DECRETO LEGISLATIVO 23 giugno 2011 , n. 118

Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42.

(11G0160)

Vigente al : 26-1-2026

((Titolo III

Ordinamento finanziario e contabile delle regioni))

Art. 42

Il risultato di amministrazione

1. Il risultato di amministrazione, distinto in fondi liberi, fondi accantonati, fondi destinati agli investimenti e fondi vincolati, è accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione 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. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, la differenza è iscritta nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare, secondo le modalità previste al comma 12.

2. 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.

3. I fondi accantonati del risultato di amministrazione comprendono il fondo crediti di dubbia esigibilità, l'accantonamento per i residui perenti e gli accantonamenti per passività potenziali.

4. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in conto 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.

5. 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;

d) derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui la regione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. È possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se la regione 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.

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.

6. La quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, accertato ai sensi del comma 1, può essere utilizzata, nel rispetto dei vincoli di destinazione, 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 previsti dalla legislazione vigente, ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;

c) **((LETTERA ABROGATA DALLA L. 30 DICEMBRE 2025, N. 199))**;

d) **((LETTERA ABROGATA DALLA L. 30 DICEMBRE 2025, N. 199))**;

e) **((LETTERA ABROGATA DALLA L. 30 DICEMBRE 2025, N. 199))**.

6-bis. ((La quota libera dell'avanzo di amministrazione può essere inoltre utilizzata, sulla base delle specifiche necessità, per il finanziamento di spese correnti a carattere non permanente, per il finanziamento di spese di investimento e per l'estinzione anticipata di prestiti)).

7. 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.

8. Le quote del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente costituite da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato o derivanti da fondi vincolati possono essere immediatamente utilizzate per le finalità cui sono destinate, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sé stante dell'entrata, del 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.

9. Se il bilancio di previsione impiega quote vincolate del risultato di amministrazione presunto ai sensi del comma 8, entro il 31 gennaio, la Giunta verifica l'importo delle quote vincolate del risultato di amministrazione dell'anno precedente sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate e approva l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'art. 11, comma 3,

lettera a). 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.

10. 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 9 e l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'art. 11, comma 4, lettera d), sono effettuate con riferimento a tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente e non solo alle entrate e alle spese vincolate.

11. Le variazioni di bilancio che, in attesa dell'approvazione del consuntivo, applicano al bilancio quote vincolate del risultato di amministrazione, sono effettuate dopo l'approvazione del prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto da parte della Giunta di cui al comma 10. Le variazioni consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa, derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, possono essere disposte dai dirigenti se previsto dall'ordinamento contabile o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario.

12. L'eventuale disavanzo di amministrazione accertato ai sensi del comma 1, a seguito dell'approvazione del rendiconto, al netto del debito autorizzato e non contratto di cui all'art. 40, comma 1, è applicato al primo esercizio del bilancio di previsione dell'esercizio in corso di gestione. La mancata variazione di bilancio che, in corso di gestione, applica il disavanzo al bilancio è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della legislatura regionale, 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.

13. La deliberazione di cui al comma 12 contiene l'impegno formale di evitare la formazione di ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. Con periodicità almeno semestrale, il Presidente della giunta regionale trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro. A decorrere dal 2016, è fatto salvo quanto previsto dall'art. 40, comma 2.

14. L'eventuale disavanzo di amministrazione presunto, accertato ai sensi del comma 2, è applicato al bilancio di previsione dell'esercizio successivo secondo le modalità previste al comma 12.
A seguito dell'approvazione del rendiconto e dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, si provvede alle eventuali ulteriori iniziative necessarie ai sensi del comma 12.

15. A seguito dell'eventuale accertamento di un disavanzo di amministrazione presunto, nell'ambito delle attività previste dal comma 9 effettuate nel corso dell'esercizio provvisorio, si provvede alla tempestiva approvazione del bilancio di previsione. Nelle more dell'approvazione del bilancio, la gestione prosegue secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria riguardante la gestione provvisoria del bilancio.

Allegato n. 4/2

al D.Lgs 118/2011

PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE LA CONTABILITÀ FINANZIARIA

1. Definizione

Nelle amministrazioni pubbliche che la adottano, la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione.
La contabilità finanziaria rileva le obbligazioni, attive e passive, gli incassi ed i pagamenti riguardanti tutte le transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica, anche se non determinano flussi

di cassa effettivi.

Eccezioni al principio contabile generale n. 4 dell'integrità del bilancio sono possibili solo nei casi espressamente previsti dalla legge, quale l'art. 6 del decreto legge n. 16 del 2014, il quale prevede che i "Comuni iscrivono la quota dell'imposta municipale propria al netto dell'importo versato all'entrata del bilancio dello Stato".

Per transazione si intende ogni evento o azione che determina la creazione, trasformazione, scambio, trasferimento o estinzione di valori economici, patrimoniali e finanziari (debiti e crediti) che si origina dall'interazione tra differenti soggetti (pubbliche amministrazioni, società, famiglie, ecc), e avviene per mutuo accordo o per atto unilaterale dell'amministrazione pubblica.

Le transazioni possono essere monetarie, nel caso di scambio di mezzi di pagamenti o altre attività o passività finanziarie, o non monetarie (trasferimenti o conferimenti di beni, permute, ecc.). Non sono considerate transazioni le calamità naturali, il furto, ecc.

La rilevazione delle transazioni da cui non derivano flussi di cassa è effettuata al fine di attuare pienamente il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti di previsione.

La registrazione delle transazioni che non presentano flussi di cassa è effettuata attraverso le regolarizzazioni contabili, costituite da impegni cui corrispondono accertamenti di pari importo e da mandati versati in quietanza di entrata nel bilancio dell'amministrazione stessa.

Le regolazioni contabili sono effettuate solo con riferimento a transazioni che riguardano crediti e debiti o che producono effetti di natura economico-patrimoniale. Sono escluse le regolazioni contabili che registrano movimenti interni di risorse tra le articolazioni organizzative di un ente prive di autonomia contabile e di bilancio.

2. Principio della competenza finanziaria

Il principio della competenza finanziaria prescrive:

a) il criterio di registrazione delle operazioni di accertamento e di impegno con le quali vengono imputate agli esercizi finanziari le entrate e le spese derivanti da obbligazioni giuridicamente perfezionate (attive e passive);

b) il criterio di registrazione degli incassi e dei pagamenti, che devono essere imputati agli esercizi in cui il tesoriere ha effettuato l'operazione.

Il principio è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio

di ogni amministrazione pubblica che adotta la contabilità finanziaria, ed attua il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione.

Il bilancio di previsione, almeno triennale di competenza, e di cassa nel primo esercizio, ha carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa ed ai pagamenti, fatta eccezione per i servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria. La funzione autorizzatoria fa riferimento anche alle entrate per accensione di prestiti.

Gli stanziamenti degli esercizi del bilancio di previsione sono aggiornati annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione.

Le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile. La consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento. Non si dubita, quindi, della coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito.

3. L'accertamento dell'entrata e relativa imputazione contabile

3.1 L'accertamento costituisce la fase dell'entrata attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione:

a) la ragione del credito;

b) il titolo giuridico che supporta il credito;

c) l'individuazione del soggetto debitore;

d) l'ammontare del credito;

e) la relativa scadenza.

L'accertamento presuppone idonea documentazione e si perfeziona mediante l'atto gestionale con il quale vengono verificati ed attestati i requisiti anzidetti e con il quale si da atto specificamente della scadenza del credito in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione.

3.2 L'iscrizione della posta contabile nel bilancio avviene in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario. L'accertamento delle entrate è effettuato nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito, nel rispetto del principio contabile generale della competenza finanziaria definito dal paragrafo n. 16 dell'allegato n.

1 al presente decreto. Nei casi espressamente previsti dalla legge e dai principi contabili è ammesso l'accertamento "per cassa", a seguito della riscossione delle entrate con imputazione all'esercizio in cui l'entrata è stata riscossa, o secondo le modalità espressamente disciplinate dai principi contabili, quali quelle previste dal paragrafo 3.7.5 per le entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti, accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto.

L'accertamento per cassa è effettuato sulla base di tutte le entrate effettivamente riscosse, sia nel conto di tesoreria principale, sia nei conti correnti bancari e postali intestati all'ente dedicati alla riscossione di specifiche entrate.

Nel corso della gestione le entrate riscosse nei conti bancari e postali possono essere accertate per cassa anche in occasione del periodico riversamento nel conto di tesoreria principale. In ogni caso, al fine di garantire la completa registrazione delle entrate di competenza dell'esercizio, le entrate giacenti nei conti postali e bancari intestati all'ente alla data del 31 dicembre che non sono già state accertate per competenza, devono essere accertate per cassa, con imputazione all'esercizio in cui sono state riscosse, anche se saranno riversate al conto di tesoreria nell'esercizio successivo. Si tratta pertanto delle entrate riscosse nei conti postali e bancari intestati all'ente alla data del 31 dicembre, successivamente all'ultimo riversamento al conto di tesoreria effettuato nell'anno, che saranno riversate al conto di tesoreria all'inizio del nuovo esercizio. La reversale di incasso di tali entrate è emessa nel rispetto di quanto previsto al paragrafo 4.3. 3.3 Sono 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, ecc..

Le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio applicato sono state accertate "per cassa", devono continuare ad essere accertate per cassa fino al loro esaurimento. 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 ed effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione, è applicato per i ruoli emessi a decorrere dall'entrata in vigore del presente principio applicato. Anche i ruoli coattivi, relativi a ruoli emessi negli esercizi precedenti a

quello di entrata in vigore del presente principio, devono continuare ad essere accertati per cassa fino al loro esaurimento. Tuttavia, ai fini di una effettiva trasparenza contabile, si ritiene opportuno indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni o nell'Attivo circolante (a seconda della scadenza del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale con il principio della contabilità finanziaria potenziato.

Per i crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio è effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione.

A tal fine è 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 (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata). Gli enti che negli ultimi tre esercizi hanno formalmente attivato un processo di accelerazione della propria capacità di riscossione (4) possono calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità facendo riferimento ai risultati di tali tre esercizi.

L'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata.

Per le entrate tributarie che finanziano la sanità accertate sulla base degli atti di riparto e per le manovre fiscali regionali destinate al finanziamento della sanità o libere, e accertate per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze, non è effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità. (9)

Nel primo esercizio di applicazione del presente principio è possibile stanziare in bilancio una quota almeno pari al 50% dell'importo dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione. Nel secondo esercizio lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari almeno al 75% dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione, e dal terzo esercizio l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo. Con riferimento agli enti locali, nel 2015 è stanziata in bilancio una quota dell'importo dell'accantonamento 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 di cui all'articolo 36, e 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 del presente principio, l'ente accantona nell'avanzo di amministrazione l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio.

In sede di assestamento di bilancio e 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, in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri.

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

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

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.

Il fondo crediti di dubbia esigibilità è articolato distintamente in considerazione della differente natura dei crediti.

Non sono oggetto di svalutazione i crediti da altre amministrazioni pubbliche, i crediti assistiti da fidejussione e le entrate tributarie che, sulla base dei principi contabili di cui al paragrafo 3.7, sono

accertate per cassa.

Non sono altresì oggetto di svalutazione le entrate di dubbia e difficile esazione riguardanti entrate riscosse da un ente per conto di un altro ente e destinate ad essere versate all'ente beneficiario finale.

Il fondo crediti di dubbia esigibilità è accantonato dall'ente beneficiario finale.

Quando un credito è dichiarato definitivamente ed assolutamente inesigibile, lo si elimina dalle scritture finanziarie e, per lo stesso importo del credito che si elimina, si riduce la quota accantonata nel risultato di amministrazione a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità.

