

Un ulteriore intervento correttivo, gravante quasi interamente sulla spesa degli enti territoriali, veniva disposto ad opera del d.l. 6 luglio 2012, n. 95, convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 2012, n. 135. Nell'intento di bilanciare l'effetto di contenimento della pressione fiscale connesso alla sterilizzazione degli aumenti di aliquote IVA, si prevedeva una serie di misure riduttive della spesa degli enti territoriali tradottesi in tagli progressivi alle Regioni (fino a 2,5 miliardi di euro), alle Province (fino a 1 miliardo di euro) e ai Comuni (fino a 2 miliardi di euro), per oltre 5,7 miliardi di euro annui a regime (il 40% dei quali a valere sulla spesa d'investimento).

Con la legge di stabilità per il 2013 (l. n. 228/2012) si avviava, invece, il primo di una lunga serie di provvedimenti volti a stimolare la crescita. Da un lato, si replicava la misura di sterilizzazione degli aumenti delle aliquote IVA (con perdite di gettito stimate in 2,3 miliardi annui) da finanziare, sostanzialmente, con un corrispondente irrigidimento del patto di stabilità interno (il cui onere veniva ripartito per 1.500 milioni alle Regioni, 200 milioni alle Province e 500 milioni ai Comuni); dall'altro, si prevedevano misure dirette ad immettere liquidità nel settore delle imprese operanti con le Pubbliche amministrazioni attraverso un'accelerazione dei pagamenti dei debiti commerciali di queste ultime (e di quelle territoriali in particolare) maturati alla data del 31 dicembre 2012.

A tal fine, con il d.l. 8 aprile 2013, n. 35, seguito dal d.l. 31 agosto 2013, n. 102, sono stati complessivamente stanziati circa 38 miliardi di euro per maggiori spese destinate per il 37% al settore sanitario, il 18% alle Amministrazioni centrali e la restante quota (45%) alle altre esigenze delle Autonomie territoriali. Poco più del 20% delle risorse totali è stato destinato al pagamento dei debiti relativi alle spese di investimento, mentre la quota preponderante (circa l'80%) è stata assegnata per il pagamento di debiti per spese correnti.

Per le Amministrazioni locali, a fronte di uno stanziamento complessivo di 23,7 miliardi di euro per l'anno 2013, il 30% ha riguardato risorse destinate all'esclusione dai vincoli del patto di stabilità interno dei pagamenti relativi ai debiti di parte capitale degli enti locali nonché delle spese regionali relative sia ai residui di parte corrente nei confronti degli stessi enti sia ai cofinanziamenti nazionali dei Fondi strutturali europei. Con la quota restante è stato istituito nel bilancio dello Stato un apposito fondo per assicurare agli enti privi di sufficienti disponibilità di cassa la necessaria liquidità per il pagamento dei debiti certi, liquidi ed esigibili. Il fondo, distinto in tre Sezioni, ha previsto l'assegnazione di circa 3,4 miliardi di euro a favore degli enti locali (somma che si riduce a 2,1 miliardi per il 2014), di circa 5,6 miliardi per le Regioni (che si riduce a 4,2 miliardi per il 2014) e di 7,5 miliardi circa a beneficio degli enti del Servizio sanitario nazionale (che per il 2014 si avvalgono di ulteriori 8,1 miliardi di euro). Al termine dell'anno 2013, le Province sono riuscite ad utilizzare quasi

l'intera quota di risorse loro assegnate (pari a circa il 97%), seguite dagli enti del Servizio sanitario nazionale (89%), dai Comuni (88%) e, da ultimo, dalle Regioni (80%).

Tra le accennate misure di stimolo all'economia giova richiamare, altresì, il d.l. 28 giugno 2013, n. 76, convertito con modificazioni dalla legge 9 agosto 2013, n. 99, che è intervenuto per ridurre la pressione fiscale attraverso il differimento al 1° ottobre 2013 dell'incremento di un punto percentuale dell'IVA ordinaria dal 21% al 22% (per minori entrate stimate in un miliardo di euro circa), cui ha fatto seguito, ad opera dei dd.l. n. 54/2013, n. 102/2013 e n. 133/2013, la sospensione, e successiva cancellazione, della prima e seconda rata IMU 2013 sugli immobili destinati ad abitazione principale e sui terreni agricoli (per minori entrate stimate in 4,2 miliardi di euro circa).

Infine, con il d.l. 26 aprile 2013, n. 43, convertito con modificazioni dalla legge 24 giugno 2013, n. 71, sono stati adottati interventi diretti ad affrontare le emergenze in materia ambientale a favore delle popolazioni terremotate, con l'introduzione di una deroga al patto di stabilità interno per i Comuni e le Province colpiti dal sisma, nonché con misure a favore delle popolazioni del Molise e dell'Abruzzo. Ad esse si aggiungono, tra le altre, le risorse stanziare con il decreto-legge 21 giugno 2013, n. 69, convertito con modificazioni dalla legge 9 agosto 2013, n. 98, per lo sblocco delle opere comunali già cantierate e per il perfezionamento degli atti contrattuali finalizzati all'avvio dei lavori esecutivi di opere pubbliche. Infine, è stato disposto lo stanziamento di nuove risorse per finanziare interventi straordinari di ristrutturazione e messa in sicurezza di immobili comunali adibiti all'istruzione scolastica e la costruzione di nuovi edifici scolastici pubblici (in tal senso, il citato d.l. n. 69/2013 ed il decreto-legge 12 settembre 2013, n. 104, convertito con modificazioni dalla legge 8 novembre 2013, n. 128).

