



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**



OSSERVATORIO ENTI LOCALI

Roma, 31 maggio 2016

OSSERVATORIO ENTI LOCALI

MAGGIO 2016

IL PAREGGIO DI BILANCIO IN SOSTITUZIONE DEL PATTO DI STABILITÀ

Laura Pascarella

Manuela Sodini

Consiglieri Delegati CNDCEC

Marcello Marchetti

Giovanni Gerardo Parente

Consigliere Delegato FNC

Michele de Taronatti



Sommario: 1. Premessa 2. La costante verifica degli equilibri 3. Il concorso degli enti al contenimento dei saldi di finanza pubblica come disposto dalla Legge di Stabilità 2016 4. La costruzione del saldo di finanza pubblica 5. Il mancato raggiungimento del pareggio e l'elusione del sistema contabile armonizzato 6. I nuovi schemi per la verifica degli equilibri di bilancio ex art. 162, comma 6, T.U.E.L. 7. Gli strumenti a presidio degli equilibri 8. Conclusioni

1. Premessa

Il nuovo vincolo del pareggio di bilancio di competenza finale, che sostituisce il patto di stabilità interno a decorrere dal 2016, richiede il conseguimento di un saldo non negativo, in termini di competenza, tra entrate finali e spese finali a preventivo e a consuntivo.

Entro il 31 marzo di ciascun anno gli enti inviano la certificazione dei risultati conseguiti nell'anno precedente apponendo la firma digitale del rappresentante legale, del responsabile del servizio finanziario e dell'organo di revisione economico-finanziaria. In caso di mancata trasmissione della certificazione da parte dell'ente locale, l'organo di revisione deve provvedere in qualità di commissario ad acta, pena la decadenza dall'incarico.

Il principio del pareggio di bilancio unitamente al passaggio alla contabilità armonizzata richiedono l'adozione di misure di controllo efficaci ad assicurare la copertura e la sostenibilità finanziaria della spesa, è in questo contesto che si colloca l'ulteriore funzione del revisore-commissario.

2. La costante verifica degli equilibri

In base all'art. 162, comma 6, T.U.E.L., gli enti locali deliberano un bilancio di previsione che deve essere in pareggio finanziario complessivo per la competenza e garantire anche un fondo di cassa finale non negativo, assicurando il rispetto dei suddetti equilibri di competenza e cassa sia durante la gestione, sia in caso di variazioni di bilancio come previsto dall'art. 193 T.U.E.L..

Questo significa che gli enti devono controllare gli equilibri di bilancio per garantirne la permanenza in tutte le fasi di previsione/programmazione, gestione e rendicontazione.

Inoltre, sempre ai sensi dell'art. 162, comma 6, del T.U.E.L.¹, nonché in base all'art. 40 del

¹ Ai sensi del citato comma 6, dell'art. 162 T.U.E.L. *“le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite*



D.Lgs. n. 118/2011, il bilancio di previsione deve garantire l'equilibrio di competenza di parte corrente.

Il 31 luglio rappresenta il termine per il controllo degli equilibri generali di bilancio (art. 193 T.U.E.L.).

La scelta di modificare la data anticipandola al 31 luglio, precedentemente fissata al 30 settembre, esprime la volontà del legislatore di scolpire a metà anno la verifica degli equilibri di bilancio e, quindi, la verifica della congruenza e coerenza rispetto a ciò che si è programmato².

La Corte Costituzionale nella sentenza n. 70/2012 evidenzia che *“nell’ordinamento finanziario delle amministrazioni pubbliche i principi del pareggio e dell’equilibrio tendenziale... si realizzano attraverso due regole, una statica e l’altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. La loro combinazione protegge l’equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti.”*

Questo pronunciamento si traduce nella continua ricerca di un equilibrio tra componenti attive e passive del bilancio, determinando la necessità di un costante bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il raggiungimento delle finalità pubbliche, tale da garantire la salvaguardia dell'equilibrio tendenziale in corso di esercizio³.

Il principio della competenza finanziaria potenziata introdotto dalla contabilità armonizzata, secondo cui l'imputazione delle entrate e delle spese è possibile solo se le stesse discendono da obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, impone di fatto un'attenta valutazione circa le entrate effettivamente disponibili e le spese effettivamente sostenibili, preservando l'ente da una possibile gestione in propensione al disavanzo.