A seguito di ogni provvedimento di riaccertamento dei residui attivi è rideterminata la quota dell'avanzo di amministrazione accantonata al fondo crediti di dubbia esigibilità

L'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata", sulla base della determinazione dell'ammontare definitivo del fondo crediti di dubbia esigibilità rispetto alla consistenza dei residui attivi di fine anno, può essere destinata alla copertura dello stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità del bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.Il primo accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità è eseguito in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, ed è effettuato con riferimento all'importo complessivo dei residui attivi risultanti dopo la cancellazione dei crediti al 31 dicembre 2014 cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015. Per effetto della gestione ordinaria che, annualmente, comporta la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione dei vecchi crediti, lo stock complessivo dei residui attivi tende ad essere sostanzialmente stabile nel tempo. Pertanto, se l'ammontare dei residui attivi non subisce significative variazioni nel tempo, anche la quota del risultato di amministrazione accantonata al fondo crediti di dubbia esigibilità tende ad essere stabile e, di conseguenza, gran parte dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità effettuato annualmente nel bilancio di previsione per evitare di spendere entrate non esigibili nell'esercizio, non è destinato a confluire nella quota del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità. Infatti, se i residui attivi sono stabili nel tempo, nella quota del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità confluisce solo la parte del fondo accantonato nel bilancio di previsione di importo pari agli utilizzi del fondo crediti a seguito della cancellazione o dello stralcio dei crediti dal bilancio. Tuttavia, in considerazione delle difficoltà di applicazione dei nuovi principi riguardanti la gestione dei residui attivi e

del fondo crediti di dubbia esigibilità che hanno determinato l'esigenza di rendere graduale l'accantonamento nel bilancio di previsione, in sede di rendiconto relativo all'esercizio 2015 e agli esercizi successivi, fino al 2018, la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità può essere determinata per un importo non inferiore al seguente:

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

---

L'adozione di tale facoltà è effettuata tenendo conto della situazione finanziaria complessiva dell'ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019.
Si rinvia all'esempio n. 5, riportato in appendice, che costituisce parte integrante del presente principio.
3.4 Nel caso di accertamento e/o riscossione di entrate per le quali, in bilancio, non è prevista l'apposita "tipologia di entrata" e non è possibile procedere alla variazione del bilancio essendo scaduti i termini di legge, l'operazione è registrata istituendo, in sede di gestione, apposita voce, con stanziamento pari a zero. Tale procedimento è diretto a garantire la corretta applicazione dell'articolo 7 del Decreto legislativo n. 118 del 2011, che prevede il divieto di imputazione provvisoria delle operazioni alle partite di giro. Alle entrate derivanti da trasferimenti da Stato, Regioni, altri soggetti, per le quali, a causa delle scarse informazioni disponibili, non risulti possibile individuare esattamente la natura del trasferimento entro la chiusura del rendiconto, è possibile attribuire una denominazione generica che, in ogni caso, individui che trattasi di trasferimenti da Stato, di trasferimenti da Regione, ecc..
3.5 Nel caso di rateizzazione di entrate proprie l'accertamento dell'entrata è effettuato ed imputato all'esercizio in cui l'obbligazione nasce a condizione che la scadenza dell'ultima rata non sia fissata oltre

i 12 mesi successivi.

L'accertamento di entrate rateizzate oltre tale termine è effettuato nell'esercizio in cui l'obbligazione sorge con imputazione agli esercizi in cui scadono le rate.

Gli interessi attivi relativi alla rateizzazione devono essere imputati distintamente rispetto alle entrate cui si riferiscono. La rateizzazione di un'entrata esigibile negli esercizi precedenti determina la cancellazione del residuo attivo dalle scritture della contabilità finanziaria e l'accertamento del medesimo credito nell'esercizio in cui viene concessa la rateizzazione con imputazione agli esercizi previsti dal piano di rateizzazione. Tali registrazioni possono essere effettuate nel corso del riaccertamento ordinario dei residui. La rateizzazione delle entrate, nel rispetto dei limiti previsti dalla legge e dal regolamento dell'ente, deve risultare da atti formali.

3.6 Con riferimento alle diverse tipologie di entrata la scadenza del credito:

a) coincide con l'esigibilità del credito per le entrate tributarie ed extratributarie;

b) coincide con l'esercizio finanziario in cui è adottato l'atto amministrativo di impegno relativo al contributo o al finanziamento, nel caso di entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche, in conformità alle modalità indicate al punto 5.2 lettera c), con particolare riferimento alle modalità temporali ed alle scadenze in cui il trasferimento è erogato. A tal fine, l'ordinamento contabile prevede che ogni amministrazione pubblica, che impegna spese a favore di altre amministrazioni pubbliche, ne dia comunicazione ai destinatari. Per quanto riguarda le erogazioni effettuate dal Ministero dell'interno agli enti locali in base alla normativa vigente, il rispetto di tale principio viene assicurato attraverso la divulgazione degli importi delle cosiddette spettanze attraverso il sito internet istituzionale. Tale strumento di divulgazione può essere adottato anche dagli altri Enti. Con riferimento ai trasferimenti ed ai contributi da amministrazioni pubbliche che non adottano il medesimo principio della competenza finanziaria, l'esigibilità dell'entrata è determinata in considerazione dell'esigibilità della stessa, a prescindere dall'esercizio di imputazione dell'impegno da parte dell'amministrazione erogante;

c) per quanto riguarda, in particolare, i "Contributi a rendicontazione", costituiti dai trasferimenti erogati annualmente a favore di un'amministrazione sulla base della rendicontazione delle spese sostenute, e di una precedente formale deliberazione/determinazione dell'ente erogante di voler finanziare la spesa" a rendicontazione", l'accertamento è imputato secondo le seguenti modalità, definite distintamente per

i trasferimenti erogati tra amministrazioni pubbliche che adottano il principio della competenza finanziaria potenziato e per i trasferimenti erogati da soggetti che non adottano tale principio:
- in caso di trasferimenti a rendicontazione erogati da un'amministrazione che adotta il principio della competenza finanziaria potenziato, l'amministrazione beneficiaria del contributo accerta l'entrata con imputazione ai medesimi esercizi in cui l'amministrazione erogante ha registrato i corrispondenti impegni. La delibera con cui un ente decide di erogare contributi "a rendicontazione" a favore di altri enti, per la realizzazione di determinate spese, costituisce un'obbligazione giuridicamente perfezionata, anche se condizionata alla realizzazione della spesa, a seguito della quale:
- l'ente erogante è tenuto ad impegnare l'intera spesa prevista nella delibera, con imputazione agli esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte dell'ente beneficiario (cronoprogramma). L'individuazione degli esercizi cui imputare la spesa per trasferimenti è effettuata sulla base dei programmi presentati dagli enti finanziati per ottenere il contributo;
- l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate, con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni.
Nel corso della gestione, l'attuazione della spesa potrebbe avere un andamento differente rispetto a quello previsto. Di tali eventuali differenze, l'Ente beneficiario provvede a dare tempestiva comunicazione all'Ente erogante in occasione delle rendicontazioni, aggiornando il programma o cronoprogramma della spesa. A seguito di tali aggiornamenti, entrambi gli enti provvedono alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione e alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.
- Nel caso di trasferimenti erogati "a rendicontazione" da soggetti che non adottano il medesimo principio della competenza finanziaria potenziata, l'ente beneficiario accerta l'entrata a seguito della formale deliberazione, da parte dell'ente erogante, di erogazione del contributo a proprio favore per la realizzazione di una determinata spesa . L'entrata è imputata agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato (sulla base del crono programma), in quanto il diritto di riscuotere il contributo (esigibilità) sorge a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione è resa.
- Per quanto riguarda, in particolare, i contributi del Ministero della giustizia per gli uffici giudiziari, l'accertamento è effettuato sulla base della formale comunicazione di riconoscimento del credito nei

confronti del Comune, da parte del Ministero della Giustizia, a seguito dell'esame della rendicontazione presentata, o in assenza, sulla base dell'effettivo incasso. In ogni caso, è annualmente considerato esigibile il 70 per cento del contributo globalmente erogato nell'anno precedente o nell'ultimo esercizio in cui il Ministero della giustizia ha erogato il contributo a favore del comune (articolo 2, comma 2, del DPR 4 maggio 1998, n. 187). La rata a saldo è accertata sulla base della formale comunicazione di riconoscimento del credito da parte del Ministero della Giustizia, o in assenza, sulla base dell'effettivo incasso. Nell'esercizio in cui è incassato il saldo, si provvede alla cancellazione degli eventuali residui attivi riguardanti l'acconto della rata cui il saldo si riferisce e gli acconti degli esercizi precedenti, se non correlati a formale riconoscimento del credito da parte del Ministero. In sede di riaccertamento straordinario dei residui di cui all'articolo 3 comma 7, del presente decreto, e successive modificazioni e integrazioni, l'ente provvede a cancellare i residui attivi riguardanti gli esercizi per i quali il comune ha già incassato la rata a saldo;

d) coincide con i termini di pagamento previsti nel permesso di costruire, mentre la registrazione contabile dell'operazione è effettuata al momento del rilascio del permesso;

3.7.1 Le entrate tributarie gestite attraverso ruoli ordinari e le liste di carico sono accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui sono emessi il ruolo l'avviso di liquidazione e di accertamento e 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 si rinvia ai principi riguardanti l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e la rateizzazione delle entrate. A decorrere dalla data di entrata in vigore di tale principio, le entrate per le quali è già stato emesso il ruolo ma che non erano state accertate - ritenendo opportuno, per ragioni di prudenza, procedere all'accertamento per cassa - potranno essere accertate per cassa fino al loro esaurimento.

Ai fini di una effettiva trasparenza contabile, si ritiene opportuno indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni o nell'Attivo circolante (a seconda della data del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale con il principio della contabilità finanziaria potenziato. A seguito della riscossione di tali crediti si provvede alla corrispondente riduzione del credito cui l'incasso si riferisce iscritto nello stato

patrimoniale.

L'importo di tali crediti indicato nello stato patrimoniale è pari a 0 se trattasi di crediti di probabile inesigibilità.

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

Le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi sono accertati per cassa. Sono accertati per cassa anche le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi riguardanti tipologie di entrate diverse dai tributi, esclusi i casi in cui è espressamente prevista una differente modalità di accertamento.

Nel caso di avvisi di accertamento riguardanti entrate per le quali non è stato effettuato l'accertamento contabile alla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 118/2011, si procede a tale registrazione quando l'avviso diventa definitivo (sempre se il contribuente non abbia già effettuato il pagamento del tributo). In tal caso l'entrata è imputata alla voce del piano dei conti relativa al tributo considerato "riscosso a seguito di attività di verifica e controllo".

3.7.2 Le entrate tributarie riscosse attraverso il bilancio dello Stato o di altra amministrazione pubblica sono accertate nell'esercizio in cui è adottato l'atto amministrativo di impegno della corrispondente spesa nel bilancio dello Stato e dell'amministrazione pubblica che ha incassato direttamente il tributo.

3.7.3 L'articolo 20, commi 2, 2-bis, e 2-ter, del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, prevede che le Regioni:

"2. Per garantire effettività al finanziamento dei livelli di assistenza sanitaria, le regioni:

a) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente, ivi compresa la quota premiale condizionata alla verifica degli adempimenti regionali, le quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate. Ove si verifichi la perdita definitiva di quote di finanziamento condizionate alla verifica di adempimenti regionali, ai sensi della legislazione vigente, detto evento è registrato come cancellazione dei residui attivi nell'esercizio nel quale la perdita si determina definitivamente[1] ;

b) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso.

2-bis. I gettiti derivanti dalle manovre fiscali regionali e destinati al finanziamento del Servizio sanitario regionale sono iscritti nel bilancio regionale nell'esercizio di competenza dei tributi.

2-ter. La quota dei gettiti derivanti dalle manovre fiscali regionali destinata obbligatoriamente al finanziamento del Servizio sanitario regionale, ai sensi della legislazione vigente sui piani di rientro dai disavanzi sanitari, è iscritta nel bilancio regionale triennale, nell'esercizio di competenza dei tributi, obbligatoriamente per l'importo stimato dal competente Dipartimento delle finanze, ovvero per il minore importo destinato al Servizio sanitario regionale ai sensi dell'articolo 1, comma 80, della legge 23 dicembre 2009, n. 191. Tale iscrizione comporta l'automatico e contestuale accertamento ed impegno dell'importo nel bilancio regionale. La regione non può disimpegnare tali somme, se non a seguito di espressa autorizzazione da parte del Tavolo di verifica degli adempimenti, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 80, della legge 23 dicembre 2009, n. 191 e s.m.i.. In relazione a tale autorizzazione la regione è tenuta a trasmettere al Tavolo di verifica degli adempimenti la relativa documentazione corredata della valutazione d'impatto operata dal competente Dipartimento delle Finanze. Ove si verifichi in sede di consuntivazione dei gettiti fiscali un minore importo effettivo delle risorse derivanti dalla manovra fiscale regionale rispetto all'importo che ha formato oggetto di accertamento ed impegno, detto evento è contabilmente registrato nell'esercizio nel quale tale perdita si determina come cancellazione dei residui attivi."

3.7.4 Le entrate tributarie riscosse e versate nei conti di tesoreria centrale intestati alle Regioni sono considerate incassate quando sono versate nei conti correnti bancari delle Regioni.

3.7.5 Le entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti sono accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto o, per i gettiti derivanti dalle manovre fiscali delle regioni, nell'esercizio di competenza, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze ai sensi dell'art. 77-quater, comma 6, ultimo periodo del decreto-legge n. 112/2008, considerando anche l'eventuale aggiornamento infrannuale della stima effettuata ai sensi del citato art. 77-quater del decreto-legge n. 112/2008, fornito dal Dipartimento delle finanze. Gli enti locali possono accertare l'addizionale comunale Irpef per un importo pari a quello accertato nell'esercizio finanziario del secondo anno precedente quello di riferimento e comunque non superiore alla somma degli incassi dell'anno precedente in c/residui e del secondo anno precedente in c/competenza, riferiti all'anno di imposta (ad esempio, nel 2016 le entrate per l'addizionale comunale irpef sono accertate per un importo pari agli accertamenti del 2014 per addizionale irpef, incassati in c/competenza nel 2014 e in c/residui nel

2015). In caso di modifica delle aliquote, l'importo da accertare nell'esercizio di riferimento in cui sono state introdotte le variazioni delle aliquote e in quello successivo, è riproporzionato tenendo conto delle variazioni deliberate. In caso di modifica della fascia di esenzione, l'importo da accertare nell'esercizio di riferimento e in quello successivo, è stimato sulla base di una valutazione prudenziale. In caso di istituzione del tributo, per il primo anno, l'accertamento è effettuato sulla base di una stima prudenziale effettuata dall'ente mediante l'utilizzo del simulatore fiscale disponibile sul portale del federalismo fiscale. In ogni caso l'importo da accertare conseguente alle modifiche delle aliquote e della fascia di esenzione, o all'istituzione del tributo, non può essere superiore a quello risultante dall'utilizzo del simulatore fiscale disponibile sul portale del federalismo fiscale. La componente dell'avanzo costituita da residui attivi accertati sulla base di stime è evidenziata nella rappresentazione dell'avanzo di amministrazione.