Il quadro dei provvedimenti per il sostegno dell'economia adottati dal Governo nel corso del 2013 si completa con la legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014), che prevede ulteriori misure a favore degli enti locali con un effetto complessivamente espansivo per circa 3,3 miliardi di euro (cui si contrappone una correzione netta dei saldi delle Amministrazioni centrali per 1,4 miliardi di euro). La manovra interviene sulla disciplina del patto di stabilità interno per il 2014 con la concessione di maggiori spazi finanziari per spese d'investimento (pari a 1 miliardo di euro) e per il pagamento dei debiti pregressi in conto capitale maturati al 31 dicembre 2012 (per un importo pari a 500 milioni di euro). Larga parte delle ulteriori misure riguarda il finanziamento di spese di carattere infrastrutturale, tra cui sono previste maggiori risorse per la riparazione dei danni provocati dal sisma nella Regione Abruzzo (per complessivi 400 milioni nel triennio 2014-2016).

Per le Regioni, al contrario, è previsto un ulteriore irrigidimento del patto con un contributo aggiuntivo di un miliardo di euro per il 2014 (di cui 700 milioni a carico delle

Regioni a statuto ordinario e 300 milioni a valere sulle Regioni a statuto speciale), che aumenta di 344 milioni di euro negli anni successivi per effetto delle nuove misure di razionalizzazione e di revisione della spesa realizzate dal Commissario straordinario alla *spending review* (identico concorso annuo è richiesto anche per gli Enti locali). Sempre per l'anno 2014, è stabilito un ulteriore concorso alla finanza pubblica nella misura di 800 milioni di euro (di cui 560 milioni a carico delle Regioni a statuto ordinario e 240 milioni a carico delle Regioni a statuto speciale) che si traduce in una pressoché immediata riduzione di risorse.

Per il consolidamento delle misure dirette alla estinzione dei debiti pregressi delle Amministrazioni locali, accanto alle risorse stanziare per il 2014 dai dd.ll. n. 35/2013 e n. 102/2013 per complessivi 14,5 miliardi di euro, il d.l. 24 aprile 2014, n. 66 ha incrementato la dotazione complessiva del fondo di ulteriori 6 miliardi di euro e ne ha previsto uno specifico stanziamento aggiuntivo di 2 miliardi di euro per consentire agli enti locali di pagare i debiti maturati al 31 dicembre 2013 dalle rispettive società ed enti partecipati. Sicché, le risorse delle tre Sezioni del fondo eguagliano, per l'anno 2014, il volume degli stanziamenti disposti nel 2013 raggiungendo un ammontare complessivo pari a 23,2 miliardi di euro.

La copertura finanziaria è realizzata attraverso un ulteriore irrigidimento della disciplina del patto di stabilità interno per le Regioni, che si traduce in un maggior concorso al saldo netto da finanziare per complessivi 700 milioni di euro nel 2014 e 1.050 a decorrere dal 2015 (di cui oltre il 70% a carico delle Regioni a statuto ordinario, mentre per le Regioni a statuto speciale il contributo si risolve in un corrispondente taglio di risorse). Analoga riduzione di risorse riguarda anche gli enti locali, con tagli per complessivi 820 milioni di euro nel 2014, cui si aggiungono ulteriori 320 milioni di euro a decorrere dal 2015.

Dal quadro delle misure complessivamente adottate, deve dunque ritenersi che il patto di stabilità interno abbia costituito, in questi anni, lo strumento principe non solo per realizzare le finalità di finanziamento del debito pubblico e di consolidamento dei conti pubblici, ma anche per attuare un percorso di progressivo ridimensionamento delle funzioni di spesa delle Autonomie territoriali e di quelle regionali in particolare.

Attraverso l'imposizione di tetti di spesa e vincoli ai saldi di bilancio, il patto di stabilità interno ha realizzato, a valere sulle finanze degli enti territoriali, economie per complessivi 33,4 miliardi di euro, parte delle quali si sono tradotte in corrispondenti tagli ai trasferimenti statali, con relative economie di spesa e benefico impatto sul saldo netto da finanziare del bilancio dello Stato. L'entità di tali misure di contenimento della finanza territoriale è rapportabile al complessivo effetto di contenimento della spesa realizzato dal 2009 a carico delle Amministrazioni centrali e degli Enti previdenziali messi insieme (pari a circa 35 miliardi di euro).

Tuttavia, poiché la spesa primaria annua degli enti territoriali (esclusa la componente sanitaria) corrispondeva, nel 2009, a circa 112 miliardi di euro, a fronte di una omologa spesa primaria di Amministrazioni centrali ed Enti previdenziali pari a circa 506 miliardi di euro, appare evidente la misura del sovradimensionamento del contributo della finanza territoriale al riequilibrio dei conti pubblici.

In altri termini, lo sforzo di risanamento richiesto alle Amministrazioni territoriali con i vincoli disposti dal patto di stabilità interno risulta non proporzionato all'entità delle risorse gestibili dalle stesse, il che ha prodotto un drastico ridimensionamento delle funzioni di spesa di queste ultime a vantaggio degli altri comparti amministrativi che compongono il conto economico consolidato delle Amministrazioni pubbliche.

In particolare, secondo quanto emerge da una ricostruzione degli effetti delle misure di consolidamento disposte dalle recenti manovre di finanza pubblica, gli enti territoriali hanno visto ridurre, nel triennio 2010-2012, il peso della loro spesa primaria dell'11,2% (a fronte di una flessione del 3,3% della spesa primaria delle Amministrazioni centrali e di una crescita del 7% di quella degli Enti previdenziali). Stabile, invece, l'andamento della spesa degli enti del Servizio sanitario locale (+0,01%).

Ciò ha prodotto una riduzione dell'incidenza della spesa primaria degli enti territoriali (al netto della spesa degli enti del servizio sanitario locale) dal 15% al 13,4% della spesa pubblica complessiva, quale effetto di un contenimento della spesa disposto dalle manovre finanziarie pari, nel 2012, a complessivi 23,6 miliardi di euro (a fronte di una flessione di circa 21 miliardi della spesa dello Stato e di 5 miliardi di quella degli Enti previdenziali).

L'ampio divario determinatosi nella capacità di spesa tra i diversi sottosettori della Pubblica amministrazione rispetto ai livelli iniziali risulta più evidente dalla tabella sottostante, nella quale viene posto a raffronto il diverso livello della spesa primaria raggiunto nel quinquennio 2009-2013 e il relativo valore di incidenza percentuale rispetto alla spesa complessiva.

