autonome, anche promuovendo eventuali azioni di coordinamento in sede di Conferenza delle Regioni e delle Province autonome, **gli altri enti territoriali**, le Camere di commercio possono adottare **misure di aiuto, a valere sulle proprie risorse**, ai sensi della **sezione 3.1** della Comunicazione della Commissione europea C (2020) 1863 final - "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e successive modifiche e integrazioni, nei limiti e alle condizioni di cui alla medesima Comunicazione ed al presente articolo, **fino a un importo di 800.000 euro per impresa**, salvo i diversi limiti per le imprese di cui al comma 3.

2. **L'aiuto può essere concesso sotto forma di** sovvenzioni dirette, agevolazioni fiscali e di pagamento o in altre forme, quali anticipi rimborsabili, **garanzie**, prestiti e **partecipazioni**, a condizione che il valore nominale totale di tali misure rimanga al di sotto del massimale di 800.000 euro per impresa; tutti i valori utilizzati devono essere al lordo di qualsiasi imposta o altro onere.

3. Gli aiuti non possono superare l'importo di 120.000 euro per ogni impresa attiva nel settore della pesca e dell'acquacoltura e 100.000 euro per ogni impresa attiva nella settore della produzione primaria di prodotti agricoli. Tutti i valori utilizzati sono al lordo di qualsiasi imposta o altro onere.

4. Gli aiuti alle imprese attive nella produzione primaria di prodotti agricoli non devono essere fissati sulla base del prezzo o della quantità dei prodotti immessi sul mercato.

5. Gli aiuti concessi ad imprese operanti nella trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli devono essere subordinati alle condizioni dettate dal punto 22, lettera e) della Comunicazione di cui al comma 1.

6. Gli aiuti alle imprese attive nel settore della pesca e dell'acquacoltura non riguardano nessuna delle categorie di aiuti di cui all'articolo 1, paragrafo 1, lettere da a) a k), del regolamento (UE) n. 717/2014 della Commissione.

7. Nel caso in cui un'impresa sia attiva in diversi settori a cui si applicano importi massimi diversi, conformemente al comma 2 e al comma 3, deve essere assicurato con mezzi adeguati, quali la separazione contabile, che per ciascuna di tali attività sia rispettato il massimale pertinente e che in totale non sia superato l'importo massimo ammesso.

7-bis. **Gli aiuti concessi in base a regimi approvati ai sensi del presente articolo e rimborsati prima del 30 giugno 2021 non sono presi in considerazione quando si verifica che il massimale applicabile non è superato.**

7-ter. **Se l'aiuto è concesso sotto forma di agevolazioni fiscali, la passività fiscale in relazione alla quale è concessa l'agevolazione deve essere sorta entro il 30 giugno 2021 o entro la successiva data fissata dalla Commissione europea in sede di eventuale modifica della comunicazione** della

Commissione europea C (2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea C 091I del 20 marzo 2020.

Art. 55 Aiuti sotto forma di garanzie sui prestiti alle imprese

1. Le Regioni, le Province autonome, anche promuovendo eventuali azioni di coordinamento in sede di Conferenza delle Regioni e delle Province autonome, **gli altri enti territoriali**, le Camere di commercio possono adottare **misure di aiuto**, a valere sulle proprie risorse, ai sensi della **sezione 3.2** della Comunicazione della Commissione europea C(2020) 1863 final - "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e successive modifiche e integrazioni, nei limiti ed alle condizioni di cui alla medesima Comunicazione ed al presente articolo.
2. **Le garanzie riguardano** sia prestiti per gli investimenti sia prestiti per il capitale di esercizio e sono concesse a favore delle imprese **in modo diretto o attraverso banche** o altri soggetti abilitati all'esercizio del credito in Italia, nel rispetto delle condizioni di cui alle sezioni 3.2 e 3.4 della Comunicazione di cui al comma 1.
3. Per ciascun singolo prestito **i premi di garanzia sono fissati a un livello minimo**, che aumenterà progressivamente man mano che aumenta la durata del prestito garantito, come indicato nella **tabella di cui al punto 25, lettera a), della Comunicazione** di cui al comma 1.
4. **L'importo totale dei prestiti per beneficiario non deve superare i limiti indicati al punto 25, lettera d), paragrafi i) e ii), della Comunicazione di cui al comma 1.**
5. **La durata della garanzia è limitata a un massimo di sei anni** e la garanzia pubblica rispetta i limiti e le condizioni indicati nel punto 25, lettera f), della Comunicazione di cui al comma 1.
6. **Gli aiuti di cui al presente articolo** ed ogni altro aiuto concesso dagli stessi enti di cui al comma 1 o da qualsiasi altro ente, ai sensi della sezione 3.2 della Comunicazione di cui al comma 1, **non possono essere cumulati con nessun altro aiuto concesso ai sensi della sezione 3.3 della Comunicazione** dagli stessi enti di cui al comma 1 o da qualsiasi altro ente sotto forma di tassi d'interesse agevolati per i prestiti, per lo stesso prestito sottostante. I predetti aiuti possono essere cumulati per prestiti differenti se l'importo complessivo dei prestiti per beneficiario soggetti ad un regime di aiuto istituito ai sensi della Comunicazione di cui al comma 1, non supera le soglie di cui al presente articolo, comma 4 o all'articolo 56, comma 5. Un beneficiario può avvalersi di più aiuti concessi ai sensi della sezione 3.2 della Comunicazione di cui al comma 1, se l'ammontare complessivo dei prestiti soggetti ad aiuto non supera le soglie di cui al comma 4.
7. **Le garanzie di cui al presente articolo non si applicano a prestiti preesistenti**, salva l'ipotesi nella quale sussiste l'obbligo giuridico di prorogare la scadenza dei prestiti esistenti per le PMI, come definite ai sensi della Raccomandazione della Commissione relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese C(2003) 1422 del 6 maggio 2003; in tal caso non può essere addebitata alcuna commissione di garanzia. Gli enti creditizi o altri enti finanziari **dovrebbero**, nella misura più ampia possibile, trasferire ai beneficiari finali i vantaggi della garanzia pubblica o dei tassi di interesse agevolati sui prestiti. L'intermediario finanziario dovrà essere in grado di dimostrare l'esistenza di un meccanismo volto a