Periodicamente l'ente verifica il grado di realizzazione di tali residui attivi e provvede all'eventuale riaccertamento dandone conto nella relazione al rendiconto. Sono 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. Si raccomanda di gestire e controllare con attenzione i crediti derivanti dai tributi accertati per cassa. (9)

3.7.6 Sono 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 avvisi di liquidazione e di accertamento, di ruoli e liste di carico, accertate sulla base di documenti formali emessi dall'ente e imputati all'esercizio in cui l'obbligazione scade (per tali entrate si rinvia ai principi riguardanti l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e la rateizzazione delle entrate).

3.7.7 L'accertamento da parte delle autonomie speciali delle entrate tributarie di spettanza statutaria riscosse direttamente e integralmente, compresi i conguagli, tramite la struttura di gestione, le amministrazioni periferiche dello Stato, o altri agenti contabili è effettuato per cassa. (9)

3.7.8 Entrate tributarie di spettanza statutaria riscosse direttamente tramite la struttura di gestione o altri agenti contabili, ed oggetto di conguaglio tramite capitolo di spesa del bilancio dello Stato. L'accertamento e l'imputazione nell'anno di riferimento da parte delle autonomie speciali degli acconti riguardanti tali entrate è effettuato per cassa. I conguagli sono accertati secondo le modalità indicate al

punto 3.7.10. Per la Regione Trentino Alto Adige e le Province di Trento e Bolzano l'applicazione di tale principio decorre dalla data individuata nell'atto di modifica del "decreto dei versamenti diretti" (D.M. 20 luglio 2011) che consenta di avvicinare l'ammontare degli incassi all'effettiva spettanza dell'anno di riferimento. Sino a quando non interviene la modifica del decreto dei versamenti diretti nel senso sopra riportato, per la Regione Trentino Alto Adige e le Province di Trento e Bolzano, l'accertamento e l'imputazione è effettuato secondo le modalità seguite prima dell'adozione del presente decreto. (9)

3.7.9 Le entrate tributare devolute alle autonomie speciali integralmente tramite capitolo di spesa del Bilancio dello Stato:

a) Per ciascun esercizio l'accertamento degli acconti è effettuato nell'importo determinato con i dati disponibili più recenti relativi alle devoluzioni spettanti in base allo Statuto, anche sulla base di preconsuntivi, e riepilogati in un prospetto formalmente comunicato da RGS-IGEPA entro il mese di maggio di ogni anno, preventivamente comunicato, anche in via informale, alle autonomie speciali anche ai fini di una verifica.

Nelle more della predetta comunicazione le Autonomie quantificano provvisoriamente l'accertamento sulla base dei dati disponibili più recenti relativi alle devoluzioni spettanti in base allo Statuto.

La base di riferimento per gli acconti è aggiornata nel mese di ottobre di ciascun anno, per tenere conto dell'andamento del gettito delle entrate tributarie rilevato a livello nazionale, secondo le modalità riportate alla lettera a).

In quanto destinati ad essere impegnati e pagati dallo Stato nel corso dell'esercizio, pur nei limiti dello stanziamento di bilancio, le Autonomie imputano contabilmente gli acconti all'esercizio in cui è effettuato l'accertamento;

b) Modalità di rideterminazione degli acconti erogati tramite capitolo di spesa del Bilancio dello Stato, sulla base dell'andamento del gettito delle entrate tributarie rilevato a livello nazionale.

Entro il mese di ottobre di ogni anno, le quantificazioni comunicate da RGS ai sensi del punto 4.1 entro il mese di maggio, sono aggiornate per tenere conto del gettito delle entrate tributarie dell'esercizio rilevato a livello nazionale dal Bollettino delle entrate tributarie relativo al mese di agosto, pubblicato dal Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze (dati cumulati).

Gli acconti così rideterminati sono impegnati dallo Stato compatibilmente con lo stanziamento di bilancio dello Stato.

Gli indicatori utilizzati per adeguare gli acconti all'andamento delle entrate tributarie sono costituiti dalle variazioni degli incassi desunti dalla tabella «Sintesi del Bilancio dello Stato» del Bollettino delle entrate tributarie relative al mese di agosto distintamente per i seguenti tributi: IRES, IRPEF e IVA.
Per gli altri tributi, la rideterminazione degli acconti è effettuata sulla base di un indicatore calcolato come differenza tra il totale dei tributi diretti e i dati relativi a IRES, IRPEF (per i tributi diretti) e come differenza tra il totale dei tributi indiretti e i dati relativi a IVA (per i tributi indiretti).
Per l'adeguamento delle devoluzioni riguardanti i giochi e le scommesse si fa espresso riferimento all'indicatore relativo a tali tributi.
In considerazione di quanto previsto dall'ordinamento della Regione Valle d'Aosta, per tale Autonomia l'importo dell'ultimo acconto impegnato dallo Stato ed accertato dalla Regione, è rideterminato nell'esercizio in modo da integrare o rettificare l'ammontare complessivo degli acconti relativi all'esercizio in corso sulla base degli ultimi dati resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato - IGEPA, là dove i dati dell'Agenzia delle entrate rilevano ai fini della determinazione delle compartecipazioni statutarie. (9)
3.7.10 I conguagli relativi alle entrate devolute di cui ai punti 3.7.8 e 3.7.9 sono definiti secondo quanto stabilito dagli statuti e dalle norme di attuazione, e comunicati da RGS-IGEPA e dal Dipartimento delle finanze entro il mese di giugno del secondo esercizio successivo a quello di riferimento sulla base dei dati ufficiali di riferimento e, in assenza di questi ultimi, i conguagli sono definiti in via provvisoria in base ai dati disponibili. La quantificazione dei conguagli sia definitivi che provvisori è preventivamente comunicata, anche in via informale, alle autonomie speciali anche ai fini di una verifica. I conguagli sono accertati e imputati all'esercizio nel quale sono definiti.
Lo Stato impegna e paga i conguagli nel corso del medesimo esercizio, nei limiti dello stanziamento disponibile.
In caso di mancata quantificazione del conguaglio entro tale termine le Autonomie speciali definiscono, accertano e imputano comunque i conguagli che dovevano essere quantificati nell'esercizio in applicazione delle norme statutarie.
Nel caso in cui, in occasione del conguaglio, risulti la necessità di restituire al Bilancio dello Stato acconti riscossi in eccesso rispetto all'importo definitivo della spettanza, le Autonomie effettuano una regolazione contabile a favore delle entrate tributarie accertate nell'esercizio. Nel caso di acconti o

conguagli accertati in eccesso e non riscossi, le autonomie cancellano il residuo attivo in occasione del primo riaccertamento ordinario. (9) 3.7.11 Principio di salvaguardia.

Le Autonomie speciali accertano tutte le entrate tributarie di spettanza statutaria (acconti e conguagli) erogate tramite capitolo di spesa del Bilancio dello Stato, anche se lo Stato non può impegnare per incapienza degli stanziamenti dei capitoli di spesa. Lo Stato impegna la differenza nell'esercizio successivo. (9)

3.7.12 Gli accantonamenti, previsti dal D.L. 201/2011 e dalle leggi successive a carico delle Autonome speciali, sono registrati nella parte corrente della spesa, previo stanziamento, ad inizio esercizio, del contributo che si prevede sarà posto a carico dell'Ente. A seguito della quantificazione definitiva dell'accantonamento, le Autonomie speciali provvedono:

a) all'impegno della relativa spesa e, nei casi di accertamento delle entrate tributarie devolute per cassa, al contestuale accertamento delle entrate tributarie che l'hanno finanziata;

b) alla relativa regolazione contabile, attraverso l'emissione dell'ordinativo di pagamento a valere dell'impegno di cui alla lettera a, versato in entrata del bilancio dell'Ente con imputazione all'accertamento delle entrate tributarie devolute (nei casi di entrate accertate per cassa, all'accertamento di cui alla lettera a).

Per evitare una duplicazione nel concorso agli obiettivi di finanza pubblica in termini di indebitamento delle Autonomie speciali, considerato che gli obiettivi del patto di stabilità interno sono definiti considerando gli effetti degli accantonamenti in termini di indebitamento, le spese relative agli accantonamenti continuano a non rilevare ai fini del patto di stabilità interno. (9)

3.7.13 Per la Regione Trentino Alto Adige e per le Province autonome di Trento e Bolzano i conguagli delle quote di spettanza dei tributi relativi agli esercizi antecedenti il 2014, non già contabilizzate a residuo sul bilancio della Regione o delle Province autonome sono accertate ed imputate dai medesimi enti all'anno di corresponsione da parte dello Stato. (9)

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

3.9 Le entrate derivanti da interessi attivi sono accertate imputandole all'esercizio in l'obbligazione giuridica attiva risulta esigibile. Con riferimento agli interessi bancari esigibili alla data del 31 dicembre e

comunicati nei primi mesi dell'anno successivo, è possibile accertare l'entrata nell'anno successivo, imputandola all'esercizio precedente, sulla base della comunicazione della banca o dell'incasso verificatosi prima dell'approvazione del rendiconto.
Le entrate per interessi di mora (ad esempio per ritardato pagamento canoni affitto) sono accertate al momento dell'incasso.
3.10 Le entrate derivanti dalla gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio, quali locazioni e concessioni, sono accertate sulla base dell'idonea documentazione predisposta dall'ente creditore ed imputate all'esercizio in cui l'entrata è esigibile. Le entrate derivanti da concessioni pluriennali, che non garantiscono accertamenti costanti negli esercizi e costituiscono entrate straordinarie non ricorrenti, sono considerate destinate al finanziamento di interventi di investimento.
3.11 L'obbligazione per i permessi di costruire è articolata in due quote. La prima (oneri di urbanizzazione) è immediatamente esigibile, ed è collegata al rilascio del permesso al soggetto richiedente,, salva la possibilità di rateizzazione (eventualmente garantita da fidejussione), la seconda (costo di costruzione) è esigibile nel corso dell'opera ed, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione dell'opera. Pertanto, la prima quota è accertata e imputata nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso, la seconda è accertata a seguito della comunicazione di avvio lavori e imputata all'esercizio in cui, in ragione delle modalità stabilite dall'ente, viene a scadenza la relativa quota. Le entrate concernenti i permessi di costruire destinati al finanziamento delle opere a scomputo di cui al comma 2 dell'art. 16 del decreto del Presidente della Repubblica N. 380/2001, sono accertate nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso e imputate all'esercizio in cui la convenzione e gli accordi prevedono la consegna e il collaudo delle opere. Anche la spesa per le opere a scomputo è registrata nell'esercizio in cui nasce l'obbligazione giuridica, ovvero nell'esercizio del rilascio del permesso e in cui sono formalizzati gli accordi e/o convenzioni che prevedono la realizzazione delle opere, con imputazione all'esercizio in cui le convenzioni e gli accordi prevedono la consegna del bene. A seguito della consegna e del collaudo, si emette il titolo di spesa, versato in quietanza di entrata del bilancio dell'ente stesso, all'entrata per permessi da costruire (trattasi di una regolazione contabile). La rappresentazione nel bilancio di previsione di entrate per permessi da costruire destinate al finanziamento di opere a scomputo è possibile solo nei casi in cui la consegna delle opere è prevista dai documenti di

programmazione (Sezione strategica del DUP).

3.12 Le entrate UE sono accertate, distintamente per la quota finanziata direttamente dalla UE e per la quota di cofinanziamento nazionale (statale, attraverso i fondi di rotazione, regionale o di altre amministrazioni pubbliche), a seguito dell'approvazione, da parte della Commissione europea, del piano economico-finanziario e imputate negli esercizi in cui l'Ente ha programmato di eseguire la spesa. Infatti, l'esigibilità del credito dipende dall'esecuzione della spesa finanziata con i fondi comunitari (UE e nazionali).

L'eventuale erogazione di acconti è accertata nell'esercizio in cui è incassato l'acconto. Le entrate derivanti dai finanziamenti UE utilizzate per il finanziamento di spese correnti sono classificate tra i Trasferimenti correnti (9), comprese le quote dei Fondi UE destinati agli investimenti utilizzate per finanziare spese correnti (nel rispetto dei regolamenti comunitari). Trattandosi di finanziamenti a rendicontazione, l'importo delle entrate da accertare tra i trasferimenti correnti è determinato in considerazione dell'ammontare dell'impegno delle correlate spese correnti.

Gli incassi UE versati nei conti di tesoreria centrale intestati alle Regioni sono considerati incassati nel bilancio delle Regioni.