Dall'analisi della composizione della spesa, emerge come le Amministrazioni Centrali abbiano ridotto la propria spesa primaria di 1,3 punti percentuali (segnando una lieve ripresa nel 2012), mentre gli enti di previdenza hanno registrato una continua ascesa, di complessivi 28,1 miliardi di euro nel quinquennio, per un guadagno di circa 3,6 punti percentuali. Il settore delle Amministrazioni locali segna, invece, un decremento progressivo di complessivi 2,3 punti percentuali, con economie di spesa particolarmente accentuate per le Regioni, le cui proiezioni, aggiornate in rapporto alle stime elaborate dall'Istat in base al SEC 2010, segnano una perdita di quasi un punto percentuale, a differenza della spesa sanitaria che, in proporzione, registra una sostanziale stabilità.

TAB.3

**SPESA PRIMARIA DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE
(consolidata per sottosettori)**

Importi in milioni di euro

	2009		2010		2011		2012		2013	
	Spesa primaria	Compos. %								
Totale Amm.ni Pubbliche	746.392	100	742.686	100	737.924	100	745.568	100	748.974	100
Amm.ni Centrali	213.529	28,6	204.571	27,5	201.467	27,3	206.472	27,7	204.259	27,3
Spesa primaria Stato	195.990	26,3	186.378	25,1	182.368	24,7	188.386	25,3	n.d.	-
Enti di Previdenza	292.538	39,2	300.396	40,4	306.096	41,5	313.120	42,0	320.685	42,8
Totale Amm.ni Centrali + Enti Previd.	506.067	67,8	504.967	68,0	507.563	68,8	519.592	69,7	524.944	70,1
Amm.ni Locali	240.325	32,2	237.719	32,0	230.361	31,2	225.976	30,3	224.030	29,9
Enti territoriali (esclusi E.S.S.L.)	112.106	15,0	107.339	14,5	104.035	14,1	99.572	13,4	n.d.	-
Spesa primaria Regioni	37.635	5,0	34.708	4,7	33.203	4,5	31.586	4,2	n.d.	-
Spesa primaria Province	11.785	1,6	11.380	1,5	10.710	1,5	10.169	1,4	n.d.	-
Spesa primaria Comuni	62.686	8,4	61.251	8,2	60.122	8,1	57.817	7,8	n.d.	-
Spesa primaria E.S.S.L.	108.592	14,5	110.310	14,9	109.285	14,8	108.601	14,6	n.d.	-

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati ISTAT (SEC 2010)

Se all'interno del comparto delle Amministrazioni locali il peso delle manovre si è distribuito con maggior incidenza sulla finanza regionale, la quale, a fronte di tagli alla spesa per 12,3 miliardi di euro, ha visto crescere le proprie entrate di 3,3 miliardi e diminuire la spesa primaria del 16%, anche i Comuni hanno visto diminuire il loro peso complessivo per effetto di una crescita delle proprie entrate di 1,7 miliardi e di una flessione della spesa di 8,4 miliardi, con conseguente riduzione della spesa primaria del 7,8% nel triennio 2010-2012. Infine, le Province hanno ceduto risorse disponibili per 2,9 miliardi, con relativa riduzione della spesa primaria del 13,7%.

Si osserva, al riguardo, che le predette misure di austerità, riducendo gravemente le possibilità di intervento e di gestione degli enti territoriali, hanno inciso profondamente sul grado di autonomia finanziaria e funzionale ad essi garantiti dal Titolo V, della Parte II, della Costituzione. Ciò implica la necessità che i nuovi interventi di contenimento della spesa, in assenza di uno stabile coordinamento tra le misure di finanza pubblica varate dallo Stato e gli ordinamenti della finanza territoriale espressi dai diversi livelli istituzionali di governo, siano adottati mediante l'uso di strumenti idonei ad assicurare che i mezzi di copertura finanziaria vengano individuati salvaguardando, da un lato, il corretto adempimento dei livelli essenziali delle prestazioni nonché delle funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali, dall'altro, assicurando un adeguato concorso finanziario dello Stato per gli interventi correttivi degli squilibri economico-sociali emersi tra le diverse aree del Paese.

A tale ultimo riguardo, appare infatti evidente il diverso effetto prodotto sulle economie territoriali dai vincoli derivanti dal patto di stabilità: mentre le Amministrazioni del Nord, beneficiando di un tessuto economico e produttivo più strutturato e di una minor

problematicità nel controllo della spesa sanitaria, hanno guadagnato margini di manovra per le spese di investimento, quelle del Centro, nonostante il gravoso fabbisogno sanitario, sono riuscite a realizzare il contenimento della spesa corrente pur conservando un profilo costante degli investimenti; nel Mezzogiorno, invece, le difficoltà poste da un fabbisogno sanitario in fase di riassorbimento e da una spesa corrente in crescita per ragioni connesse alle emergenze prodotte dalla "spirale" economica recessiva, si sono tradotte in una marcata flessione delle spese in conto capitale ed in una percepibile contrazione di quelle disponibili per le diverse esigenze in tutti i settori di spesa.

La sostanziale marginalità del peso e dell'influenza dei programmi di spesa delle Amministrazioni locali meridionali dovrebbe indurre a perseguire più efficaci politiche di coesione e di riequilibrio territoriale, da attuare anche attraverso l'introduzione di più adeguate deroghe ai vincoli imposti dal patto di stabilità interno per garantire un'accelerazione degli impegni e, soprattutto, dei pagamenti dei programmi regionali e nazionali dell'area della Convergenza.

Senza un più deciso e convinto sostegno alle politiche redistributive e di intervento compensativo volte a rimuovere le cause strutturali dei divari regionali che si frappongono allo sviluppo ed all'integrazione economica delle aree più marginalizzate del Sud, i problemi di ritardo nella infrastrutturazione territoriale non potranno che aggravarsi e gli ostacoli ad una maggiore crescita economica saranno più difficilmente contrastabili di fronte all'emergere dei fattori di crisi prodotti dall'attuale fase recessiva e dalle inevitabili tensioni che ad essi si accompagnano.