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

² Per l'anno 2016, il termine di approvazione del bilancio di previsione delle provincie scade il 31 luglio 2016, dunque per questi enti il controllo degli equilibri è accorpato al bilancio.

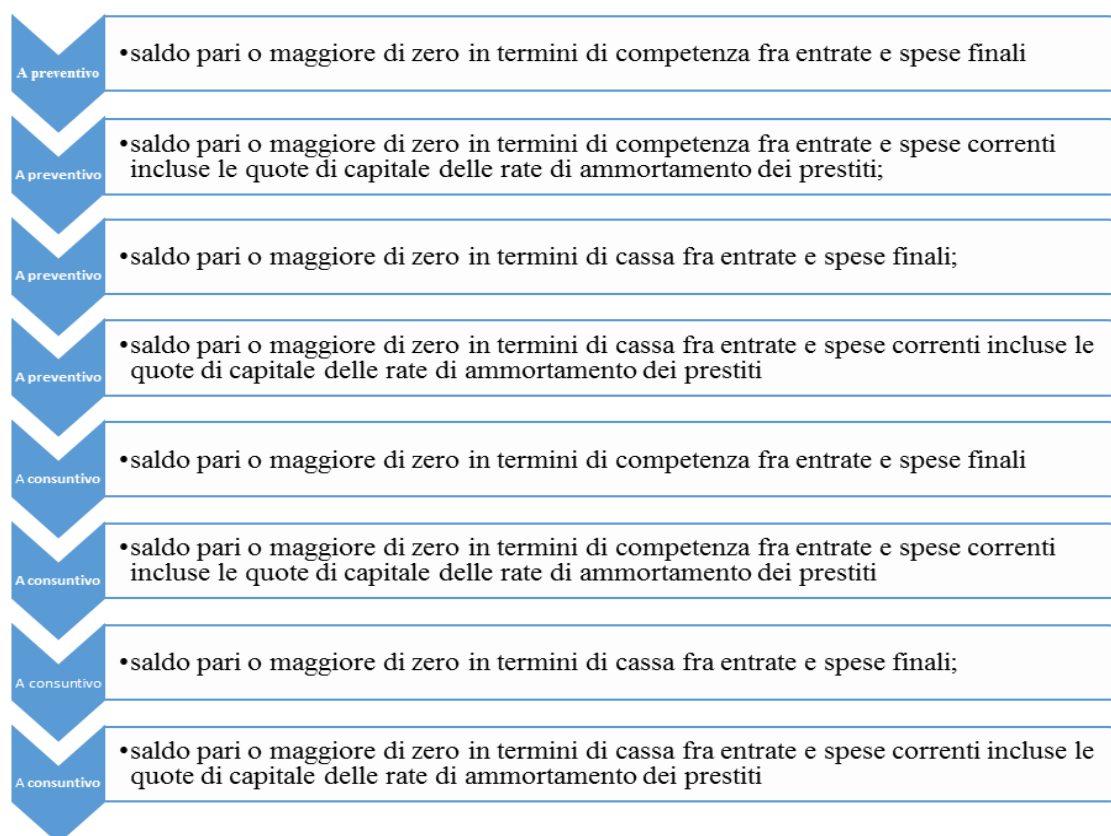
³ Corte dei conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 4/2015.



E' nell'ambito di questo contesto che si inserisce il nuovo vincolo del pareggio di bilancio di competenza finale, sostituendo il patto di stabilità interno.

La novità è contenuta nei commi da 707 a 734 dell'art. 1 della legge n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) che recepiscono solo parzialmente le disposizioni contenute nella legge n. 243/2012 sul pareggio di bilancio costituzionale.

L'art. 9 della richiamata legge n. 243/2012 stabilisce che i bilanci delle regioni, comuni, province, città metropolitane e province autonome di Trento e di Bolzano si considerano in equilibrio quando conseguono, sia in fase di previsione che in fase di rendiconto, gli equilibri di seguito indicati:



Quanto alla decorrenza dell'art. 9, che disciplina il rispetto dei suddetti vincoli, l'art. 21, comma 3, della legge stessa fissa l'applicazione a partire dall'1 gennaio 2016; decorrenza che ha ingenerato non poche perplessità.