La contabilizzazione di tale operazione nel bilancio della Regione comporta:

-la registrazione dell'accertamento e della riscossione del finanziamento UE;

- la registrazione del contemporaneo impegno e versamento di tali risorse nel conto di tesoreria centrale (attraverso l'emissione di un mandato versato in quietanza di entrata). All'impegno delle spese determinate dal versamento nel conto di tesoreria centrale (tra le operazioni finanziarie) corrisponde l'accertamento dell'entrata derivante dal prelevamento dal conto di tesoreria.;

- al momento dell'effettivo prelievo delle somme presenti nel conto di tesoreria centrale, la registrazione dell'incasso derivante dal prelevamento dal conto di tesoreria.

3.13 Nella cessione di beni immobili, l'obbligazione giuridica attiva nasce al momento del rogito (e non al momento dell'aggiudicazione definitiva della gara). In tale momento, l'entrata deve essere accertata con imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria. L'accertamento è registrato anticipatamente nel caso in cui l'entrata sia incassata prima del rogito, salve le garanzie di legge.

Nel caso in cui il contratto di compravendita preveda il pagamento differito, è consentito l'accertamento

delle entrate con imputazione nel primo esercizio se il pagamento non è stabilito oltre i 12 mesi dell'anno successivo.

L'importo dell'obbligazione attiva è registrato senza distinguere il plusvalore, in quanto tale fenomeno non è rilevabile dalla contabilità finanziaria.

Il corrispettivo della cessione è interamente destinato alla spesa di investimento al netto del debito IVA. Tale principio è diretto a garantire la copertura finanziaria dell'eventuale posizione debitoria al termine previsto per la liquidazione periodica dell'IVA e consente, ai fini degli equilibri di bilancio, di destinare l'entrata iscritta tra le entrate in c/capitale a copertura delle spese correnti per il pagamento dell'IVA. In ogni caso risulta possibile destinare l'entrata in conto capitale corrispondente al debito IVA a copertura della spesa determinata dall'IVA dovuta per spese di investimento (credito IVA). Si rinvia ai principi contabili applicati concernenti la contabilizzazione dell'IVA.

Il corrispettivo della cessione di beni immobili può essere destinato anche all'estinzione anticipata di prestiti (rinvio ai principi concernenti l'estinzione anticipata di prestiti).

3.14 Per tutte le altre cessioni di beni, l'obbligazione giuridica attiva nasce con il trasferimento della proprietà. In tale momento, l'entrata deve essere accertata con imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria.

3.15 La cessione di diritti di superficie prevede la riscossione di un canone che, in genere, è incassato anticipatamente.

L'obbligazione attiva sorge con il rogito, ed è in tale momento che l'entrata deve essere accertata, con imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria.

L'accertamento è anticipato nel caso in cui l'entrata sia incassata anticipatamente rispetto al rogito, salve le garanzie di legge. Se il diritto di superficie è convertito in un diritto di proprietà si applicano le norme della cessione dei beni.

3.16 L'entrata derivante dalla concessione di diritti su beni demaniali o patrimoniali è accertata a seguito dell'emanazione dell'atto amministrativo, con imputazione contabile all'esercizio previsto nell'atto amministrativo per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria.

3.17 Nel corso della gestione particolare attenzione deve essere dedicata alle scelte di indebitamento che vanno attentamente valutate nella loro portata e nei riflessi che provocano nella gestione dell'anno in corso e degli anni successivi, in riferimento al costante mantenimento degli equilibri economico-

finanziari nel tempo.

Nella gestione delle spese d'investimento, il ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli interventi programmati si realizza se non sono presenti risorse finanziarie alternative che non determinino oneri indotti per il bilancio dell'ente. A questo fine, occorre operare un'attenta e costante valutazione preventiva prima di ricorrere all'indebitamento.

Per mantenere il controllo dell'indebitamento netto dell'ente e per raggiungere al meglio gli obiettivi di finanza pubblica, è opportuno il ricorso a forme flessibili di indebitamento quali le aperture di credito e altre disponibili per l'ente, per garantire l'inerenza e la corrispondenza tra flussi di risorse acquisite con il ricorso all'indebitamento e fabbisogni di spesa d'investimento. Ciò favorisce una migliore programmazione pluriennale delle opere pubbliche e della spesa d'investimento finanziata con l'indebitamento e un andamento sostenibile del medesimo, sia in termini di indebitamento netto annuale, sia di ammontare complessivo del debito in ammortamento (stock di debito), sempre nella garanzia della integrale copertura finanziaria degli interventi programmati e realizzati.

Ai fini del mantenimento dell'equilibrio patrimoniale, è opportuno commisurare il periodo di ammortamento dell'indebitamento al presumibile periodo nel quale gli investimenti correlati potranno produrre la loro utilità.

3.18 Un'entrata derivante dall'assunzione di prestiti è accertata nel momento in cui è stipulato il contratto di mutuo o prestito (anche obbligazionario, ove consentito dall'ordinamento) o, se disciplinata dalla legge, a seguito del provvedimento di concessione del prestito. L'accertamento è imputato all'esercizio nel quale la somma oggetto del prestito è esigibile (quando il soggetto finanziatore rende disponibile le somme oggetto del finanziamento).

Generalmente, nei mutui tradizionali la somma è esigibile al momento della stipula del contratto o dell'emanazione del provvedimento.

Considerato che, nel rispetto del principio della competenza finanziaria, i correlati impegni relativi alle spese di investimento sono imputati all'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili, l'inerenza tra l'entrata accertata a titolo di indebitamento e la relativa spesa finanziata è realizzata attraverso appositi accantonamenti al fondo pluriennale vincolato (rinvio al principio di cui al punto 5.4). Nel caso in cui le leggi consentano agli enti di indebitarsi in relazione ad obbligazioni già scadute contabilizzate in esercizi precedenti non si dà luogo all'istituzione del fondo pluriennale vincolato.

Nei casi in cui la Cassa Depositi e Prestiti (o altro istituto finanziatore), rende immediatamente disponibili le somme oggetto del finanziamento in un apposito conto intestato all'ente, le stesse si intendono immediatamente esigibili (e danno luogo a interessi attivi) e devono essere accertate e riscosse. Pertanto, anche in tali casi, l'entrata è interamente accertata e imputata nell'esercizio in cui le somme sono rese disponibili. A fronte dell'indicato accertamento, l'ente registra, tra le spese, l'impegno ed il pagamento riguardanti il versamento dei proventi del prestito al deposito presso la Cassa Depositi e Prestiti. Il mandato emesso per la costituzione del deposito bancario è versato in quietanza di entrata nel bilancio dell'ente, consentendo la rilevazione contabile dell'incasso derivante dal prestito. A fronte dell'impegno per la costituzione del deposito bancario, si rileva, imputandolo sempre al medesimo esercizio, l'accertamento delle somme destinate ad essere prelevate dal conto di deposito.

3.19 Nel caso di finanziamenti attivati con "aperture di credito", che si consolidano in mutui passivi a seguito dell'effettiva necessità di liquidità, costituite in relazione ad esigenze di programmazione e di successiva realizzazione di investimenti, l'accertamento viene disposto, dal responsabile del contratto di prestito, sulla base degli effettivi utilizzi dell'apertura di credito (erogato). L'utilizzo dell'apertura di credito è effettuato sulla base delle necessità finanziarie dei correlati impegni di spesa nell'esercizio. Gli importi dei singoli accertamenti ed i relativi esercizi di imputazione dell'entrata corrispondono a quelli degli impegni effettuati per la corrispondente spesa di investimento, sulla base del cronoprogramma di spesa.

3.20 Le operazioni di indebitamento sono registrate tra le accensioni di prestiti nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 3, comma 17, della legge n. 350/2003 e successive modificazioni ed integrazioni e contabilizzate secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 76, della legge n. 311 del 2004. Il debito deve essere iscritto nel bilancio dell'ente che provvede all'effettivo pagamento delle rate di ammortamento anche se il pagamento risulta effettuato a seguito di delegazione di pagamento. L'amministrazione pubblica beneficiaria del mutuo, le cui rate di ammortamento sono corrisposte agli istituti finanziatori da un'amministrazione pubblica diversa, iscrive il ricavato del mutuo nelle entrate per trasferimenti in conto capitale con vincolo di destinazione agli investimenti. Nel caso in cui il pagamento delle rate di ammortamento risulti effettuato pro quota da più enti, anche il debito deve essere iscritto pro quota nei bilanci degli enti coinvolti.

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. 4, 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. 4, e successivi rifinanziamenti, di cui al decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 e di cui al decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, gli enti locali applicano l'art. 52, comma 1-ter, del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, nella legge 23 luglio 2021, n. 106;

- 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. PERIODO ELIMINATO DAL DECRETO 10 OTTOBRE 2024.

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 un importo corrispondente al fondo risultante dal relativo prospetto dimostrativo, ed è reiscritto in spesa al netto del rimborso dell'anticipazione effettuato nell'esercizio. Gli enti locali applicano l'art. 52, comma 1-ter, del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, nella legge 23 luglio 2021, n. 106.

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.
Per gli enti locali che si trovano in stato di dissesto finanziario ai sensi dell'art. 244 del decreto legislativo 18 agosto 2020, n. 267 si richiamano le seguenti norme dalle quali deriva l'obbligo di conservare l'accantonamento del FAL nel risultato di amministrazione, da gestire secondo le modalità previste dall'art. 52 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, nella legge 23 luglio 2021, n. 106:
l'art. 255, comma 10, del TUEL, aggiornato dall'art. 1, comma 789 della legge 29 dicembre 2022, n. 197 prevede "Non compete all'organo straordinario di liquidazione l'amministrazione delle anticipazioni di tesoreria di cui all'art. 222, delle anticipazioni di liquidità previste dal decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, e successivi rifinanziamenti, e dal decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, e successivi rifinanziamenti e strumenti finanziari assimilabili, e dei residui attivi e passivi relativi ai fondi a gestione vincolata, ai mutui passivi già attivati per investimenti, ivi compreso il pagamento delle relative spese, nonché l'amministrazione dei debiti assistiti dalla garanzia della delegazione di pagamento di cui all'art. 206";
l'art. 16, commi da 6-ter al 6-sexies del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115 convertito con modificazioni dalla legge 21 settembre 2022, n. 142 che disciplina le modalità di costituzione di un fondo nel risultato di amministrazione di importo pari all'ammontare complessivo delle anticipazioni di

liquidità incassate negli esercizi precedenti e non ancora rimborsate alla data del 31 dicembre 2024 da parte degli enti locali in stato di dissesto finanziario che hanno eliminato il FAL.

Sull'anzidetta disposizione, sono intervenute sia la deroga per i comuni e le province in stato di dissesto finanziario prevista dall'art. 2-bis, decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113 (conv. con legge 7 agosto 2016, n. 160), poi modificato dall'art. 36, comma 2, decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 (conv. con legge 21 giugno 2017, n. 96), sia la delibera della Corte dei conti - Sezione delle autonomie n. 3/SEZAUT/2017/QMIG.

Con le sopra richiamate modifiche normative e, in particolare, da ultimo, con l'art. 36 del decreto-legge n. 50/2017 (convertito con legge n. 96/2017) è stato previsto che «1. In deroga a quanto previsto dall'art. 255, comma 10, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, per i comuni e le province in stato di dissesto finanziario l'amministrazione dei residui attivi e passivi relativi ai fondi a gestione vincolata compete all'organo straordinario della liquidazione. 2. L'amministrazione dei residui attivi e passivi di cui al comma 1 è gestita separatamente, nell'ambito della gestione straordinaria di liquidazione. Resta ferma la facoltà dell'organo straordinario della liquidazione di definire anche in via transattiva le partite debitorie, sentiti i creditori.

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. 269/2003 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 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.

3.21 Gli accertamenti di entrata riguardanti le accensioni di prestiti corrispondono all'aumento del valore nominale dell'indebitamento dell'ente. Le correlate spese riferite agli oneri finanziari sostenute al momento dell'accensione del prestiti e alla quota interessi delle rate di ammortamento dei prestiti sono ricomprese nell'equilibrio della situazione corrente, mentre la quota di rimborso del capitale è imputata al titolo quarto della spesa "Rimborso di prestiti". In genere, gli oneri finanziari sostenuti al momento dell'accensione dei prestiti non comportano, per l'ente, un effettivo esborso. sono quantificati sulla base della documentazione riguardante il prestito e corrispondono alla differenza tra il valore nominale del debito e l'effettivo incasso dei proventi del debito.

La contabilizzazione dell'effettivo aumento del valore nominale dell'indebitamento è effettuata attraverso l'accertamento dell'intero importo del nuovo debito e la contabilizzazione delle riscossioni riguardanti:

- i proventi del debito effettivamente incassati;
- la quietanza riguardante il mandato emesso a favore del proprio bilancio concernente gli oneri finanziari sostenuti al momento dell'accensione del prestito.

3.22 In caso di rinegoziazione dei prestiti, eventuali indennizzi o penalità dell'operazione non possono essere considerate spese finanziate con il nuovo indebitamento, in quanto trattasi di oneri da registrare nella spesa corrente connessi all'atto e al momento temporale in cui si realizza l'operazione di rinegoziazione. Infatti, nel rispetto dell'articolo 119 della Costituzione, in tutti i casi di rinegoziazione dei prestiti, l'ammontare del debito nominale residuo non deve aumentare attraverso la compensazione di oneri finanziari pregressi o spese di rinegoziazione.