garantire che i vantaggi siano trasferiti, nella misura più ampia possibile, ai beneficiari finali, sotto forma di maggiori volumi di finanziamento, maggiore rischiosità dei portafogli, minori requisiti in materia di garanzie e premi di garanzia o tassi d'interesse inferiori. Quando sussiste l'obbligo giuridico di prorogare la scadenza dei prestiti esistenti per le PMI non può essere addebitata alcuna commissione di garanzia.

8. **Le garanzie sono concesse entro il 31 dicembre 2020.**

Art. 56 Aiuti sotto forma di tassi d'interesse agevolati per i prestiti alle imprese

1. Le Regioni, le Province autonome, anche promuovendo eventuali azioni di coordinamento in sede di Conferenza delle Regioni e delle Province autonome, gli altri enti territoriali, le Camere di commercio possono adottare **misure di aiuto**, a valere sulle proprie risorse, ai sensi della **sezione 3.3** della Comunicazione della Commissione europea C(2020) 1863 final - "*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19*" e successive modifiche e integrazioni, nei limiti ed alle condizioni di cui alla medesima Comunicazione e al presente articolo.

2. Gli aiuti riguardano **sia i prestiti per il fabbisogno per gli investimenti sia per il capitale di esercizio** e sono concessi a favore delle imprese **in modo diretto o attraverso banche** o altri soggetti abilitati all'esercizio del credito in Italia, nel rispetto delle condizioni di cui alle sezioni 3.3 e 3.4 della Comunicazione di cui al comma 1.

3. **I contratti di finanziamento sono firmati entro e non oltre il 31 dicembre 2020 e sono limitati ad un massimo di sei anni.**

4. **I prestiti possono essere concessi a un tasso di interesse agevolato pari almeno al tasso di base (-31 punti base annui) applicabile il 1°(gradi) gennaio 2020, più i margini per il rischio di credito indicati nella tabella di cui alla lettera a) del punto 27 della Comunicazione di cui al comma 1. In ogni caso, tale tasso di interesse agevolato non può essere inferiore a 10 punti base annui.**

5. L'importo totale dei prestiti per beneficiario non deve superare i limiti indicati al punto 27, lettera d), paragrafi i) e ii), della Comunicazione di cui al comma 1

6. Gli aiuti di cui al presente articolo ed ogni altro aiuto concesso dagli stessi enti di cui al comma 1 o da qualsiasi altro ente ai sensi della sezione 3.3 della Comunicazione di cui al comma 1, **non possono essere cumulati con nessun altro aiuto concesso ai sensi della sezione 3.2** dagli stessi enti di cui al comma 1 o da qualsiasi altro ente sotto forma di garanzie sui prestiti, per lo stesso prestito sottostante. I predetti aiuti possono essere cumulati per prestiti differenti se l'importo complessivo dei prestiti per beneficiario soggetti ad un regime di aiuto istituito ai sensi della Comunicazione di cui al comma 1, non supera le soglie di cui al presente articolo, comma 5 o all'articolo 55, comma 4. Un beneficiario può avvalersi in parallelo di più aiuti concessi ai sensi della sezione 3.3 della Comunicazione di cui al comma 1, se l'ammontare complessivo dei prestiti soggetti ad aiuto non eccede le soglie di cui al presente articolo, comma 5.

7. **Gli aiuti di cui al presente articolo non si applicano a prestiti preesistenti**, salva l'ipotesi nella quale sussiste l'obbligo giuridico di prorogare la scadenza dei prestiti esistenti per le PMI, come definite ai sensi della Raccomandazione della Commissione relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese C(2003) 1422 del 6 maggio 2003; in tal caso non può essere addebitata alcuna commissione di

garanzia. Gli enti creditizi o altri enti finanziari dovrebbero, nella misura più ampia possibile, trasferire ai beneficiari finali i vantaggi della garanzia pubblica o dei tassi di interesse agevolati sui prestiti. L'intermediario finanziario dovrà essere in grado di dimostrare l'esistenza di un meccanismo volto a garantire che i vantaggi siano trasferiti, nella misura più ampia possibile, ai beneficiari finali, sotto forma di maggiori volumi di finanziamento, maggiore rischiosità dei portafogli, minori requisiti in materia di garanzie e premi di garanzia o tassi d'interesse inferiori. Quando sussiste l'obbligo giuridico di prorogare la scadenza dei prestiti esistenti per le PMI non può essere addebitata alcuna commissione di garanzia.