Nella seduta del 10 novembre 2015, la V Commissione permanente (Bilancio, tesoro e programmazione) della Camera dei deputati in sede di parere sul contenuto del disegno di Legge di Stabilità 2016 ha ritenuto che le disposizioni di cui alla legge n. 243/2012



sull'equilibrio di bilancio delle regioni e degli enti locali operino con riferimento ai bilanci approvati nel 2016 e, quindi, riferiti agli esercizi 2017 e successivi⁴ ⁵.

La Relazione Tecnica alla Legge di Stabilità 2016, n. 208/2015, in riferimento alla decorrenza delle disposizioni in essa contenute nonché alla legge n. 243/2012, recita come segue: *“Commi 707-712. Le disposizioni recate dai predetti commi sono finalizzate, nelle more dell'entrata in vigore della legge 24 dicembre 2012, n. 243, di attuazione del principio del pareggio di bilancio in coerenza con gli impegni europei, ad anticipare all'anno 2016 l'introduzione dell'obbligo per gli enti locali, in sostituzione delle regole del patto di stabilità interno, di assicurare l'equilibrio tra entrate e spese del bilancio e a ridefinire i vincoli di finanza pubblica per le regioni. In particolare, a decorrere dal 2016, ai fini del concorso al contenimento dei saldi di finanza pubblica, viene richiesto agli enti locali e alle regioni di conseguire l'equilibrio fra le entrate e le spese finali, espresso in termini di competenza.”*.

Al momento di composizione del presente contributo, risulta presentato dal Ministro dell'economia e delle finanze un disegno di legge di modifica della suddetta legge n. 243/2012 in materia di equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali⁶, prevedendo un unico saldo non negativo in termini solo di competenza, e non di cassa, tra le entrate e le spese finali, sia nella fase di previsione che di rendicontazione.

Dagli atti parlamentari si apprende che il disegno di legge si prefigge come obiettivo il coordinamento della disciplina contenente i vincoli di finanza pubblica di cui alla legge n. 243/2012 con l'ordinamento contabile armonizzato introdotto dal D.Lgs. n. 118/2011 come modificato dal D.Lgs. n. 126/2014.

La legge n. 243/2012, costituendo attuazione dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione, può essere abrogata, modificata o derogata solo da una legge successiva approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera.

Nelle more dell'iter parlamentare che dovrebbe modificare la legge n. 243/2012, e in virtù di una proroga interpretativa secondo cui la suddetta legge si applica ai bilanci relativi al 2017 e successivi, la Legge di Stabilità 2016, al comma 710, non esplicitando il carattere permanente

⁴ Esclusi, dunque, i bilanci che risultano approvati nel 2016 solo per effetto della proroga concessa.

⁵ Sul punto cfr. Circolare n. 5 del Ministero dell'economia e delle finanze, prot. n. 11079 del 10 febbraio 2016.

⁶ Atto Senato n. 2344.



o limitato al solo esercizio 2016⁷, richiede alle regioni, province, città metropolitane, province autonome di Trento e di Bolzano e comuni di conseguire un saldo in pareggio o positivo in termini di competenza tra le entrate finali e le spese finali, senza considerare la cassa e le partite correnti, disponendo, dunque, una sensibile semplificazione rispetto a quanto contenuto nella legge n. 243/2012.

3. Il concorso degli enti al contenimento dei saldi di finanza pubblica come disposto dalla Legge di Stabilità 2016

La Legge di Stabilità 2016 all'art. 1, comma 707, stabilisce che a decorrere dall'anno 2016 cessano di avere applicazione le disposizioni concernenti la disciplina del patto di stabilità interno degli enti locali, precisando che devono comunque essere completati gli adempimenti degli enti locali relativi al monitoraggio e alla certificazione del patto di stabilità interno 2015, disponendo l'applicazione delle sanzioni in caso di mancato rispetto.

Il comma 710 impone, con decorrenza dal 2016, il conseguimento di un saldo in pareggio o positivo (ma non negativo), in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali, sia a consuntivo che a preventivo, come sinteticamente tradotto nella formula che segue.

Si abbandona il saldo finanziario in termini di competenza mista, che considera la competenza (accertamenti e impegni) per le entrate e spese correnti, e la cassa (riscossioni e pagamenti) per le entrate e spese in conto capitale come previsto nel patto di stabilità, sostituendolo con un saldo dato dalla differenza tra entrate e spese finali solo in termini di competenza.