In caso di estinzione anticipata, la spesa sostenuta per rimborsare il capitale va allocata al titolo quarto

"Rimborso di prestiti", mentre la spesa relativa agli interessi ancora dovuti o all'eventuale indennizzo o penalità va inserita nel titolo primo.

Pertanto, la rinegoziazione di un finanziamento attraverso l'estinzione anticipata o la ristrutturazione del debito, richiede le seguenti registrazioni contabili:

a) la cancellazione degli impegni riguardanti il rimborso dei prestiti, già registrati e imputati agli esercizi previsti nel piano di ammortamento del finanziamento per il pagamento degli interessi passivi e delle quote capitale (nel rispetto del principio applicato n. 5.6);

b) la reimputazione al titolo 4 della spesa "rimborso prestiti" dell'esercizio in cui avviene l'estinzione anticipata, degli impegni cancellati al punto a) riguardanti la quota capitale del debito residuo (conservando il valore nominale del debito residuo), al fine di consentire la registrazione, nel corso di tale esercizio, del pagamento diretto ad estinguere anticipatamente il debito. Nel rispetto del principio contabile generale n. 4 dell'integrità del bilancio, la registrazione del pagamento è effettuata anche se l'estinzione non comporta effettivi movimenti di cassa. In tal caso il pagamento è registrato attraverso una regolazione contabile);

c) la registrazione contabile della differenza tra il valore nominale del debito che è stato reimputato secondo quanto previsto alla lettera b) e il valore attribuito al debito nell'esercizio in corso, ai fini dell'estinzione anticipata o della ristrutturazione del debito, senza tenere conto dell'eventuale indennizzo o penalità previsto contrattualmente, che devono essere registrati distintamente. Se positiva, tale differenza è registrata al titolo terzo delle entrate, come "Proventi finanziari derivanti dall'estinzione anticipata di prestiti" (E.3.04.99.01.001), se negativa è registrata nel titolo primo, tra gli "Oneri finanziari derivanti dall'estinzione anticipata di prestiti" (U.1.08.99.01.001).

Nel caso di prestiti della Cassa Depositi e prestiti resi immediatamente disponibili in un apposito conto intestato all'ente, contabilizzati secondo le modalità previste dal principio 3.18, se il finanziamento non è stato interamente erogato dalla Cassa Depositi e prestiti, considerato che il residuo debito è registrato al lordo del finanziamento non erogato, cui corrisponde, il residuo attivo registrato nel titolo 5, come "Prelievi da depositi bancari" (cod. E.5.04.07.01.000), ai fini della determinazione del costo/onere dell'operazione, è necessario considerare anche l'importo del residuo attivo registrato nel titolo 5. Conseguentemente, la regolazione contabile relativa alla quota del residuo debito corrispondente al debito ancora non erogato dalla Cassa Depositi e Prestiti è effettuata a valere sia del

residuo attivo, sia dell'entrata riguardante il provento dell'operazione.

In caso di ristrutturazione del debito, si provvede anche;

d) alla registrazione contabile del nuovo prestito, attraverso l'accertamento della nuova entrata da accensione di prestiti e la relativa regolazione contabile (emissione di un mandato sul capitolo riguardante il rimborso di prestiti anticipato, per un importo pari alla quota del rimborso finanziata dal nuovo finanziamento. Tale mandato è versato in entrata del bilancio dell'ente, al capitolo dell'accensione del nuovo prestito);

e) alla registrazione degli impegni riguardanti il nuovo finanziamento, distintamente per la quota interesse e la quota capitale, nel rispetto del principio applicato n. 5.6.

L'estinzione anticipata o la rinegoziazione di un debito che prevede il rimborso del capitale in un'unica soluzione alla scadenza, per il quale l'ordinamento impone forme di ammortamento annuale del prestito, attraverso accantonamenti contabili o operazioni finanziarie quali derivati "bullet/amortizing", si estende anche alla relativa operazione di derivati.

Nel caso in cui l'ammortamento graduale del debito è stato realizzato attraverso accantonamenti contabili, si dispone l'utilizzo della quota del risultato di amministrazione accantonata per il rimborso del bullet.

3.23 La rilevazione dei flussi finanziari, conseguenti all'esistenza di contratti "derivati" in relazione al sottostante indebitamento, avviene nel rispetto del principio dell'integrità del bilancio.

Pertanto, tenuto conto della natura di contratti autonomi e distinti rivestita, ad ogni effetto di legge, dai derivati e dai contratti di finanziamento sottostanti, dovranno trovare separata contabilizzazione i flussi finanziari riguardanti il debito originario rispetto ai saldi differenziali attivi o passivi rilevati nel bilancio a seguito del contratto "derivato".

La regolazione annuale dei flussi che hanno natura di soli interessi è rilevata rispettivamente, per l'entrata, nel Titolo III e, per la spesa, nel Titolo I del bilancio. L'eventuale differenza positiva costituisce una quota vincolata dell'avanzo di amministrazione, destinata, secondo il seguente ordine di priorità, a garantire i rischi futuri del contatto, alla riduzione del debito sottostante in caso di estinzione anticipata, al finanziamento di investimenti.

Gli eventuali flussi in entrata "una tantum", conseguenti alla rimodulazione temporale o alla ridefinizione delle condizioni di ammortamento di un debito sottostante, - i cosiddetti "up front"

derivanti dalle operazioni di cui all'art. 3, lettera f) del D.M. 389/2003, in conseguenza della loro assimilazione ad indebitamento prevista dall'art. 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003 - vengono contabilizzati nel titolo 6° delle entrate "accensioni di prestiti".

Nel caso in cui il derivato sia sorto con un upfront, una quota del flusso annuale di spesa è imputato a rimborso di prestiti. La quota da registrare come "rimborso di prestiti" è individuata sulla base del piano di ammortamento (definito in considerazione della durata del derivato e del tasso di interesse del derivato sottostante).

La regolazione annuale degli altri flussi riguardanti contratti di derivati che non hanno natura di interessi, ma prevedono l'ammortamento di un finanziamento, è rilevata nel titolo terzo della spesa concernente le spese per incremento di attività finanziarie.

Ad esempio, nel caso di derivati "bullet/amortizing", diretti a costituire forme di ammortamento graduale del debito a fronte di buoni obbligazionari emessi in formato "bullet", che prevedono il rimborso del capitale in un'unica soluzione alla scadenza, annualmente possono presentarsi tre distinti flussi finanziari:

1) entrate per interessi attivi sui derivati o spese per interessi passivi sui derivati;

2) spese per interessi passivi sul debito originale (destinati ai sottoscrittori del titolo obbligazionario);

3) spese per l'ammortamento del bullet (ovvero per costituire un capitale alla scadenza del bullet, da utilizzare per il rimborso di tale debito, ad esempio attraverso l'acquisto di titoli da parte dell'istituto finanziario che gestisce il fondo).

Le operazioni di cui ai punti 1) e 2) sono contabilizzate nel rispetto del principio dell'integrità del bilancio, dando separata contabilizzazione ai flussi finanziari riguardanti il debito originario rispetto ai saldi differenziali attivi o passivi riguardanti il contratto derivato.

Le operazioni di cui al punto 3) sono registrate nel titolo terzo della spesa, come "Spese derivanti dalla sottoscrizione di un derivato di ammortamento" .

Alla scadenza del bullet, gli istituti finanziari che gestiscono tali fondi provvedono a versare all'ente il valore del nozionale da rimborsare (registrato nel titolo 5 dell'entrata, tra le entrate per riduzioni di attività finanziarie) che provvederà a girare lo stesso importo agli obbligazionisti ad estinzione del debito.

Nell'ipotesi di sottoscrizione di un contratto concernente un derivato da ammortamento

(bullet/amortizing), diretto a costituire forme di ammortamento graduale di un debito che presenta una scadenza unica ("bullet"), l'ente dovrebbe provvedere a:

- accertare l'entrata derivante dal diritto di ricevere risorse di importo pari al debito sottostante il derivato, nel titolo 5 dell'entrata, tra le entrate per riduzioni di attività finanziarie, come "Entrate derivanti dalla chiusura di un derivato di ammortamento" con imputazione all'esercizio di scadenza di tale debito;
- impegnare la spesa relativa ai versamenti annuali che l'ente si è impegnato ad effettuare, con imputazione ai singoli esercizi in cui i pagamenti devono essere effettuati, nel titolo terzo della spesa come "Spese derivanti dalla sottoscrizione di un derivato di ammortamento" .

Nel caso di derivati che prevedono lo scambio di flussi di interesse calcolati su nozionale "bullet/ammortizing", entrambi a tasso fisso, non essendo presente un rischio reale di futuri oneri a carico del bilancio derivanti dai reciproci pagamenti periodici, non è obbligatorio l'accantonamento del differenziale dei flussi di interesse.

Nel caso di estinzione anticipata del derivato, la somma ricevuta o pagata, corrispondente al valore di mercato rispettivamente positivo o negativo che il derivato presenta al momento della risoluzione (cd. mark to market), ha la stessa natura dei flussi netti originati periodicamente dallo stesso e, pertanto, è imputata, in caso di valore positivo, nel Titolo III delle entrate (entrate extra-tributarie) e, in caso di valore negativo, nel Titolo I delle spese (spese correnti).

Nel caso di mark to market positivo è necessario stanziare, tra le spese, un accantonamento per un valore corrispondente alle entrate accertate, con riferimento al quale non è possibile impegnare e pagare. La conseguente economia di bilancio costituisce una quota vincolata del risultato di amministrazione, fino a completa estinzione di tutti i derivati contratti dall'ente, a copertura di eventuali mark to market negativi futuri, e fino a completa estinzione di tutti i debiti coperti da derivati. Infatti, nel caso di estinzione anticipata di uno strumento finanziario derivato, la somma ricevuta dell'ente (cd. mark to market) viene destinata all'estinzione anticipata di altri derivati detenuti dall'ente. In alternativa, il mark to market positivo viene utilizzato dall'ente per estinguere prioritariamente il debito relativo al mutuo o al buono obbligazionario a copertura del quale era stato perfezionato il derivato oggetto di estinzione anticipata.

Qualora, dopo aver estinto tutti i debiti coperti da strumenti finanziari derivati e dopo avere estinto tutti

i collegati contrati derivati, residui uno quota positiva di mark to market, quest'ultima è destinata alla riduzione dell'indebitamento generale dell'ente e alla riduzione del disavanzo 2020 o 2021 derivante dalle minori entrate registrate a seguito dell'epidemia da COVID-19.

Nel caso di estinzione anticipata di derivati da ammortamento (bullet/amortizing) si provvede:

a) alla cancellazione del credito derivante dalla sottoscrizione del derivato di ammortamento già accertato e imputato all'esercizio di scadenza del debito sottostostante (Entrate derivanti dalla chiusura di un derivato di ammortamento E.5.04.08.01.001);

b) all'accertamento e dell'incasso dell'entrata derivante dalla chiusura anticipata del derivato, o all'impegno e al pagamento della spesa sostenuta per chiudere anticipatamente il derivato, nel caso in cui l'operazione di chiusura anticipata comporti la necessità di rimborsare le controparti. Sia l'accertamento che l'impegno sono registrati tra le partite finanziarie, come entrate e spese derivanti dalla chiusura anticipata del derivato di ammortamento, e imputati all'esercizio della chiusura anticipata del derivato (Entrate derivanti dalla chiusura anticipata di un derivato di ammortamento E.5.04.08.01.002 o Spese derivanti dalla chiusura anticipata di un derivato di ammortamento U.3.04.08.01.002). La registrazione degli incassi o dei pagamenti è effettuata anche in caso di assenza di effettive riscossioni o pagamenti, se l'istituto finanziario provvede direttamente all'estinzione della quota del debito coperta dal derivato (attraverso una regolazione contabile,). L'eventuale entrata non destinata alla copertura dell'operazione di rinegoziazione/ristrutturazione/estinzione anticipata del debito, è accantonata, con le stesse modalità previste in caso di mark to market positivo dei derivati che prevedono solo lo scambio di flussi di interesse.

3.24 Le cartolarizzazioni sono operazioni finanziarie a valere sui flussi di cassa che ci si attende siano generati da attivi patrimoniali finanziari o non finanziari (principalmente immobiliari). L'operazione è normalmente finanziata attraverso l'emissione di obbligazioni, effettuata da una società finanziaria, in genere creata ad hoc (detta società veicolo o SPV). Ad essa l'amministrazione pubblica, originariamente proprietaria degli attivi (originator), conferisce gli stessi in modo che possano fungere da collaterale all'emissione delle predette obbligazioni. Il controvalore delle emissioni è versato dalla società all'ente pubblico.

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003 , le cartolarizzazioni relative a flussi futuri di entrata, a crediti ed a attività finanziarie e non finanziarie costituiscono

indebitamento.

Nei casi in cui l'operazione di cartolarizzazione costituisca indebitamento, non essendo qualificata come cessione di attività, l'amministrazione pubblica provvede, in primo luogo, a registrare l'entrata, derivante dal versamento, da parte della società veicolo, del controvalore delle emissioni, tra le accensioni di prestiti.