Art. 57 Aiuti alle imprese per la ricerca e lo sviluppo in materia di COVID-19

....omissis.....

Art. 58 Aiuti alle imprese per gli investimenti per le infrastrutture di prova e **upscaling**

....omissis.....

Art. 59 Aiuti alle imprese agli investimenti per la produzione di prodotti connessi al COVID

1. Le Regioni, le Province autonome, anche promuovendo eventuali azioni di coordinamento in sede di Conferenza delle Regioni e delle Province autonome, gli altri enti territoriali, le Camere di commercio possono adottare misure di aiuto, a valere sulle proprie risorse, ai sensi della **sezione 3.8** della Comunicazione della Commissione europea C (2020) 1863 final - "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e successive modifiche e integrazioni, nei limiti ed alle condizioni di cui alla medesima Comunicazione e al presente articolo
2. **Gli enti di cui al comma 1 possono istituire regimi di aiuti agli investimenti nei limiti di cui alla lettera a) del punto 39 della Comunicazione** di cui al comma 1.
3. Gli aiuti sono concessi sotto forma di sovvenzioni dirette, anticipi rimborsabili o agevolazioni fiscali e, nel rispetto delle condizioni di cui alla lettera h) del punto 39 della Comunicazione di cui al comma 1, di **garanzie a copertura delle perdite**.
4. I costi ammissibili e l'intensità dell'aiuto sono definiti al punto 39, lettere c), e) ed f) della Comunicazione di cui al comma 1.
5. **Il progetto d'investimento deve essere completato nei termini di cui al punto 39, lettera d) della Comunicazione di cui al comma 1.**
6. Gli aiuti di cui al presente articolo, concessi ai sensi della sezione 3.8 della Comunicazione di cui al comma 1, quelli concessi ai sensi della sezione 3.6 e quelli concessi ai sensi della sezione 3.7 della stessa Comunicazione, non possono essere cumulati tra loro, se l'aiuto riguarda gli stessi costi ammissibili. Gli aiuti di cui al presente articolo non possono essere combinati con altri aiuti agli investimenti per gli stessi costi ammissibili.

Art. 60 Aiuti sotto forma di sovvenzioni per il pagamento dei salari dei dipendenti per evitare i licenziamenti durante la pandemia di COVID-19

1. Le Regioni, le Province autonome, anche promuovendo eventuali azioni di coordinamento in sede di Conferenza delle Regioni e delle Province autonome, gli altri enti territoriali, le Camere di commercio possono adottare misure di aiuto, a valere sulle proprie risorse, ai sensi della **sezione 3.10** della Comunicazione della Commissione europea C (2020) 1863 final - "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19 " e successive modifiche e integrazioni nei limiti e alle condizioni di cui alla medesima Comunicazione ed al presente articolo.
2. Gli aiuti di cui al presente articolo sono concessi al fine di **contribuire ai costi salariali, ivi comprese le quote contributive e assistenziali, delle imprese, compresi i lavoratori autonomi, e sono destinati ad evitare i licenziamenti** durante la pandemia di COVID-19.
3. **Gli aiuti di cui al presente articolo sono concessi sotto forma di regimi destinati alle imprese di determinati settori o regioni o di determinate dimensioni**, particolarmente colpite dalla pandemia di COVID-19.
4. **La sovvenzione per il pagamento dei salari viene concessa per un periodo non superiore a dodici mesi a decorrere dalla domanda di aiuto ovvero dalla data di inizio dell'imputabilità della sovvenzione se anteriore, per i dipendenti che altrimenti sarebbero stati licenziati a seguito della sospensione o della riduzione delle attività aziendali dovuta alla pandemia di COVID-19 e a condizione che il personale che ne beneficia continui a svolgere in modo continuativo l'attività lavorativa durante tutto il periodo per il quale è concesso l'aiuto.** L'imputabilità della sovvenzione per il pagamento dei salari può essere retrodatata al 1°(gradi) febbraio 2020.
5. **La sovvenzione mensile per il pagamento dei salari non supera l'80% della retribuzione mensile lorda (compresi i contributi previdenziali a carico del datore di lavoro) del personale beneficiario.**
6. **La sovvenzione per il pagamento dei salari può essere combinata con altre misure di sostegno all'occupazione generalmente disponibili o selettive, purché il sostegno combinato non comporti una sovracompensazione dei costi salariali relativi al personale interessato.** Le sovvenzioni per il pagamento dei salari possono essere inoltre combinate con i differimenti delle imposte e i differimenti dei pagamenti dei contributi previdenziali.
7. **Gli aiuti di cui al presente articolo non possono in alcun caso consistere in trattamenti di integrazione salariale** di cui al decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 148 e degli artt. da 19 a 22 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27.

Art. 60-bis Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti³¹

1. Le regioni, le province autonome, anche promuovendo eventuali azioni di coordinamento in sede di Conferenza delle regioni e delle province autonome, **gli altri enti territoriali** e le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura **possono adottare misure di aiuto, a valere sulle proprie risorse**, ai sensi della sezione 3.12 della comunicazione della Commissione europea C (2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea C 0911 del 20 marzo 2020, e successive modifiche e integrazioni, nei limiti e alle condizioni di cui alla medesima comunicazione e al presente articolo.