2 L'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci – Evoluzione normativa ed esiti della sperimentazione esercizio 2013

2.1 Le novità del processo di armonizzazione dei sistemi contabili

Il processo in atto di armonizzazione dei sistemi contabili ha carattere strategico, in quanto è finalizzato alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale, attraverso i principi posti dal d.lgs. 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 artt. 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42", che costituiscono principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica.

L'esigenza sottesa al processo di armonizzazione è quella di assicurare il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le precise indicazioni fornite in tal senso dalle direttive dell'Unione Europea, ma anche di promuovere un linguaggio comune dei

sistemi contabili, per rendere i conti omogenei, aggregabili e consolidabili, nonché per consentire l'adozione di sistemi informativi omogenei ed interoperativi.

Il processo di riforma del sistema contabile degli enti locali prende le mosse dalla legge n. 142/1990 e dal d.lgs. n. 77/1995, ove si prevede l'affiancamento al tradizionale sistema contabile autorizzatorio di un sistema basato sulla competenza economica. Nel senso indicato si colloca anche il d.lgs. n. 170/2006 di ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici.

Il legislatore è nuovamente intervenuto in materia di armonizzazione con la legge 5 maggio 2009, n. 42. Nella delega al Governo per l'emanazione, nell'arco di tempo di un biennio, di uno o più decreti legislativi per dare attuazione all'art. 119 della Costituzione, ha indicato un percorso da seguire per la riforma della contabilità, che si snoda attraverso l'adozione di: a) regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti; b) comuni schemi di bilancio, coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata in sede comunitaria dai regolamenti in materia; c) un bilancio consolidato con le aziende, le società e gli altri organismi controllati; d) un sistema di contabilità economico-patrimoniale da affiancare, inizialmente, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria; e) una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche; f) un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi di bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali.

Successivamente, la legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha introdotto due principi fondamentali: l'armonizzazione dei sistemi contabili e il coordinamento della finanza pubblica.

Nel lungo percorso di attuazione del federalismo fiscale, che si è snodato dalla XVI legislatura in poi, tappe salienti sono rappresentate da provvedimenti normativi passati attraverso il vaglio della Commissione bicamerale fra cui: il d.lgs n. 91/2011, che reca disposizioni di attuazione della legge n. 196/2009 per tutte le altre amministrazioni pubbliche che ha previsto, inizialmente, l'avvio della sperimentazione a partire dal 2014⁸; la legge n. 214/2011 di conversione del d.l. n. 201/2011 ed i successivi decreti n. 52, n. 83 e n. 95 del 2012.

In questo contesto si colloca il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili, adottato in attuazione della

⁸ Sul punto vale rammentare quanto a tale proposito precisato dalla Corte dei conti in occasione dell'audizione della Sezione delle autonomie sullo schema di dlgs. recante disposizioni integrative e correttive del d.lgs.n. 23 giugno 2011, n.118 in materia di armonizzazione. Sul punto la Corte ha sottolineato che il principio della competenza finanziaria potenziata introdotto per gli enti locali in prospettiva doveva trovare applicazione anche per le altre amministrazioni pubbliche al fine di operare un effettivo completamento del processo di armonizzazione contabile del l'intero comparto pubblico della pubblica amministrazione.

delega prevista in materia di federalismo fiscale dall'art.2 co.2 lett. h) della legge n. 42/2009.

Il decreto 118/2011 è stato integrato dal d.l. 102 del 2013, convertito dalla legge n. 124 del 2013, che ha prorogato, ex art. 9, l'entrata in vigore della riforma contabile per gli enti territoriali al 1 gennaio 2015, prolungando di fatto la sperimentazione, in atto dal 2012, di un ulteriore anno.

Inoltre, come noto, il decreto 102 del 2013 ha fissato al 30 aprile la data di approvazione da parte della Giunta del rendiconto ed ha esteso, a regime, a tutti gli enti, a prescindere dalla dimensione demografica, l'obbligo di redazione del bilancio consolidato.

Per il 2014 la legge di conversione del decreto n. 102 (legge n. 124/2013) ha confermato gli incentivi per gli enti che partecipano alla sperimentazione riguardanti: a) la riduzione dell'obiettivo da conseguire per il rispetto del patto di stabilità, b) l'ampliamento del *turn over* a tempo indeterminato; c) l'innalzamento dal 50 al 60% del tetto di spesa per le assunzioni con rapporti di lavoro flessibile ex art. 9, co. 28, della l. n. 122/2010.

Il decreto n. 118/2011, da ultimo modificato, anche sulla scorta dei primi esiti della fase di sperimentazione, dal d.lgs. n. 126/2014, introduce i principi contabili generali per Regioni, Province autonome ed Enti locali, nonché per le Aziende del settore sanitario.

I principi contabili individuati nel decreto 118 rispondono all'esigenza di adeguamento alla normativa comunitaria ed ai principi contabili internazionali (IAS). Alcuni di essi sono tradizionali della contabilità pubblica (ad es. annualità, unità, universalità, integrità), altri, invece, provengono dalla contabilità aziendale (prudenza, significatività, rilevanza, continuità, competenza economica), altri, infine, (prevalenza della sostanza sulla forma) derivano dai principi contabili internazionali (IAS).

Allo scopo di poter conseguire la finalità di garantire il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici, il decreto prevede il ricorso ad una serie di strumenti, fra cui: a) un sistema di contabilità finanziaria, affiancato da uno di contabilità economica patrimoniale, che si ispirano a comuni criteri di contabilizzazione; b) un nuovo piano integrato dei conti, finalizzato a garantire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, c) un nuovo sistema di bilancio, che costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione gestione e rendicontazione, d) l'obbligo di redigere un bilancio consolidato del gruppo Amministrazione Pubblica.