L'accertamento dell'entrata è effettuato a seguito della firma del contratto con la società veicolo ed è imputato all'esercizio nel quale è prevista l'erogazione delle risorse.

Nel corso dell'operazione di cartolarizzazione, e fino al completo esaurimento della stessa, la società veicolo provvede alla cessione a terzi degli attivi o alla riscossione dei crediti oggetto dell'operazione di cartolarizzazione.

La società veicolo comunica all'amministrazione pubblica, attraverso rendicontazioni periodiche, l'ammontare dei proventi della cessione o della riscossione degli attivi, l'importo dei compensi a proprio favore o degli altri oneri erogati a terzi, la spesa sostenuta per il rimborso dei titoli e l'eventuale importo residuo da destinare all'amministrazione pubblica.

Sulla base delle periodiche rendicontazioni della società veicolo, l'amministrazione pubblica contabilizza in bilancio la cessione definitiva delle attività o la riscossione dei crediti al lordo di qualsiasi spesa o onere accessorio, sia della società veicolo che dell'Ente.

La copertura finanziaria delle spese correnti e degli interessi passivi connessi all'operazione di cartolarizzazione deve essere effettuata con le entrate correnti dell'Amministrazione pubblica.

Dal punto di vista contabile tali operazioni sono così registrate:

1) i proventi che la società veicolo trattiene per il rimborso di titoli sono accertati tra le alienazioni delle attività immobiliare (che in tale momento escono definitivamente dal patrimonio dell'Ente) o con imputazione alle entrate riguardanti l'attività oggetto dell'operazione.

Contemporaneamente, tra le spese per rimborso dei prestiti, si registra l'impegno per la spesa sostenuta per il rimborso dei titoli e si emette il relativo mandato di pagamento versato in quietanza di entrata al bilancio dell'amministrazione pubblica stessa. Il versamento del mandato al bilancio dell'ente consente di registrare l'incasso derivante dall'alienazione delle attività immobiliari o dalla riscossione dei crediti;

2) i proventi che la società veicolo trattiene per il pagamento degli interessi passivi sui titoli emessi

sono accertati tra le alienazioni dell'attività immobiliare o con imputazione alle entrate riguardanti l'attività oggetto dell'operazione. Contemporaneamente, per lo stesso importo, si impegnano le spese per interessi e si emette il relativo mandato di pagamento versato in quietanza di entrata al bilancio dell'amministrazione pubblica stessa. Il versamento del mandato al bilancio dell'ente consente di registrare l'incasso derivante dall'alienazione delle attività immobiliari o dalla riscossione dei crediti;
3) i proventi che la società veicolo trattiene a titolo di commissione o per altre spese sono ugualmente accertati tra le alienazioni dell'attività immobiliare o con imputazione alle entrate riguardanti l'attività oggetto dell'operazione. Contemporaneamente, per lo stesso importo, si impegnano le spese per gli oneri della cartolarizzazione e si emette il relativo mandato di pagamento versato in quietanza di entrata al bilancio dell'amministrazione pubblica stessa. Il versamento del mandato al bilancio dell'ente consente di registrare l'incasso derivante dall'alienazione delle attività immobiliari o dalla riscossione dei crediti;
4) i proventi che la società veicolo effettivamente trasferisce all'amministrazione pubblica sono accertati e riscossi tra le alienazioni dell'attività immobiliare o con imputazione alle entrate riguardanti l'attività oggetto dell'operazione.
Alla fine dell'esercizio in cui ha rilevato il debito derivante dalla cartolarizzazione, l'amministrazione pubblica, attraverso le scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale, riclassifica nello stato patrimoniale le attività oggetto dell'operazione come "Immobili cartolarizzati" o "Crediti cartolarizzati".
3.25 Il leasing finanziario e i contratti assimilati (leasing immobiliare, leasing in costruendo, sale and lease-back, ecc.) sono contratti di finanziamento che consentono ad un soggetto, comprese le amministrazioni pubbliche, di avere la disponibilità di un bene durevole, mobile o immobile, strumentale all'esercizio della propria attività, in cambio di un canone periodico, con la facoltà , una volta che sia scaduto il termine previsto dal contratto, di esercitare l'opzione di riscatto del medesimo acquistandone la relativa proprietà. Nell'operazione di leasing finanziario sono coinvolti i seguenti soggetti: l'utilizzatore, che è colui che sceglie ed utilizza il bene e può riscattarlo alla fine del contratto, il finanziatore dell'operazione, che acquista materialmente il bene scelto dall'utilizzatore, conservandone la proprietà sino al momento dell'eventuale riscatto ed il fornitore, che vende alla società di leasing il bene scelto dall'utilizzatore.

Il leasing operativo si caratterizza, invece, per la mancanza dell'opzione di riscatto al termine del contratto. In tal caso, è lo stesso produttore del bene che lo concede in locazione per un canone che corrisponde generalmente alla entità dei servizi offerti dal bene stesso e non è in relazione con la sua durata economica.

La distinzione tra le due fattispecie è stata focalizzata dalla Corte di Cassazione (Cass. Civ. sez. unite, n. 65/1993) che ha qualificato il leasing finanziario come "leasing traslativo" ove i canoni non costituiscano soltanto il corrispettivo dell'utilizzazione del bene nel periodo, ma incorporano parte del prezzo del bene stesso, cosicchè l'utilizzatore, avendo interamente pagato il prezzo, al termine del rapporto, è vincolato, in termini di convenienza economica, all'acquisto formale del bene.

Per contro, il leasing operativo viene qualificato come "leasing di godimento", ove i canoni non contengono alcuna porzione di prezzo, costituendo il corrispettivo del godimento ed essendo ragguagliati al valore di utilizzazione del bene.

Lo IAS 17, paragrafo 10, per distinguere concretamente le tipologie di leasing finanziario ed operativo, indica le situazioni che individualmente o congiuntamente consentono di classificare un contratto di leasing come finanziario:

a) il trasferimento della proprietà del bene al locatario al termine del contratto di leasing;

b) il locatario ha l'opzione di acquisto del bene ad un prezzo che ci si attende sia sufficientemente inferiore al fair value (valore equo) alla data alla quale si può esercitare l'opzione, cosicchè all'inizio del leasing è ragionevolmente certo che essa sarà esercitata;

c) la durata del contratto copre la maggior parte della vita economica del bene anche se la proprietà non è trasferita;

d) all'inizio del contratto il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing equivale almeno al fair value (valore equo) del bene locato;

e) i beni locati sono di natura così particolare che solo il locatario può utilizzarli senza importanti modifiche.

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003 , le operazioni di leasing finanziario costituiscono indebitamento.

Per il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, come previsto dal SEC 95, dallo IAS 17 e dalla giurisprudenza consolidata, il leasing finanziario ed i contratti assimilati costituiscono debito che

finanzia l'investimento.

Pertanto, il leasing finanziario e le operazioni assimilate, sono registrate con le medesime scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito, secondo il cd. metodo finanziario al fine di rilevare sostanzialmente che l'ente si sta indebitando per acquisire un bene.

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

L'importo del finanziamento è costituito dal valore corrente del bene all'inizio del leasing, che deve essere pari al valore attuale dei pagamenti dovuti per il leasing. Nel determinare il valore attuale, il tasso di sconto da utilizzare è il tasso di interesse implicito nell'operazione di leasing, se è possibile determinarlo; se non è possibile, deve essere utilizzato il tasso di interesse marginale del locatario.

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

Al momento del pagamento dei canoni periodici si rilevano sia gli interessi passivi impliciti nel canone che la quota di finanziamento rimborsata. In altri termini, i canoni periodici sono registrati contabilmente distinguendo la parte interessi, da imputare in bilancio tra le spese correnti, dalla quota capitale, da iscrivere tra i rimborsi prestiti della spesa. Considerato che il leasing finanziario è costruito come un'operazione di erogazione di credito, l'amministrazione ha sempre la possibilità di calcolare quanta parte del canone è destinata a restituire il capitale e quanta a remunerare il prestito, sotto forma di piano di ammortamento.

Alla fine del contratto di leasing, la spesa per l'esercizio del riscatto è registrata tra le spese di investimento.

Si segnala, infine, che il bene concesso in locazione finanziaria all'amministrazione pubblica deve essere suscettibile di formare oggetto di proprietà privata, poiché il locatore è proprietario del bene sino all'eventuale opzione di riscatto da parte dell'Amministrazione pubblica. Infatti, il locatore, in caso di mancato riscatto, conserva, anche dopo il periodo di locazione, la proprietà del bene; conseguentemente, non possono costituire oggetto del contratto beni rientranti nel demanio pubblico necessario ovvero facenti parte del patrimonio indisponibile delle amministrazioni pubbliche, in quanto

non commerciabili.

Inoltre, l'area sulla quale deve essere realizzata l'opera pubblica mediante leasing immobiliare o in costruendo, in linea di principio, non potrebbe essere di proprietà dell'ente pubblico ma deve essere acquisita dal locatario che è proprietario del bene a tutti gli effetti sino all'eventuale esercizio del diritto di opzione da parte dell'amministrazione. È ammissibile la concessione di un diritto di superficie da parte dell'ente pubblico al soggetto che procederà alla realizzazione dell'opera pubblica nell'ambito del contratto di locazione finanziaria, purché il diritto reale sia concesso per un periodo considerevolmente più lungo di quello previsto per il contratto di locazione finanziaria.

I principi di cui al presente paragrafo si applicano, a decorrere dal 1° gennaio 2015, alle nuove operazioni di leasing.

3.26 Le anticipazioni di cassa erogate dal tesoriere dell'ente sono contabilizzate nel titolo istituito appositamente per tale tipologia di entrate che, ai sensi dell'articolo all'art. 3, comma 17, della legge 350/2003, non costituiscono debito dell'ente, in quanto destinate a fronteggiare temporanee esigenze di liquidità dell'ente e destinate ad essere chiuse entro l'esercizio.

Pertanto, alla data del 31 dicembre di ciascun esercizio, l'ammontare delle entrate accertate e riscosse derivanti da anticipazioni deve corrispondere all'ammontare delle spese impegnate e pagate per la chiusura delle stesse.

Le entrate derivanti dalle anticipazioni di tesoreria e le corrispondenti spese riguardanti la chiusura delle anticipazioni di tesoreria sono contabilizzate nel rispetto del principio contabile generale n. 4, dell'integrità, per il quale le entrate e le spese devono essere registrate per il loro intero importo, al lordo delle correlate spese e entrate.

Al fine di consentire la contabilizzazione al lordo, il principio contabile generale della competenza finanziaria n. 16, prevede che gli stanziamenti riguardanti i rimborsi delle anticipazioni erogate dal tesoriere non hanno carattere autorizzatorio.

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

In allegato si dà conto di tutte le movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno. La conciliazione del consuntivo con il conto del tesoriere è effettuata tenendo conto

delle risultanze del consuntivo e dell'allegato.

4. La riscossione ed il versamento delle entrate

4.1 L'entrata è riscossa a seguito del materiale introito delle somme corrisposte dai debitori agli incaricati ad esigere, interni o esterni.

Per tutte le entrate riscosse dal tesoriere/cassiere, il servizio economico finanziario emette i relativi ordinativi d'incasso da registrarsi in contabilità entro 60 giorni dall'incasso, attribuendoli all'esercizio in cui l'incasso è stato effettuato (anche nel caso di esercizio provvisorio del bilancio).

La reversale di incasso deve contenere tutti gli elementi informativi previsti dall'ordinamento e, in particolare, riportare i codici identificativi della transazione elementare.

Nel rispetto dell'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, è vietata la temporanea contabilizzazione degli incassi tra le partite di giro/servizi per conto terzi.

I titoli di incasso che regolarizzano incassi effettuati dal tesoriere nell'esercizio precedente, sono imputati contabilmente alla competenza finanziaria dell'esercizio precedente, anche se emessi nell'esercizio successivo.

In generale, gli incassi ed i pagamenti effettuati in un esercizio non possono essere regolarizzati imputandoli al bilancio dell'anno successivo attraverso l'emissione di un titolo in conto residui.

Considerato che l'imputazione in conto residui di un titolo rappresenta l'incasso (o il pagamento), effettuato nell'esercizio in corso di un'entrata accertata in precedenti esercizi (o di una spesa impegnata in precedenti esercizi), si ribadisce che emettere un titolo di entrata o di spesa, sia in c/competenza che in c/residui, riferito ad un esercizio diverso da quello in cui l'operazione di cassa è eseguita, costituisce una rappresentazione contabile del fatto gestionale che non rispetta il principio contabile della veridicità.

Se l'imputazione degli incassi e dei pagamenti all'esercizio è stata effettuata correttamente, alla chiusura dell'esercizio finanziario, conclusa l'attività di regolarizzazione dei sospesi ed annullati i titoli ineseguiti, il fondo di cassa risultante dalle scritture dell'ente (cd. fondo contabile o di diritto) coincide con il fondo di cassa risultante dalle scritture della banca (cd. fondo di cassa di fatto) senza che sia necessario procedere ad alcuna riconciliazione.