2. **Gli aiuti per contribuire ai costi fissi non coperti** di cui al presente articolo sono concessi purché risultino soddisfatte le seguenti condizioni:

a) l'aiuto è concesso entro il 30 giugno 2021 e **copre costi fissi non coperti sostenuti nel periodo compreso tra il 1° marzo 2020 e il 30 giugno 2021;**

b) l'aiuto è concesso nel quadro di un regime a favore di **imprese che subiscono, durante il periodo ammissibile di cui alla lettera a), un calo del fatturato di almeno il 30 per cento rispetto allo stesso periodo del 2019**. Il periodo di riferimento è un periodo del 2019, indipendentemente dal fatto che il periodo ammissibile ricada nell'anno 2020 o nell'anno 2021.

3. **Ai fini del presente articolo, per costi fissi si intendono quelli sostenuti indipendentemente dal livello di produzione;** per costi variabili si intendono quelli sostenuti in funzione del livello di produzione; **per costi fissi non coperti si intendono i costi fissi** sostenuti dalle imprese durante il periodo ammissibile di cui al comma 2, lettera a), **che non sono coperti dai ricavi dello stesso periodo considerati al netto dei costi variabili e che non sono coperti da altre fonti quali assicurazioni, eventuali altri aiuti di Stato e altre misure di sostegno.** **Ai fini del presente comma, le perdite risultanti dal conto economico durante il periodo ammissibile sono considerate costi fissi non coperti.** Le svalutazioni sono escluse dal calcolo delle perdite ai sensi del presente comma. **L'intensità di aiuto non può superare il 70 per cento dei costi fissi non coperti.** Per le microimprese e le piccole imprese, ai sensi dell'allegato I del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, l'intensità di aiuto non può superare il 90 per cento dei costi fissi non coperti.

4. Gli aiuti riconosciuti ai sensi del presente articolo possono essere concessi provvisoriamente sulla base delle perdite previste, mentre l'importo definitivo dell'aiuto è determinato dopo che le perdite sono state realizzate, sulla base di conti certificati o, con un'adeguata giustificazione fornita dallo Stato membro alla Commissione, sulla base di conti fiscali. La parte di aiuto che risulta erogata in eccedenza rispetto all'importo definitivo dell'aiuto stesso deve essere restituita.

5. **In ogni caso, l'importo complessivo dell'aiuto non può superare i 3 milioni di euro per impresa.** L'aiuto può essere concesso sotto forma di sovvenzioni dirette, garanzie e prestiti, a condizione

³¹ Articolo inserito dall'art. 1, comma 627, lett. b), L. 30 dicembre 2020, n. 178, a decorrere dal 1° gennaio 2021.

che il valore nominale totale di tali misure rimanga al di sotto del massimale di 3 milioni di euro per impresa; tutti i valori utilizzati sono al lordo di qualsiasi imposta o altro onere.

6. Gli aiuti concessi per contribuire ai costi fissi non coperti di cui al presente articolo non sono cumulabili con altri aiuti per gli stessi costi ammissibili.

7. La concessione degli aiuti di cui al presente articolo è subordinata all'adozione della decisione di compatibilità da parte della Commissione europea, ai sensi dell'articolo 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Art. 61 Disposizioni comuni

1. Gli aiuti di cui agli articoli da 54 a 60-bis non possono essere concessi alle imprese che erano già in difficoltà³², ai sensi dell'articolo 2, punto 18 del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, dell'articolo 2, punto 14 del regolamento (UE) n. 702/2014 della Commissione e all'articolo 3, punto 5 del regolamento (UE) n. 1388/2014 della Commissione, alla data del 31 dicembre 2019.

1-bis. In deroga al comma 1 gli aiuti di cui agli articoli da 54 a 60-bis possono essere concessi alle microimprese e piccole imprese ai sensi dell'allegato I del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, che risultavano in difficoltà ai sensi del medesimo regolamento già alla data del 31 dicembre 2019, purché le stesse:

a) non siano soggette a procedure concorsuali per insolvenza, oppure

³² **Impresa in difficoltà:** un'impresa che soddisfa almeno una delle seguenti circostanze:

a) nel caso di società a responsabilità limitata (diverse dalle PMI costituite da meno di tre anni o, ai fini dell'ammissibilità a beneficiare di aiuti al finanziamento del rischio, dalle PMI nei sette anni dalla prima vendita commerciale ammissibili a beneficiare di investimenti per il finanziamento del rischio a seguito della due diligence da parte dell'intermediario finanziario selezionato), **qualora abbia perso più della metà del capitale sociale sottoscritto a causa di perdite cumulate.** Ciò si verifica quando la deduzione delle perdite cumulate dalle riserve (e da tutte le altre voci generalmente considerate come parte dei fondi propri della società) dà luogo a un importo cumulativo negativo superiore alla metà del capitale sociale sottoscritto. Ai fini della presente disposizione, per «società a responsabilità limitata» si intendono in particolare le tipologie di imprese di cui all'allegato I della direttiva 2013/34/UE (1) e, se del caso, il «capitale sociale» comprende eventuali premi di emissione;