Con l'abrogazione del comma 4 dell'art. 2, nel testo previgente, in particolare, è stato eliminato ogni riferimento alla parallela sperimentazione per il riordino della disciplina e della gestione del bilancio dello Stato ed il potenziamento della funzione del bilancio di cassa. In forza di quanto disposto dal novellato art. 2, le Regioni, gli Enti locali ed i loro enti strumentali, che adottano la contabilità finanziaria, affiancano, a fini conoscitivi, un sistema

di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario ed economico-patrimoniale.

L'art. 3, come sostituito dall'art. 1 co. 1 del d.lgs. n. 126/2014, prevede l'obbligo per le Regioni, gli Enti locali nonché per i loro enti ed organismi strumentali di conformarsi ai principi contabili della programmazione, della contabilità finanziaria, delle contabilità economico - patrimoniale del bilancio consolidato. In vista dell'adeguamento al principio contabile generale della competenza finanziaria potenziata, gli enti provvedono annualmente all'accertamento dei residui attivi e passivi (comma 4), verificando la ragione del loro mantenimento. In particolare, al fine di adeguare i residui attivi e passivi, risultanti al 1° gennaio 2015, al suddetto principio, si prevede il riaccertamento straordinario (comma 7), da attuarsi con un unico atto deliberativo della Giunta, adottato contestualmente all'approvazione del rendiconto, previo parere dell'organo di revisione economico finanziario, con conseguente determinazione del fondo pluriennale vincolato, da iscrivere in entrata nel bilancio di previsione armonizzato 2015-2017, ed accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 per la costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità, anche nel caso in cui il predetto risultato mostri segno negativo (disavanzo) o non sia capiente. Il riaccertamento straordinario va effettuato anche nel caso di esercizio provvisorio e come dice la stessa definizione esso è legato al primo esercizio in cui trova concreta applicazione il principio della competenza potenziata. La delibera di riaccertamento straordinario dispone contestualmente la variazione di bilancio in corso di gestione che determina l'importo del fondo pluriennale vincolato, le variazioni degli stanziamenti, l'eventuale disavanzo da applicare al bilancio in corso di gestione.

La disciplina del Piano dei conti integrato, contenuta nell'art. 4, è ispirata a criteri comuni di contabilizzazione, che gli enti territoriali ed i loro enti strumentali devono adottare, al fine di consentire il monitoraggio dei conti pubblici, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni con il sistema dei conti europeo. L'armonizzazione contabile, a regime, comporterà l'adozione di un comune piano dei conti integrato che garantirà la rilevazione unitaria dei fatti gestionali e consentirà il monitoraggio dei conti pubblici nonché il miglioramento della raccordabilità degli stessi con il sistema dei conti europei. Il processo di armonizzazione approderà all'adozione di una codifica delle transazioni elementari che deve consentire di poter tracciare le operazioni contabili e di predisporre il bilancio consolidato con gli enti ed organismi strumentali, costituito dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dai relativi allegati. Questa tappa del processo di armonizzazione, unitamente a quella relativa all'affiancamento della contabilità economico patrimoniale alla contabilità finanziaria, risulta essere slittata in avanti, a seguito delle

2.2 Il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi ed il risultato di amministrazione

Alla luce delle modifiche introdotte dal d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126 concernente "Disposizioni integrative e correttive del d.lgs. n. 118/2011 in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi", il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi ex art. 3, comma 7, dello stesso decreto⁹, si conferma un passaggio fondamentale nell'attuazione della riforma prevista dal

⁹ **art. 3** Principi contabili generali e applicati

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

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

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

co. 7 Al fine di adeguare i residui attivi e passivi risultanti al 1° gennaio 2015 al principio generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato n. 1, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 1, escluse quelle che hanno partecipato alla sperimentazione nel 2014, con delibera di Giunta, previo parere dell'organo di revisione economico-finanziario, provvedono, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, al riaccertamento straordinario dei residui, consistente:

- a) nella cancellazione dei propri residui attivi e passivi, cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015. Non sono cancellati i residui delle regioni derivanti dal perimetro sanitario cui si applica il titolo II, quelli relativi alla politica regionale unitaria - cooperazione territoriale, e i residui passivi finanziati da debito autorizzato e non contratto. Per ciascun residuo eliminato in quanto non scaduto sono indicati gli esercizi nei quali l'obbligazione diviene esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. Per ciascun residuo passivo eliminato in quanto non correlato a obbligazioni giuridicamente perfezionate, è indicata la natura della fonte di copertura;
- b) nella conseguente determinazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata del bilancio dell'esercizio 2015, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati ai sensi della lettera a), se positiva, e nella rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 a seguito del riaccertamento dei residui di cui alla lettera a);
- c) nella variazione del bilancio di previsione annuale 2015 autorizzatorio, del bilancio pluriennale 2015-2017 autorizzatorio e del bilancio di previsione finanziario 2015-2017 predisposto con funzione conoscitiva, in considerazione della cancellazione dei residui di cui alla lettera a). In particolare gli stanziamenti di entrata e di spesa degli esercizi 2015, 2016 e 2017 sono adeguati per consentire la re-imputazione dei residui cancellati e l'aggiornamento degli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato;
- d) nella re-imputazione delle entrate e delle spese cancellate in attuazione della lettera a), a ciascuno degli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. La copertura finanziaria delle spese re-impegnate cui non corrispondono entrate riaccertate nel medesimo esercizio è costituita dal fondo pluriennale vincolato, salvi i casi di disavanzo tecnico di cui al comma 13;
- e) nell'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, rideterminato in attuazione di quanto previsto dalla lettera b), al fondo crediti di dubbia esigibilità. L'importo del fondo è determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4.2. Tale vincolo di destinazione opera anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo (disavanzo di amministrazione).

importanti novità introdotte dal d.lgs. n. 126/2014 cd. decreto correttivo del d.lgs. n. 118/2011.