Gli enti allegano al consuntivo una dichiarazione, firmata dal tesoriere/cassiere, che attesta il fondo di cassa effettivo all'inizio dell'esercizio, il totale degli incassi e dei pagamenti effettuato nell'esercizio e

l'ammontare del fondo di cassa effettivo al 31 dicembre dell'anno cui si riferisce il consuntivo. Tali importi devono coincidere con le risultanze del consuntivo dell'ente.

In caso di discordanza il bilancio non rispetta il principio contabile della veridicità.

Per gli enti soggetti alla rilevazione SIOPE, la dichiarazione del tesoriere/cassiere è costituita dai prospetti delle disponibilità liquide, da allegare ai consuntivi ai sensi dell'articolo 77-quater, comma 11, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

In nessun caso il tesoriere dell'ente può rifiutare la riscossione di entrate.

Nel caso di riscossioni senza ordinativi d'incasso, il tesoriere deve darne immediata comunicazione al servizio finanziario e richiedere l'emissione dell'ordinativo d'incasso.

Le entrate sono riscosse con versamenti diretti in tesoreria o con ogni altra modalità prevista dal regolamento di contabilità.

Le modalità di attuazione della "riscossione" rispettano i seguenti principi:

- certezza della somma riscossa e del soggetto versante;
- certezza della data del versamento e della causale;
- registrazione cronologica dei versamenti ed immodificabilità delle registrazioni stesse;
- costante verificabilità delle somme incassate e corrispondenza delle giacenze con le scritture contabili;
- obbligo del versamento degli incassi in tesoreria entro termini definiti dal regolamento di contabilità, non superiori ai 15 giorni lavorativi, salvo quanto previsto dall'art. 1, comma 790 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 per i conti bancari dedicati alla riscossione delle entrate;
- divieto di diverso utilizzo delle somme giacenti;
- tracciabilità delle operazioni nel caso di utilizzo di strumenti informatici anche in riferimento all'identificazione degli operatori.

4.2 Gli incaricati della riscossione assumono la figura di agente contabile e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti, a cui devono rendere il conto giudiziale, previa formale parificazione, per il tramite dell'amministrazione di appartenenza, che vi provvede entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto della gestione insieme con la trasmissione del conto del tesoriere.

Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono, di

fatto, negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti.

L'operazione di "parificazione" consiste nella verifica dell'avvenuto rispetto delle norme previste dall'ordinamento e dal regolamento di contabilità dell'ente e nella corrispondenza delle risultanze del rendiconto con quelle della contabilità dell'ente.

Gli agenti contabili devono tenere un registro giornaliero delle riscossioni e versare all'amministrazione per la quale operano gli introiti riscossi secondo la cadenza fissata dal regolamento di contabilità.

Il regolamento di contabilità disciplina le modalità di esercizio del riscontro contabile e le modalità di riscossione e successivo versamento in tesoreria delle entrate a mezzo degli agenti della riscossione.

4.3 Dopo l'ultimo riversamento al conto di tesoreria effettuato alla fine dell'esercizio, le eventuali somme incassate alla data del 31 dicembre nei conti bancari e postali intestati agli enti dedicati alla riscossione di specifiche entrate, costituiscono disponibilità liquide dell'ente alla fine dell'esercizio.

Il crescente utilizzo degli strumenti di pagamento elettronico e digitale dei debiti nei confronti delle PA ha determinato un aumento di tali disponibilità liquide presso i conti bancari e postali alla data del 31 dicembre.

Al fine di garantire una corretta rappresentazione delle disponibilità liquide nello Stato patrimoniale dell'ente è necessario che gli ordinativi di incasso emessi in c/residui all'inizio di ciascun esercizio per registrare il riversamento al conto di tesoreria delle disponibilità liquide giacenti nei conti bancari e di deposito al 31 dicembre dell'anno precedente siano identificati in modo da distinguerli dagli ordinativi in c/competenza emessi nel corso dell'esercizio riguardanti il riversamento delle giacenze.

L'identificazione delle reversali relative al riversamento delle giacenze al 31 dicembre dell'esercizio precedente è necessaria per consentire le scritture nella contabilità economico-patrimoniale dell'ente previste dal paragrafo 6.2, lettera d) dell'allegato 4/3 del presente decreto riguardanti la registrazione delle disponibilità liquide al 31 dicembre presso i conti bancari e di deposito.

5. Impegno di spesa e regole di copertura finanziaria della spesa 5.1. Ogni procedimento amministrativo che comporta spesa deve trovare, fin dall'avvio, la relativa attestazione di copertura finanziaria ed essere prenotato nelle scritture contabili dell'esercizio individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa.

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

L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata, avendo determinato la somma da pagare ed il soggetto creditore e avendo indicato la ragione del debito e costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:

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

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

Pur se il provvedimento di impegno deve annotare l'intero importo della spesa, la registrazione dell'impegno che ne consegue, a valere sulla competenza avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica. Non possono essere assunte obbligazioni concernenti spese correnti per esercizi non considerati nel bilancio di previsione a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione[2] , di locazione, di leasing operativo, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'art. 1677 c.c., delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento."

Nei casi in cui è consentita l'assunzione di spese correnti di competenza di esercizi non considerati nel bilancio di previsione, l'elenco dei relativi provvedimenti di spesa assunti nell'esercizio è trasmesso, per conoscenza, al Consiglio dell'ente (gli enti strumentali delle regioni, province e Comuni trasmettono tali provvedimenti all'ente vigilante).

5.2 Pertanto, per la spesa corrente, l'imputazione dell'impegno avviene:

a) per la spesa di personale:

- nell'esercizio di riferimento, automaticamente all'inizio dell'esercizio, per l'intero importo risultante dai trattamenti fissi e continuativi, comunque denominati, in quanto caratterizzati da una dinamica salariale predefinita dalla legge e/o dalla contrattazione collettiva nazionale, anche se trattasi di personale comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra amministrazione pubblica, ancorché direttamente pagato da quest'ultima. In questi casi sarà rilevato in entrata il relativo rimborso nelle entrate di bilancio;
- nell'esercizio in cui è firmato il contratto collettivo nazionale per le obbligazioni derivanti da rinnovi contrattuali del personale dipendente, compresi i relativi oneri riflessi a carico dell'ente e quelli derivanti dagli eventuali effetti retroattivi del nuovo contratto, a meno che gli stessi contratti non prevedano il differimento degli effetti economici. Nelle more della firma del contratto si auspica che l'ente accantoni annualmente le necessarie risorse concernenti gli oneri attraverso lo stanziamento in bilancio di appositi capitoli sui quali non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti. In caso di mancata sottoscrizione del contratto, le somme non utilizzate concorrono alla determinazione del risultato di amministrazione. Fa eccezione l'ipotesi di blocco legale dei rinnovi economici nazionali, senza possibilità di recupero, nel qual caso l'accantonamento non deve essere operato.
Negli esercizi considerati nel bilancio di previsione si procede all'impegno, per l'intero importo, delle spese di personale risultante dai trattamenti fissi e continuativi, comunque denominati, in quanto caratterizzati da una dinamica salariale predefinita dalla legge e/o dalla contrattazione collettiva nazionale, anche se trattasi di personale comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra amministrazione pubblica, ancorché direttamente pagato da quest'ultima. In occasione del rendiconto si cancellano gli impegni cui non corrispondono obbligazioni formalizzate.
- Le spese relative al trattamento accessorio e premiante, liquidate nell'esercizio successivo a quello cui si riferiscono, sono stanziate e impegnate in tale esercizio. Alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento stesso accessorio e premiante, imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili. Alla fine dell'esercizio, nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo, vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo risultano definitivamente vincolate. Non potendo assumere l'impegno, le correlate economie di spesa confluiscono nella quota vincolata del risultato di

amministrazione, immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell'esercizio provvisorio. Considerato che il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività presenta natura di spesa vincolata, le risorse destinate alla copertura di tale stanziamento acquistano la natura di entrate vincolate al finanziamento del fondo, con riferimento all'esercizio cui la costituzione del fondo si riferisce; pertanto, la spesa riguardante il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività è interamente stanziata nell'esercizio cui la costituzione del fondo stesso si riferisce, destinando la quota riguardante la premialità e il trattamento accessorio da liquidare nell'esercizio successivo alla costituzione del fondo pluriennale vincolato, a copertura degli impegni destinati ad essere imputati all'esercizio successivo.

Le verifiche dell'Organo di revisione, propedeutiche alla certificazione prevista dall'art. 40, comma 3-sexies, del D.Lgs. 165/2001, sono effettuate con riferimento all'esercizio del bilancio di previsione cui la contrattazione si riferisce. In caso di mancata costituzione del fondo nell'anno di riferimento, le economie di bilancio confluiscono nel risultato di amministrazione, vincolato per la sola quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale. Identiche regole si applicano ai fondi per il personale dirigente.

Nel primo esercizio di applicazione di tale principio sono possibili le seguenti casistiche.

1) gli enti che già impegnavano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nell'esercizio successivo a quello cui tali spese si riferiscono, non hanno problemi di discontinuità nel rispetto dei vincoli riguardanti la spesa di personale, in quanto in ciascun esercizio impegnano spese di personale riguardanti un'annualità completa.

Pertanto, nel primo esercizio del bilancio di previsione, tali enti provvedono a stanziare spese di personale riguardanti complessivamente le seguenti componenti:

a) la premialità e il trattamento accessorio dell'anno precedente, da liquidare nell'anno di riferimento;

b) la spesa riguardante l'anno di riferimento, destinata ad essere liquidata nell'anno;

c) il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo.

2) Anche per gli enti che impegnavano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nello stesso esercizio cui tali spese si riferiscono non si determinano problemi di discontinuità, a condizione che il pagamento del trattamento accessorio e premiante sia effettuato nell'esercizio successivo, dopo

il riaccertamento straordinario dei residui.

Infatti, a seguito del riaccertamento straordinario, i residui passivi risultanti al 31/12 dell'esercizio che precede il primo anno di sperimentazione e riguardanti le spese relative al trattamento accessorio e premiante riferite all'esercizio precedente sono cancellati e reimputati alla competenza del primo esercizio del bilancio di previsione dell'esercizio successivo, garantendone la copertura attraverso il a valere del fondo pluriennale vincolato determinato con l'operazione di riaccertamento straordinario.

Pertanto, nel primo esercizio del bilancio di previsione, tali enti provvedono a stanziare spese di personale riguardanti complessivamente le seguenti componenti:

a) la spesa riguardante l'anno di riferimento, destinata ad essere liquidata nell'anno;

b) il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo.

A seguito del riaccertamento straordinario, lo stanziamento iniziale così determinato è incrementato della spesa riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno precedente, da liquidare e pagare nell'anno in corso.

3) Nel caso in cui gli enti di cui al punto 2), che impegnavano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nell'esercizio cui tali spese si riferiscono, provvedano al pagamento di tali voci prima del riaccertamento straordinario dei residui, è necessario, al fine di evitare problemi di discontinuità del livello degli impegni ai fini del rispetto dei vincoli della spesa di personale, effettuare il pagamento nel rispetto del presente principio, imputandolo alla competenza dell'esercizio in corso, piuttosto che ai residui dell'esercizio precedente.

A tal fine l'ente deve impegnare nuovamente la spesa relativa al trattamento accessorio e premiante riferita anell'esercizio precedente, nonostante tale spesa risulti già impegnata con riferimento a tale esercizio.

Pertanto, anche tali enti, nel primo esercizio del bilancio di previsione, provvedono a stanziare spese di personale riguardanti complessivamente le seguenti componenti:

a) la spesa riguardante l'anno di riferimento, destinata ad essere liquidata nell'anno;

b) il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo.

L'impegno riguardante la spesa relative al trattamento accessorio e premiante dell'esercizio precedente

è registrato a valere dello stanziamento riguardante la lettera a).

Nel corso del riaccertamento straordinario dei residui, l'ente procede alla cancellazione e alla reimputazione del residuo passivo riguardante il trattamento accessorio e premiante riferito all'esercizio precedente, come se tale spesa non fosse stata nuovamente impegnata e già pagata.

Si provvede pertanto alla variazione dello stanziamento iniziale incrementandolo della spesa riguardante la premialità. Al termine delle procedure riguardanti il riaccertamento straordinario dei residui, gli stanziamenti riguardanti la spesa di personale risultano così determinati:

a) la spesa riguardante l'anno di riferimento, destinata ad essere liquidata nell'anno, impegnata per la premialità e il trattamento dell'anno precedente, già pagata;

b) il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo;

c) la premialità e il trattamento accessorio dell'anno precedente, da liquidare nell'anno di riferimento, impegnata a seguito del riaccertamento straordinario dei residui.

Poichè non è possibile avere un doppio impegno per la medesima spesa, a seguito delle procedure riguardanti il riaccertamento straordinario, è necessario procedere alla eliminazione della duplicazione, cancellando l'impegno di cui alla lettera c), fermo restando lo stanziamento complessivo e la relativa copertura rideterminata a seguito del riaccertamento straordinario costituita dal fondo pluriennale vincolato destinato a finanziare la premialità dell'anno in corso.

In caso di esercizio provvisorio, si applicano i medesimi principi.