b) nel caso di società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debiti della società (diverse dalle PMI costituite da meno di tre anni o, ai fini dell'ammissibilità a beneficiare di aiuti al finanziamento del rischio, dalle PMI nei sette anni dalla prima vendita commerciale ammissibili a beneficiare di investimenti per il finanziamento del rischio a seguito della due diligence da parte dell'intermediario finanziario selezionato), **qualora abbia perso più della metà dei fondi propri, quali indicati nei conti della società, a causa di perdite cumulate.** Ai fini della presente disposizione, per «società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debiti della società» si intendono in particolare le tipologie di imprese di cui all'allegato II della direttiva 2013/34/UE;

c) **qualora l'impresa sia oggetto di procedura concorsuale per insolvenza o soddisfi le condizioni previste dal diritto nazionale per l'apertura nei suoi confronti di una tale procedura su richiesta dei suoi creditori;**

d) **qualora l'impresa abbia ricevuto un aiuto per il salvataggio e non abbia ancora rimborsato il prestito o revocato la garanzia,** o abbia ricevuto un aiuto per la ristrutturazione e sia ancora soggetta a un piano di ristrutturazione;

e) nel caso di un'impresa diversa da una PMI, qualora, negli ultimi due anni:

1) il rapporto debito/patrimonio netto contabile dell'impresa sia stato superiore a 7,5; e

2) il quoziente di copertura degli interessi dell'impresa (EBITDA/interessi) sia stato inferiore a 1,0;

b) **non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio**, salvo che al momento della concessione dell'aiuto l'impresa abbia rimborsato il prestito o abbia revocato la garanzia; oppure

c) **non abbiano ricevuto aiuti per la ristrutturazione**, **salvo che al momento della concessione dell'aiuto non siano più soggette al piano di ristrutturazione**.

2. **Gli aiuti di cui agli articoli da 54 a 60-bis sono concessi entro il 30 giugno 2021 o entro la successiva data fissata dalla Commissione europea³³** in sede di eventuale modifica della comunicazione della Commissione europea C (2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea C 091I del 20 marzo 2020. Per gli aiuti concessi sotto forma di agevolazioni fiscali, il termine di concessione dell'aiuto coincide con la data in cui deve essere presentata da parte del beneficiario la dichiarazione fiscale relativa all'annualità 2020. (162)

3. **La concessione degli aiuti di cui agli articoli da 54 a 60-bis è subordinata all'adozione della decisione di compatibilità** di cui al comma 4 da parte della Commissione europea, ai sensi dell'articolo 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e al rispetto delle condizioni e dei limiti della Comunicazione di cui al comma 1.

4. **Il Dipartimento delle politiche europee della Presidenza del Consiglio dei Ministri provvede, entro 7 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, a notificare gli articoli da 54 a 60-bis al fine di ottenere la preventiva autorizzazione della Commissione europea, ai sensi dell'articolo 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, per tutte le successive misure che saranno adottate dagli enti di cui al comma 1. Il medesimo Dipartimento provvede altresì alla registrazione esclusivamente del regime-quadro di cui agli articoli da 54 a 60-bis nel registro di cui all'articolo 52 della legge 24 dicembre 2012, n. 234, come modificato dall'articolo 64, nonché nei registri aiuti di Stato SIAN- Sistema Informativo Agricolo Nazionale e SIPA- Sistema Italiano della Pesca e dell'Acquacoltura.**

5. **Gli enti che adottano le misure e concedono gli aiuti**, ad eccezione degli aiuti nei settori agricoltura e pesca, **provvedono agli adempimenti degli obblighi inerenti al registro nazionale aiuti di Stato** di cui all'articolo 52 della legge 24 dicembre 2012, n. 234, come modificato dall'articolo 64. Per gli aiuti nei settori agricoltura e pesca gli enti di cui al primo periodo provvedono, in analogia con il presente comma, attraverso rispettivamente i registri SIAN -Sistema Informativo Agricolo Nazionale e SIPA- Sistema Italiano della Pesca e dell'Acquacoltura. **Restano fermi in capo agli enti che adottano le misure e agli enti che concedono gli aiuti gli obblighi e le responsabilità di monitoraggio e relazione di cui alla sezione 4 della Comunicazione di cui al comma 1.**

³³ Differita dalla Comunicazione di V modifica del quadro temporaneo di aiuti del 1° febbraio 2020 al 31 dicembre 2021.

6. Agli aiuti concessi ai sensi degli articoli da 54 a 60-bis si applica la disposizione di cui all'articolo 53³⁴.

7. **Gli aiuti di cui agli articoli da 54 a 60-bis non devono in ogni caso superare le soglie massime per beneficiario ivi previste, calcolate tenendo conto di ogni altro aiuto, da qualunque fonte proveniente**, anche ove concesso da soggetti diversi da quelli di cui ai predetti articoli. **A tal fine, i soggetti che concedono gli aiuti ai sensi degli articoli 54 a 60-bis verificano, anche mediante autocertificazione, che il beneficiario non riceva aiuti di importo complessivamente superiore alle soglie massime consentite.** Restano fermi gli obblighi di cui all'articolo 63.

Art. 62 Disposizioni finanziarie

1. Le amministrazioni interessate provvedono all'attuazione degli articoli da 54 a 61 **a valere sulle risorse dei rispettivi bilanci. Gli aiuti degli enti territoriali sono concessi nel rispetto dell'articolo 3, comma 17, della legge 24 dicembre 2003, n. 350.** Le Camere di commercio non possono concedere aiuti sotto forma di agevolazioni fiscali e per gli aiuti sotto forma di prestiti e garanzie si applica l'articolo 125, comma 4, decreto-legge 17 marzo 2020 n. 18, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27.