Infatti, sono state previste tempistiche differenziate con riferimento all'adozione dei nuovi schemi di bilancio ex art. 11 del d.lgs. n. 118/2011, giacché conservano valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riferimento alla funzione autorizzatoria, i documenti di bilancio adottati nel 2015 con gli schemi di cui al DPR n. 194/1996, mentre ai nuovi schemi di bilancio, che si affiancheranno temporaneamente ai primi, resta affidata una funzione conoscitiva (fatta eccezione per gli enti in sperimentazione per i quali la valenza giuridica è affidata ai nuovi schemi). Anche per il rendiconto vale la stessa temporizzazione di tal che il comma 13 ha precisato che il rendiconto 2015 può non ricomprende gli schemi previsti per il conto economico e per lo stato patrimoniale.

L'art. 10 ha esteso al bilancio di previsione finanziario pluriennale, la cui durata minima è triennale, il carattere autorizzatorio proprio del bilancio annuale. Gli articoli da 12 a 15 definiscono, in vista dell'obiettivo di una maggiore trasparenza delle informazioni relative all'allocazione delle risorse pubbliche nonché alla destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, la rappresentazione della spesa per missioni e programmi, nonché per macro-aggregati. Le entrate, invece, sono articolate in titoli (secondo la fonte di provenienza), tipologie (in base alla natura delle entrate) e categorie (in base all'oggetto). L'unità di voto della spesa è costituita dai programmi, che rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. L'unità di voto dell'entrata è costituita dalle tipologie, mentre i capitoli, eventualmente suddivisi in articoli, continuano ad avere una loro finalità legata alla gestione ed alla rendicontazione.

Per quanto riguarda i termini di approvazione dei documenti contabili, l'art. 18 ribadisce il 31 dicembre per il bilancio di previsione, il 30 aprile per il rendiconto ed il 30 giugno per il bilancio consolidato.

In considerazione delle molte e rilevanti novità introdotte dal citato decreto, il Legislatore ha ritenuto opportuno prevedere un periodo di sperimentazione, al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile, definito dalla riforma, alle esigenze conoscitive della finanza pubblica, nonché ad individuare eventuali criticità del sistema che rendano opportuno l'apporto di eventuali modifiche. La sperimentazione, prevista dall'art. 36 per la durata di due esercizi finanziari e successivamente prolungata di un ulteriore esercizio, è iniziata il 1° gennaio 2012 ed avrà termine il 31 dicembre 2014, al fine di poter assicurare l'entrata in vigore per tutti delle riforme a partire dal 1° gennaio 2015, come auspicato dalla stessa Corte in più occasioni e da ultimo nell'audizione presso la Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale del 27 novembre 2014.

d.lgs. n. 118/2011 e soprattutto del principio di competenza finanziaria come delineato nell'allegato 1 con riferimento agli Enti locali, a partire dal rendiconto 2014, esattamente come lo è stato già con riferimento al rendiconto degli esercizi 2012 e 2013 per gli enti in sperimentazione.

In particolare, com'è noto, ai sensi della citata disciplina, gli Enti locali, con delibera di Giunta, da adottarsi previo parere dell'organo di revisione economico-finanziario, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, e non con successiva deliberazione, onde evitare comportamenti opportunistici, provvedono al riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi al 1° gennaio 2015.

In caso di inottemperanza è prevista l'applicazione della procedura di commissariamento ex art. 141, co. 2 del d.lgs. n. 267/2000 e s.m.i (a carico degli enti che non provvedano nei termini alla predisposizione del bilancio di previsione).

L'adozione di una delibera da parte della Giunta si giustifica in ragione della natura del riaccertamento, che può considerarsi sostanzialmente un'operazione di gestione, in quanto consistente in una ricognizione dei residui esistenti (definiti nel rispetto del vecchio ordinamento) e nella verifica, in ottemperanza al principio contabile generale della competenza finanziaria, della sussistenza di una sottostante obbligazione giuridicamente perfezionata ed esigibile al 31 dicembre.

Il riaccertamento straordinario costituisce un obbligo nel primo esercizio in cui trovano applicazione le nuove regole contabili ed, in quanto straordinaria, è previsto per una sola volta. Per tutti gli enti l'obbligo è fissato contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014 eccezion fatta per quelli che abbiano partecipato alla sperimentazione, già tenuti ad adempiere nel primo esercizio di sperimentazione.

Gli enti in sperimentazione nel 2014 ai sensi dell'art. 9, co. 4, del d.l. 31 agosto 2013, n. 102 erano tenuti al riaccertamento straordinario alla data del 1° gennaio 2014, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2013. Per tutti gli Enti territoriali, in forza dell'art. 3, co. 8, del d.lgs. n. 118/2011, come modificato dal d.lgs. n. 126/2014, l'obbligo di provvedere al predetto riaccertamento è alla data del 1° gennaio 2015 contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014.

co.8 L'operazione di riaccertamento di cui al comma 7 è oggetto di un unico atto deliberativo. Al termine del riaccertamento straordinario dei residui non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate e esigibili. La delibera di giunta di cui al comma 7, cui sono allegati i prospetti riguardanti la rideterminazione del fondo pluriennale vincolato e del risultato di amministrazione, secondo lo schema di cui agli allegati 5/1 e 5/2, è tempestivamente trasmessa al Consiglio. In caso di mancata deliberazione del riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2015, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, agli enti locali si applica la procedura prevista dal comma 2, primo periodo, dell'art. 141 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.