- Gli impegni di spesa riguardanti gli incentivi per le funzioni tecniche di cui all'art. 45 del decreto legislativo n. 36/2023, compresi i relativi oneri contributivi ed erariali, sono assunti a carico degli stanziamenti di spesa riguardanti i medesimi lavori, servizi e forniture cui si riferiscono, nel titolo II della spesa ove si tratti di opere o nel titolo I, nel caso di servizi e forniture.

L'impegno a valere degli stanziamenti riguardanti i lavori, servizi e forniture formalmente destinati alle funzioni tecniche ai sensi del richiamato art. 45, comma 3 e seguenti è registrato a seguito della sottoscrizione della contrattazione integrativa dell'esercizio cui gli incentivi si riferiscono, con imputazione all'esercizio in corso di gestione, ed è tempestivamente emesso il relativo ordine di pagamento a favore del proprio bilancio, con contestuale accertamento dell'entrata di pari importo al titolo terzo delle entrate, tipologia 500 "Rimborsi e altre entrate correnti", categoria 3059900 "Altre

entrate correnti n.a.c.", voce del piano dei conti finanziario E.3.05.99.02.00 Fondi incentivanti il personale. La spesa riguardante gli incentivi tecnici è impegnata, con imputazione agli esercizi di esigibilità dell'obbligazione nei confronti dei dipendenti, anche tra le spese di personale, negli stanziamenti riguardanti tali spese, nel rispetto dei principi contabili previsti per il trattamento accessorio e premiale del personale. La copertura di tale spesa è costituita dall'accertamento di entrata sopra indicato, che svolge anche la funzione di rettificare il doppio impegno, evitando gli effetti della duplicazione della spesa. Tali modalità di registrazione sono adottate anche per la quota del 20% prevista dal richiamato art. 45, comma 5, destinata all'acquisto di beni, strumentazioni e tecnologie funzionali a progetti di innovazione e alle altre finalità previste dai successivi commi 6 e 7 che, a seguito della formale destinazione delle risorse stanziate in bilancio, nel rispetto del richiamato art. 45, comma 2 e seguenti,)) è impegnata a carico degli stanziamenti di spesa riguardanti i lavori, servizi e forniture con imputazione all'esercizio in corso di gestione, ed è tempestivamente emesso il relativo ordine di pagamento a favore del proprio bilancio, al Titolo terzo delle entrate, tipologia 500 "Rimborsi e altre entrate correnti", categoria 3059900 "Altre entrate correnti n.a.c.". Tale quota del 20% è impegnata anche tra le spese correnti o di investimento in base alla natura economica della spesa, nel rispetto del principio contabile della competenza finanziaria. La copertura di tale spesa è costituita dall'accertamento di entrata di cui al periodo precedente, che svolge anche la funzione di rettificare il doppio impegno, evitando gli effetti della duplicazione della spesa. Per quanto riguarda la spesa nei confronti dei dipendenti addetti all'Avvocatura, considerato che la normativa prevede la liquidazione dell'incentivo solo in caso di esito del giudizio favorevole all'ente, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento, con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente deve limitarsi ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli incentivi ai legali dipendenti, stanziando nell'esercizio le relative spese che, in assenza di impegno, incrementano il risultato di amministrazione, che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese legali. Identiche regole si applicano a qualsiasi altra voce stipendiale accessoria che sia sottoposta a condizione sospensiva, in analogia a quanto appena espresso.

b) per la spesa relativa all'acquisto di beni e servizi:

- nell'esercizio in cui risulta adempiuta completamente la prestazione da cui scaturisce l'obbligazione per la spesa corrente;

- negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, per la quota annuale della fornitura di beni e servizi nel caso di contratti di affitto, di somministrazione e altre forniture periodiche ultrannuali. Ad esempio, al momento della firma del contratto di fornitura continuativa di servizi a cavallo tra due esercizi si impegna l'intera spesa, imputando distintamente nei due esercizi le relative quote di spesa. Ciascuna quota di spesa trova copertura nelle risorse correnti dell'esercizio in cui è imputata e non richiede la costituzione del fondo pluriennale vincolato;
- riguardanti gli aggi corrisposti sui ruoli, nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono accertate, per un importo pari a quello previsto nella convenzione per la riscossione dei tributi applicato all'ammontare delle entrate accertato, al netto dell'eventuale relativo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità;
- nell'esercizio in cui la prestazione è resa per i gettoni di presenza dei componenti del Consiglio, anche se le spese sono liquidate e pagate nell'esercizio successivo;
- riguardanti le commissioni per l'alienazione di beni, di titoli e di partecipazioni, nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono accertate, per un importo pari a quello previsto dal contratto, nel caso in cui il provento è incassato al netto. La contabilizzazione di tali oneri è effettuata nel rispetto del principio dell'integrità del bilancio, anche nel caso di assenza di un pagamento effettivo. La copertura delle commissioni per l'alienazione di beni immobili o di titoli e partecipazioni può essere costituita dalle entrate correlate.
c) per la spesa relativa a trasferimenti correnti:
- nell'esercizio finanziario in cui viene adottato l'atto amministrativo di attribuzione del contributo. Nel caso in cui l'atto amministrativo preveda espressamente le modalità temporali e le scadenze in cui il trasferimento è erogato, l'impegno è imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza. L'amministrazione pubblica ricevente rileverà l'accertamento di entrata riferito al trasferimento corrente e ad esso saranno correlate le obbligazioni giuridiche passive che scadono nell'esercizio di riferimento correlate al trasferimento o la creazione del fondo vincolato da trasferire ai futuri esercizi (nel caso di progetti specifici finanziati da trasferimenti correnti finalizzati);
- nel caso di contributi in conto interessi o contributi correnti di carattere pluriennale ricorrente negli esercizi finanziari in cui vengono a scadenza le singole obbligazioni, individuati sulla base del piano di ammortamento del prestito. Per gli esercizi ancora non gestiti si predispone l'impegno automatico,

sempre sulla base del piano di ammortamento

Le modalità di contabilizzazione dei contributi agli investimenti e dei trasferimenti in conto capitale sono le stesse previste per i trasferimenti correnti. I trasferimenti in conto capitale non costituiscono spese di investimento e, pertanto, non possono essere finanziati attraverso l'assunzione di debiti e dismissioni patrimoniali.

d) per la spesa per l'utilizzo di beni di terzi (es. locazione), l'imputazione dell'impegno si realizza per l'intero onere dell'obbligazione perfezionata, con imputazione negli esercizi in cui l'obbligazione giuridica passiva viene a scadere.

e) nelle contabilità fiscalmente rilevanti dell'ente, le entrate e le spese sono contabilizzate al lordo di IVA e, per la determinazione della posizione IVA, diventano rilevanti la contabilità economico patrimoniale e le scritture richieste dalle norme fiscali (ad es. registri IVA). La contabilità finanziaria rileva solo, tra le entrate l'eventuale credito IVA, o l'eventuale debito IVA, tra le spese. Il relativo impegno è imputato nell'esercizio in cui è effettuata la dichiarazione IVA o è contestuale all'eventuale pagamento eseguito nel corso dell'anno di imposta, mentre l'accertamento del credito IVA è registrato imputandolo nell'esercizio in cui l'ente presenta la richiesta di rimborso o effettua la compensazione.

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

L'ente fornisce informazioni riguardanti la gestione IVA nella relazione sulla gestione al consuntivo. In contabilità finanziaria, le spese effettuate nell'ambito di attività commerciali soggette al meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge), sono registrate come segue:

a. la spesa concernente l'acquisizione di beni o di servizi è impegnata per l'importo comprensivo di IVA;

b. tra le entrate correnti si accerta un' entrata di importo pari all'IVA derivante dall'operazione di inversione contabile, al capitolo codificato E.3.05.99.03.001 Entrate per sterilizzazione inversione contabile IVA (reverse charge).

c. emette un ordine di pagamento a favore del fornitore per l'importo fatturato al lordo dell'IVA a valere

dell'impegno di spesa di cui alla lettera a, con contestuale ritenuta per l'importo dell'IVA;
d. a fronte della ritenuta IVA indicata alla lettera a. si provvede all'emissione di una reversale in entrata di pari importo a valere dell'accertamento di cui alla lettera b;
e. alle scadenze per la liquidazione dell'IVA, in considerazione delle risultanze delle scritture della contabilità economico patrimoniale e delle scritture richieste dalle norme fiscali, l'ente determina la propria posizione IVA e, se risulta un debito IVA, impegna la relativa spesa alla voce codificata U.1.10.03.01.000 «Versamenti IVA a debito per le gestioni commerciali».
Le amministrazioni che, per la determinazione dell'IRAP, hanno optato per l'applicazione del metodo commerciale sulle attività rilevanti ai fini IRAP e, in sede di presentazione della dichiarazione annuale, evidenziano un credito, relativo ai maggiori versamenti degli acconti mensili IRAP effettuati nell'anno precedente, in misura superiore rispetto all'imposta dovuta per la quota "commerciale" delle retribuzioni erogate al personale impiegato promiscuamente nelle attività oggetto di opzione, accertano il credito IRAP imputandolo nell'esercizio in cui l'ente presenta la richiesta di rimborso.
f) gli impegni riguardanti gli interessi passivi sono imputati al bilancio dell'esercizio in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva. Gli impegni concernenti gli interessi derivanti da operazioni di indebitamento perfezionato sono imputati negli esercizi del bilancio di previsione e negli esercizi successivi sulla base del piano di ammortamento. Per gli esercizi ancora non gestiti si predispone l'impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento. Gli impegni sono registrati a seguito dell'effettiva erogazione del prestito o della messa a disposizione del finanziamento (Cassa Depositi e Prestiti).
g) gli impegni derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni, la cui esigibilità non è determinabile, sono imputati all'esercizio in cui il contratto è firmato, in deroga al principio della competenza potenziata, al fine di garantire la copertura della spesa. In sede di predisposizione del rendiconto, in occasione della verifica dei residui prevista dall'articolo 3, comma 4 del presente decreto, se l'obbligazione non è esigibile, si provvede alla cancellazione dell'impegno ed alla sua immediata re-imputazione all'esercizio in cui si prevede che sarà esigibile, anche sulla base delle indicazioni presenti nel contratto di incarico al legale. Al fine di evitare la formazione di debiti fuori bilancio, l'ente chiede ogni anno al legale di confermare o meno il preventivo di spesa sulla base della quale è stato assunto l'impegno e, di conseguenza, provvede ad assumere gli eventuali ulteriori impegni. Nell'esercizio in cui

l'impegno è cancellato si iscrive, tra le spese, il fondo pluriennale vincolato al fine di consentire la copertura dell'impegno nell'esercizio in cui l'obbligazione è imputata. Al riguardo si ricorda che l'articolo 3, comma 4, del presente decreto prevede che le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato e dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente necessarie alla reimputazione delle entrate e delle spese reimputate sono effettuate con provvedimento amministrativo della giunta entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto.

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 contenzioso.

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

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

bilancio.

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

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

i) anche le spese per indennità di fine mandato, costituiscono una spesa potenziale dell'ente, in considerazione della quale, si ritiene opportuno prevedere tra le spese del bilancio di previsione, un apposito accantonamento, denominato "fondo spese per indennità di fine mandato del ....". Su tale capitolo non è possibile impegnare e pagare e, a fine esercizio, l'economia di bilancio confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabile.

j) per le operazioni di partenariato pubblico privato che presentano le caratteristiche previste dagli articoli 174 e 175 del decreto legislativo n. 36 del 2023, gli impegni riguardanti i canoni e i contributi destinati agli operatori privati sono imputati agli esercizi di esigibilità della spesa previsti dai relativi contratti o convenzioni. In assenza delle caratteristiche sopra richiamate, l'acquisizione dell'opera oggetto del contratto e ogni eventuale debito ad esso connesso del locatario o cedente è registrata nelle scritture contabili per l'intero valore applicando, in particolare, i paragrafi dal 3.17 al 3.20, il 3.21 e il 3.25. Conseguentemente, lo stato di avanzamento di realizzazione dell'opera e il relativo debito sono iscritti nello stato patrimoniale.

5.3 Le spese di investimento.

5.3.1 Le spese di investimento sono impegnate agli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o dalla convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, sulla base del relativo cronoprogramma. Anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione agli esercizi della spesa riguardante la realizzazione

dell'investimento è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziata, ossia in considerazione dell'esigibilità della spesa. Pertanto, anche per le spese che non sono soggette a gara, è necessario impegnare sulla base di una obbligazione giuridicamente perfezionata, in considerazione della scadenza dell'obbligazione stessa. A tal fine, l'amministrazione, nella fase della contrattazione, richiede, ove possibile, che nel contratto siano indicate le scadenze dei singoli pagamenti. È in ogni caso auspicabile che l'ente richieda sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare.

5.3.2 Nel caso di acquisizione di un investimento già realizzato, con pagamento frazionato negli esercizi successivi, è necessario registrare la spesa di investimento imputandola interamente all'esercizio in cui il bene entra nel patrimonio dell'ente. A tal fine si provvede alla contestuale registrazione:

a) del debito nei confronti del soggetto a favore del quale è previsto il pagamento frazionato, imputato allo stesso esercizio dell'investimento, provvedendo alla necessaria regolarizzazione contabile;

b) dell'impegno per il rimborso del prestito, con imputazione agli esercizi secondo le scadenze previste contrattualmente a carico della parte corrente del bilancio.