Art. 63 Adempimenti relativi alla registrazione degli aiuti

1. Gli aiuti concessi ai sensi della Comunicazione della Commissione europea C (2020) 1863 final - "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e successive modifiche e integrazioni, **sono concessi in osservanza degli obblighi previsti dal regolamento recante la disciplina per il funzionamento del Registro nazionale degli aiuti di Stato, di cui all'articolo 52 della legge 24 dicembre 2012, n. 234** e al decreto del Ministro dello sviluppo economico 31 maggio 2017, n. 115, fatti salvi gli aiuti nei settori agricoltura e pesca che sono registrati nei registri SIAN- Sistema Informativo Agricolo Nazionale e SIPA - Sistema Italiano della Pesca e dell'Acquacoltura.

2. **Ciascuna misura di agevolazione adottata ai sensi degli articoli da 54 a 60-bis del presente decreto deve essere identificata, attraverso l'indicazione del codice unico identificativo «Codice Aiuto RNA - CAR», acquisito dal Dipartimento delle politiche europee ai sensi dell'articolo 8 del citato decreto 31 maggio 2017, n. 115 ed assegnato a ciascuno dei regimi-quadro autorizzati ai**

³⁴ **Art. 53 Deroga al divieto di concessione di aiuti di Stato a imprese beneficiarie di aiuti di Stato illegali non rimborsati**

1. In deroga all'articolo 46, comma 1, della legge 24 dicembre 2012, n. 234, che vieta ai soggetti beneficiari di aiuti non rimborsati, di cui è obbligatorio il recupero in esecuzione di una decisione della Commissione europea, di ricevere nuovi aiuti, **i suddetti soggetti, in ragione delle straordinarie condizioni determinate dall'epidemia di COVID-19, accedono agli aiuti previsti da atti legislativi o amministrativi adottati, a livello nazionale, regionale o territoriale, ai sensi e nella vigenza della comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020, C (2020)1863, "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", e successive modificazioni, al netto dell'importo dovuto e non rimborsato, comprensivo degli interessi maturati fino alla data dell'erogazione.**

sensi dei precitati articoli. **La registrazione di ciascuna misura di aiuto** adottata dagli enti di cui al comma 1 dei predetti articoli e degli aiuti concessi ai singoli beneficiari **è operata dai soggetti competenti, sotto la propria responsabilità.**

Art. 64 Adeguamento e modifiche al registro nazionale aiuti di Stato e ai registri aiuti di Stato SIAN e SIPA

1. **Entro il 30 maggio 2020**, il registro di cui all'articolo 52 della legge 24 dicembre 2012, n. 234, è **adeguato** a cura del Ministero dello sviluppo economico e i registri aiuti di Stato SIAN e SIPA sono **adeguati** dal Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, **mediante sezione aggiuntiva**, alle disposizioni introdotte dalla Comunicazione della Commissione europea C(2020) 1863 final - "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e successive modifiche e integrazioni.

2. **Entro il 15 giugno 2020**, il Ministero dello sviluppo economico e il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali **modificano i registri di cui al comma 1 per consentire la registrazione del regime di aiuti autorizzato dalla Commissione europea ai sensi degli articoli da 54 a 60-bis del presente decreto e delle misure di aiuti adottate ai sensi degli stessi articoli, nonché per contenere i dati necessari alla concessione degli aiuti, prevedendo modalità semplificate per aiuti automatici, sia fiscali che non fiscali.**

3. L'adeguamento di cui ai commi 1 e 2 **è effettuato previa intesa in sede di Conferenza unificata** di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281.

4. **Sono mantenute tutte le funzionalità dei registri** e in ogni caso sono mantenute le funzionalità del registro nazionale degli aiuti di Stato di cui all'articolo 52 della legge 24 dicembre 2012, n. 234, a supporto dello svolgimento delle verifiche di cui agli articoli 13, 14 e 15 del regolamento di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico del 31 maggio 2017, n. 115.

5. Le amministrazioni pubbliche provvedono agli adempimenti previsti dal presente articolo con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, e comunque senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

O2) Le norme generali di riferimento in materia di contributi pubblici:

1) art. 1, comma 16, lett. c), legge c.d. "anticorruzione" 190/2012³⁵;

2) art. 12, comma 1, legge 241/1990 (sottopone erogazione contributi a "evidenza pubblica")³⁶;

³⁵ Qualifica *ex lege* i contributi come procedimento a particolare rischio di corruzione e conflitto di interessi.

³⁶ *La concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati sono subordinate alla predeterminazione da parte delle*

3) artt. 26 e 27 d.lgs. n. 33/2013 (obbligo di pubblicazione dei provvedimenti esplicitanti i criteri e di quelli di concessione di benefici di importo superiore a euro 1.000, costituente condizione legale di efficacia)³⁷.