Tecnicamente il riaccertamento straordinario consiste in una serie di operazioni che gli enti locali devono porre in essere secondo la procedura e con le modalità previste dal citato art. 3, ai commi 7 e 8, e che possono essere riassunte nei passaggi di seguito riportati:

- a) **analisi dei residui attivi e passivi** al 31 dicembre 2014 con individuazione delle tre possibili opzioni: a) cancellazione definitiva dei residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate, eccezion fatta per i residui da trasferimenti regionali nei settori sanitario e della cooperazione territoriale¹⁰; b) eliminazione dei residui ai quali, pur essendo fondati su obbligazioni giuridicamente perfezionate, non corrispondano obbligazioni scadute alla data del 31 dicembre 2014 e re-imputazione ad esercizi successivi, allorquando diverranno esigibili¹¹ con individuazione delle relative scadenze; c) conservazione dei residui che al 31 dicembre 2014 abbiano a riferimento un'obbligazione giuridicamente perfezionata e siano esigibili secondo i criteri individuati dal principio della contabilità finanziaria potenziata;
- b) **determinazione** (conseguente) **del fondo pluriennale vincolato** (in prosieguo FPV) da iscrivere in entrata dell'esercizio 2015 del bilancio di previsione (a regime 2015-2017), distintamente per la parte corrente e per quella in conto capitale, per un importo pari alla differenza - se positiva - fra i residui passivi eliminati e re-imputati ed i residui attivi eliminati e re-imputati; ove la predetta differenza sia negativa, in quanto i residui attivi re-imputati risultino superiori a quelli passivi, non si dà luogo alla formazione del fondo, come risulta dall'apposito prospetto che permette anche di poter verificare che il FPV di spesa alla fine dell'esercizio corrisponda al FPV in entrata dell'esercizio successivo, al fine di garantire la continuità degli esercizi e la copertura degli impegni re-imputati;
- c) **rideterminazione del risultato di amministrazione** al 1° gennaio 2015 a seguito del riaccertamento dei residui cancellati e dell'individuazione dell'importo del fondo pluriennale vincolato e contestuale definizione delle quote accantonate, destinate e vincolate (ad. es. vincoli determinati dalla cancellazione dei cd. "impegni tecnici" in attuazione dell'art.183 co.5 del TUEL ¹², fatta eccezione per le risorse non aventi

¹⁰ rientrano fra i residui da cancellare definitivamente quelli passivi registrati in applicazione dell'art.183, comma 5, costituiti da impegni assunti in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionati

¹¹ In sede di riaccertamento dei residui non può essere effettuata una rettifica in aumento dei residui passivi in base all'erroneo presupposto che l'entità della spesa non era prevedibile con certezza al momento dell'assunzione dell'impegno iniziale. Ogni comportamento difforme comporterebbe il riconoscimento di debito fuori bilancio e costituirebbe grave irregolarità contabile. E', invece, necessario procedere ad una rettifica in aumento dei residui attivi, e non all'accertamento di nuovi crediti di competenza dell'esercizio, in caso di riscossione di residui attivi cancellati dalle scritture in quanto ritenuti (erroneamente) assolutamente inesigibili.(cfr. Allegato n. 4/2 al d.lgs. n.118/2011e s.m.i.)

¹² Articolo 183 Impegno di spesa

co. 5. Le spese in conto capitale si considerano impegnate ove sono finanziate nei seguenti modi:

- a) con l'assunzione di mutui a specifica destinazione si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del mutuo, contratto o già concesso, e del relativo prefinanziamento accertato in entrata;

natura propriamente di entrate vincolate¹³) anche nel caso in cui il risultato non sia capiente, ovvero sia di segno negativo, dando luogo a disavanzo di amministrazione.

Una volta determinato l'importo dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 nel rispetto del precedente ordinamento contabile, si provvede al riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi al 1° gennaio 2015 nel rispetto del principio di competenza finanziaria enunciato nell'allegato all'art. 1 del d.lgs. n. 126/2014.

Il rendiconto dell'esercizio precedente l'entrata in vigore della riforma contabile deve essere approvato rispettando l'ordinamento vigente nel corso dell'anno. Pertanto, il nuovo ordinamento contabile verrà, in qualche misura, a sovrapporsi al vecchio ordinamento, comportando la contestuale applicazione di entrambi.

Quanto sopra osservato non toglie che gli enti, in vista del riaccertamento straordinario, possano, contemporaneamente alla predisposizione del rendiconto, provvedere alla preparazione dello stesso. A tal fine, nella fase di preparazione risultano di fondamentale importanza alcune operazioni propedeutiche fra cui: l'adeguamento del sistema informativo, contabile ed organizzativo dell'ente, una ricognizione complessiva di tutti i residui attivi e passivi al 31 dicembre, prendendo in considerazione anche le obbligazioni giuridiche sottostanti, la determinazione dell'importo degli incassi vincolati al 1° gennaio.

Il prospetto che l'ente è tenuto a compilare per la dimostrazione del risultato di amministrazione parte dal risultato di amministrazione, evidenziato al 31 dicembre 2014 in sede di consuntivo, e porta in detrazione i residui attivi definitivamente cancellati e quelli re-imputati, sommando, al contempo, i residui passivi cancellati e quelli re-imputati. All'importo così determinato deve essere sottratto il FPV, ovvero quello di parte corrente e quello in conto capitale iscritto in entrata nel bilancio di previsione relativo all'esercizio 2015.¹⁴

b) con quota dell'avanzo di amministrazione si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare dell'avanzo di amministrazione accertato;

c) con l'emissione di prestiti obbligazionari si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del prestito sottoscritto;

c-bis) con aperture di credito si considerano impegnate all'atto della stipula del contratto e per l'ammontare dell'importo del progetto o dei progetti, definitivi o esecutivi finanziati; (572)

d) con entrate proprie si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare delle entrate accertate.

Si considerano, altresì, impegnati gli stanziamenti per spese correnti e per spese di investimento correlati ad accertamenti di entrate aventi destinazione vincolata per legge.

¹³ In quanto lo stesso ente le aveva destinate al finanziamento dell'investimento per il quale era stato assunto l'impegno ex art. 183, co.5, decidendo successivamente di non effettuare più la spesa.

¹⁴ Il fondo pluriennale vincolato è un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

La sua funzione è quella di garantire la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, e nasce dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria di cui all'allegato 1, registrando i fatti gestionali secondo le tempistiche indicate e rendendo, altresì, evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Il fondo pluriennale vincolato è formato solo da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate ed imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese. Prescinde dalla natura vincolata o destinata delle entrate che lo alimentano, il fondo pluriennale vincolato costituito:

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

L'operazione in qualche misura tende a rendere il risultato di amministrazione una somma quanto più possibile "certa", riducendo la sovrastima dei residui attivi e riconducendo i residui passivi ad obbligazioni perfezionate e pervenute a scadenza.