4) art. 52, comma 7, legge n. 234/2012

Art. 52 Registro nazionale degli aiuti di Stato

1. Al fine di garantire il rispetto dei divieti di cumulo e degli obblighi di trasparenza e di pubblicità previsti dalla normativa europea e nazionale in materia di aiuti di Stato, i soggetti pubblici o privati che concedono ovvero gestiscono i predetti aiuti trasmettono le relative informazioni alla banca di dati istituita presso il Ministero dello sviluppo economico ai sensi dell'articolo 14, comma 2, della legge 5 marzo 2001, n. 57, che assume la denominazione di "Registro nazionale degli aiuti di Stato".

2. Il Registro di cui al comma 1 contiene, in particolare, le informazioni concernenti:

amministrazioni procedenti, nelle forme previste dai rispettivi ordinamenti, dei criteri e delle modalità cui le amministrazioni stesse devono attenersi.

³⁷ Art. 26 Obblighi di pubblicazione degli atti di concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi e attribuzione di vantaggi economici a persone fisiche ed enti pubblici e privati

1. Le pubbliche amministrazioni pubblicano gli atti con i quali sono determinati, ai sensi dell'articolo 12 della legge 7 agosto 1990, n. 241, i criteri e le modalità cui le amministrazioni stesse devono attenersi per la concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari e per l'attribuzione di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati.

2. Le pubbliche amministrazioni pubblicano gli atti di concessione delle sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari alle imprese, e comunque di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati ai sensi del citato articolo 12 della legge n. 241 del 1990, di importo superiore a mille euro. Ove i soggetti beneficiari siano controllati di diritto o di fatto dalla stessa persona fisica o giuridica ovvero dagli stessi gruppi di persone fisiche o giuridiche, vengono altresì pubblicati i dati consolidati di gruppo.

3. La pubblicazione ai sensi del presente articolo costituisce **condizione legale di efficacia** dei provvedimenti che dispongano concessioni e attribuzioni di importo complessivo superiore a mille euro nel corso dell'anno solare al medesimo beneficiario. La mancata, incompleta o ritardata pubblicazione rilevata d'ufficio dagli organi di controllo è altresì rilevabile dal destinatario della prevista concessione o attribuzione e da chiunque altro abbia interesse, **anche** ai fini del risarcimento del danno da ritardo da parte dell'amministrazione, ai sensi dell'articolo 30 del decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104.

4. È esclusa la pubblicazione dei dati identificativi delle persone fisiche destinatarie dei provvedimenti di cui al presente articolo, qualora da tali dati sia possibile ricavare informazioni relative allo stato di salute ovvero alla situazione di disagio economico-sociale degli interessati.

Art. 27 Obblighi di pubblicazione dell'elenco dei soggetti beneficiari

1. La pubblicazione di cui all'articolo 26, comma 2, comprende necessariamente, ai fini del comma 3 del medesimo articolo:

- a) il nome dell'impresa o dell'ente e i rispettivi dati fiscali o il nome di altro soggetto beneficiario;
- b) l'importo del vantaggio economico corrisposto;
- c) la norma o il titolo a base dell'attribuzione;
- d) l'ufficio e il funzionario o dirigente responsabile del relativo procedimento amministrativo;
- e) la modalità seguita per l'individuazione del beneficiario;
- f) il link al progetto selezionato e al curriculum del soggetto incaricato.

2. Le informazioni di cui al comma 1 sono riportate, nell'ambito della sezione «Amministrazione trasparente» e secondo modalità di facile consultazione, in formato tabellare aperto che ne consente l'esportazione, il trattamento e il riutilizzo ai sensi dell'articolo 7 e devono essere organizzate annualmente in unico elenco per singola amministrazione.

a) **gli aiuti di Stato di cui all'articolo 107** del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, ivi compresi gli aiuti in esenzione dalla notifica;

b) **gli aiuti de minimis** come definiti dal regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, e dal regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, nonché dalle disposizioni dell'Unione europea che saranno successivamente adottate nella medesima materia;

c) **gli aiuti concessi a titolo di compensazione per i servizi di interesse economico generale**, ivi compresi gli aiuti de minimis ai sensi del regolamento (UE) n. 360/2012 della Commissione, del 25 aprile 2012;

d) **l'elenco dei soggetti tenuti alla restituzione degli aiuti incompatibili** dei quali la Commissione europea abbia ordinato il recupero ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.

3. **I soggetti di cui al comma 1 sono tenuti ad avvalersi del Registro di cui al medesimo comma 1 al fine di espletare le verifiche propedeutiche alla concessione o all'erogazione degli aiuti di Stato e degli aiuti de minimis, comprese quelle relative al rispetto dei massimali di aiuto** stabiliti dalle norme europee e dei divieti di cui all'articolo 46 della presente legge, nonché al fine di consentire il costante aggiornamento dei dati relativi ai medesimi aiuti anche attraverso l'inserimento delle informazioni relative alle vicende modificative degli stessi.

4. **Le informazioni relative agli aiuti di cui al comma 2, lettere a), b) e c), sono conservate e rese accessibili senza restrizioni**, fatte salve le esigenze di tutela del segreto industriale, per dieci anni dalla data di concessione dell'aiuto, salvi i maggiori termini connessi all'esistenza di contenziosi o di procedimenti di altra natura; le informazioni relative agli aiuti di cui al comma 2, lettera d), sono conservate e rese accessibili, senza restrizioni, fino alla data dell'effettiva restituzione dell'aiuto.