Pertanto, al fine di rendere meno "incerto" il risultato di amministrazione, una quota dello stesso, di importo corrispondente a quello dei residui attivi di dubbia e difficile esazione, deve essere destinata a dare copertura alla cancellazione dei crediti;

- d) **accantonamento del fondo crediti di dubbia esigibilità** rientrante fra le componenti vincolate del risultato di amministrazione ed il cui ammontare deve essere determinato in considerazione dell'importo degli stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria, così come corretto ed integrato dal d.lgs. n. 126/2014 e fra le cui componenti rientra anche la quota del risultato di amministrazione accantonato in modo vincolato proprio per i crediti di dubbia e difficile esazione;
- e) **variazione degli stanziamenti del bilancio di previsione**, che rappresenta un'operazione fondamentale nel riaccertamento straordinario, in quanto incide tanto sul bilancio autorizzatorio, secondo i vecchi schemi quanto sul bilancio finanziario, predisposto con funzione conoscitiva, e consente, al tempo stesso, l'adeguamento

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

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

Le spese di investimento devono essere impegnate negli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti da contratto o da convenzione, sulla base del relativo crono programma. La discrasia temporale determinata dalle diverse tempistiche tra l'accertamento dell'entrata e l'impegno della spesa determina l'obbligo di costituzione del fondo pluriennale vincolato.

Ove l'amministrazione che eroga il finanziamento sia una regione, una provincia o un comune, l'ente beneficiario accerta l'entrata nello stesso esercizio in cui l'amministrazione erogatrice ha registrato l'impegno, pertanto, l'adozione della delibera con la quale viene disposta l'erogazione del finanziamento rappresenta il momento in cui si costituisce l'obbligazione giuridicamente perfezionata. Il fondo pluriennale vincolato viene ad essere uno strumento di rappresentazione della programmazione delle spese dell'ente locale che richiedono un tempo più lungo di quello dell'esercizio finanziario, in particolare di quelle in conto capitale ma anche di quelle di parte corrente.

Nella fase previsionale il fondo pluriennale vincolato è distinto in due componenti: da una parte le quote di risorse accertate negli esercizi precedenti che costituiscono la copertura di spese già impegnate nei medesimi esercizi e imputate negli anni successivi; dall'altra le risorse che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio destinate a costituire la copertura di spese che si prevede di registrare nel corso dell'esercizio cui il bilancio si riferisce.

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

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

I fondi pluriennali vincolati prenotati sono iscritti tra le entrate del bilancio di previsione dell'esercizio successivo, alla voce "fondo pluriennale", distintamente per la parte corrente e in conto capitale. In sede di elaborazione del rendiconto, i fondi pluriennali vincolati non prenotati costituiscono economia del bilancio e concorrono alla determinazione del risultato contabile di amministrazione. (cfr. Allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 e s.m.i.).

degli stanziamenti in entrata ed in uscita, nonché l'iscrizione del FPV e l'eventuale utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione; nel caso di esercizio provvisorio la variazione incide sugli stanziamenti in corso di gestione;

- f) **re-imputazione** delle entrate e delle spese cancellate in attuazione della lett. a) a ciascuno degli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile, secondo criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria. Poiché, a seguito del processo di riaccertamento straordinario, il complesso dei crediti e dei debiti è re-imputato alla competenza in base alle scadenze delle obbligazioni e non con riferimento ai collegamenti eventualmente esistenti fra voci in entrata e voci di spesa, appare centrale la verifica della distribuzione temporale dei crediti e dei debiti re-imputati e gli effetti sugli equilibri degli esercizi considerati. La copertura delle spese re-impegnate, cui non corrispondono entrate riaccertate nel medesimo esercizio, è costituita dal fondo pluriennale vincolato.

A seguito dell'operazione di riaccertamento straordinario possono determinarsi nella gestione finanziaria degli enti locali interessati esiti differenziati.

Una prima ipotesi è quella in cui il saldo fra obbligazioni giuridiche attive e passive sia positivo, nel qual caso il FPV viene applicato all'entrata del bilancio di previsione, al fine di poter coprire gli impegni re-imputati in relazione alla loro esigibilità.

Altra ipotesi è quella in cui all'esito del riaccertamento il fondo mostri segno positivo, ma l'esigibilità delle entrate da re-imputare sia posteriore rispetto all'esigibilità delle spese nel primo anno, che si distingue dall'ulteriore caso in cui di un FPV con segno positivo, in cui la differenza superi l'importo delle spese.

Qualora i residui passivi re-imputati ad un esercizio siano di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi re-imputati nel medesimo esercizio, in ragione della naturale prevalenza della re-imputazione ai primi esercizi dei residui passivi ed agli esercizi successivi dei residui attivi, tale differenza potrà essere finanziata con le risorse dell'esercizio ovvero costituire un cd. "disavanzo tecnico" da coprirsi con le risorse rinvenienti nel/i bilancio/i dell'/gli esercizio/i successivo/i.

A tal proposito, il legislatore nel correttivo al d.lgs. n. 118/2011 (d.lgs. n. 126/2014) ha previsto la possibilità, a regime, diversamente da quanto accaduto in fase di sperimentazione, per gli enti nei cui bilanci, a seguito dell'operazione di riaccertamento straordinario, sia emerso un "disavanzo tecnico", di approvare i bilanci medesimi in disavanzo di competenza, per un importo non superiore al disavanzo tecnico evidenziato.

Altra ipotesi, decisamente meno comune e bisognosa di opportuni approfondimenti è quella in cui dalle risultanze del riaccertamento straordinario emerga che il FPV non debba essere costituito, poiché i residui attivi re-imputati sono superiori agli omologhi residui passivi.