5. Il monitoraggio delle informazioni relative agli aiuti di Stato nei settori agricolo e forestale, ivi compresi gli aiuti nelle zone rurali, e della pesca e acquacoltura continua a essere disciplinato dalla normativa europea di riferimento ed è assicurato attraverso la piena integrazione e interoperabilità del Registro di cui al comma 1 con i **registri già esistenti per i settori dell'agricoltura e della pesca.**

6. Con regolamento adottato con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con i Ministri dell'economia e delle finanze e delle politiche agricole alimentari e forestali, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro quattro mesi dalla data di entrata in vigore del presente articolo, sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, e successive modificazioni, è adottata la disciplina per il funzionamento del Registro di cui al comma 1 del presente articolo, con la definizione delle modalità operative per la raccolta, la gestione e il controllo dei dati e delle informazioni relativi agli aiuti di cui al comma 2, compresi i criteri per l'eventuale interoperabilità con le banche di dati esistenti in materia di agevolazioni pubbliche alle imprese. Il predetto regolamento individua altresì, in conformità con le pertinenti norme europee in materia di aiuti di Stato, i contenuti specifici degli obblighi ai fini dei controlli di cui al comma 3, nonché la data a decorrere dalla

quale il controllo relativo agli aiuti de minimis di cui al comma 2 già concessi avviene esclusivamente tramite il medesimo Registro, nel rispetto dei termini stabiliti dall'articolo 6, paragrafo 2, del citato regolamento (UE) n. 1407/2013. Fino alla data del 1° luglio 2017, si applicano le modalità di trasmissione delle informazioni relative agli aiuti alle imprese, stabilite ai sensi dell'articolo 14, comma 2, della legge 5 marzo 2001, n. 57. **1**

7. A decorrere dal 1° luglio 2017, **la trasmissione delle informazioni al Registro di cui al comma 1 e l'adempimento degli obblighi di interrogazione del Registro medesimo costituiscono condizione legale di efficacia dei provvedimenti che dispongono concessioni ed erogazioni degli aiuti** di cui al comma 2. I provvedimenti di concessione e di erogazione di detti aiuti indicano espressamente l'avvenuto inserimento delle informazioni nel Registro e l'avvenuta interrogazione dello stesso. **L'inadempimento** degli obblighi di cui ai commi 1 e 3 nonché al secondo periodo del presente comma è rilevato, anche d'ufficio, dai soggetti di cui al comma 1 e **comporta la responsabilità patrimoniale del responsabile della concessione o dell'erogazione degli aiuti.** L'inadempimento è rilevabile anche dall'impresa beneficiaria ai fini del risarcimento del danno. **2**

1 In attuazione di quanto disposto dal presente comma vedi il D.M. 31 maggio 2017, n. 115.

2 In deroga a quanto disposto dal terzo periodo del presente comma vedi l'art. 31-octies, comma 1, D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito, con modificazioni, dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176.

ART. 31-octies. Responsabilità per l'inadempimento degli obblighi previsti dall'articolo 52, comma 7, della legge 24 dicembre 2012, n. 234, e risoluzione delle controversie internazionali³⁸

1. In considerazione dell'incremento del numero di aiuti individuali alle imprese e dei soggetti concedenti gli aiuti, anche per effetto delle misure eccezionali e transitorie attivabili nell'ambito del quadro temporaneo per gli aiuti di Stato a sostegno dell'economia nel corso dell'attuale emergenza da COVID-19, e **tenuto conto dell'esigenza di procedere al tempestivo utilizzo delle risorse pubbliche per contrastare e mitigare gli effetti della crisi,** in deroga all'articolo 52, comma 7, terzo periodo, della legge 24 dicembre 2012, n. 234, e all'articolo 17, comma 3, del regolamento di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 31 maggio 2017, n. 115, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2020 e il 31 dicembre 2022, **l'inadempimento degli obblighi di registrazione degli aiuti di Stato di cui al citato articolo 52, commi 1, 3 e 7, secondo periodo, non comporta responsabilità patrimoniale del responsabile della concessione o dell'erogazione degli aiuti medesimi.**

2. **Al fine di definire modalità semplificate per l'inserimento degli aiuti di Stato di natura fiscale, contributiva e assicurativa** nel Registro nazionale degli aiuti di Stato e di razionalizzare il relativo

³⁸ Articolo inserito dalla legge di conversione 18 dicembre 2020, n. 176.

regime di responsabilità, **sono apportate le necessarie modifiche al regolamento** di cui all'articolo 52, comma 6, e all'articolo 52, comma 7, della legge 24 dicembre 2012, n. 234, **entro il 31 dicembre 2022.**

3. All'articolo 29, comma 7, secondo periodo, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) le parole: "vigenti convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi e" sono sostituite dalle seguenti: "vigenti convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi,";

b) dopo le parole: "legge 22 marzo 1993, n. 99," sono inserite le seguenti: "e dalla direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio, del 10 ottobre 2017, attuata con decreto legislativo 10 giugno 2020, n. 49, e al fine della definizione delle procedure amichevoli interpretative di carattere generale e degli atti dell'Agenzia delle entrate adottati in attuazione di tali procedure amichevoli,".

4. All'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente: "Nel caso in cui le imposte o le maggiori imposte sono dovute in esecuzione di accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli interpretative a carattere generale previste dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi, gli interessi di cui al periodo precedente si applicano a decorrere dalla data dei predetti accordi".