PAREGGIO DI BILANCIO LEGGE di STABILITA' 2016

$$E.CORR._{COMP} + E.C./CAP._{COMP} - SP.CORR._{COMP} - SP.C./CAP._{COMP} \geq 0$$

PATTO DI STABILITA' 2015

$$E.CORR._{COMP} + E.C./CAP._{CASSA} - SP.CORR._{COMP} - SP.C./CAP._{CASSA} - F.C.D.E._{2015} > \text{obiettivo}$$

E' di immediata evidenza che l'elemento di forza del nuovo vincolo di finanza pubblica

⁷ Servizio Studi Senato, Legislatura 17°, Dossier n. 240, "Legge di Stabilità 2016. Schede di lettura".



rispetto al patto di stabilità è dato dal raggiungimento di un saldo non negativo (anche pari a zero) tra entrate e spese finali in termini di competenza finanziaria potenziata, mentre il patto di stabilità richiedeva il raggiungimento e superamento di un obiettivo positivo. Oltre a questo, con l'introduzione del nuovo pareggio si dovrebbe osservare un generalizzato sblocco dei pagamenti in conto capitale, specialmente di quelli a residuo, che nel patto entravano con segno negativo in termini di cassa.

La finalità che persegue il nuovo pareggio è, infatti, anche quella di incrementare la spesa per investimenti⁸. Come si vedrà nel proseguo di questo contributo, il calcolo del pareggio presenta delle peculiarità che dovrebbero contribuire a liberare risorse da destinare alla spesa di capitale.

Sotto il profilo soggettivo, sono tenuti al rispetto del nuovo vincolo di pareggio gli enti di seguito indicati:

- regioni;
- comuni, a prescindere dal numero di abitanti (compresi quelli con meno di 1.000 abitanti)⁹;
- province;
- città metropolitane;
- province autonome di Trento e di Bolzano.

Gli enti verificano il rispetto del pareggio a preventivo e a consuntivo in termini di competenza, si tratta dunque di due equilibri rispetto agli otto richiesti dalla legge n. 243/2012.

Ai sensi del comma 711, il saldo per la verifica del rispetto dell'obiettivo di finanza pubblica è dato dalla somma algebrica delle entrate finali di cui ai titoli 1, 2, 3, 4 e 5 e le spese finali di cui ai titoli 1, 2 e 3 degli schemi di bilancio armonizzato; il saldo così determinato presenta peraltro il vantaggio di essere molto prossimo al saldo rilevato dall'Istat per il calcolo

⁸ Secondo il rapporto di Cassa Depositi e Prestiti di ottobre 2014, nelle regioni, province, comuni ed altri enti, tra il 2006 ed il 2013 la spesa in conto capitale è diminuita del 27%, a fronte di una diminuzione delle relative entrate del solo 7%.

⁹ Ai sensi dell'art. 4, comma 4, del D.L. n. 210/2015, convertito dalla legge n. 21/2016 "per i comuni istituiti a seguito dei processi di fusione previsti dalla legislazione vigente, che hanno concluso tali processi entro il 1° gennaio 2016, l'obbligo del rispetto delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 709 a 734, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, decorre dal 1° gennaio 2017."



dell'indebitamento della Pubblica Amministrazione.

Di seguito si riporta il prospetto del saldo tra le entrate e le spese finali, in termini di competenza, valido ai fini della verifica del rispetto dei saldi di finanza pubblica tratto dall'allegato n. 3 della circolare n. 5 del 10 febbraio 2016 della Ragioneria Generale dello Stato e contenuto negli schemi di bilancio di cui al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 30 marzo 2016.

EQUILIBRIO ENTRATE FINALI – SPESE FINALI (Art. 1, commi 710-711, Legge di stabilità 2016)		COMPETENZA ANNO 2016	COMPETENZA ANNO 2017	COMPETENZA ANNO 2018
A) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti (solo per l'esercizio 2016)	(+)			
B) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese in conto capitale al netto delle quote finanziate da debito (solo per l'esercizio 2016)	(+)			
C) Titolo 1 – Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	(+)			
D1) Titolo 2 – Trasferimenti correnti	(+)			
D2) Contributo di cui all'art. 1, comma 20, Legge di stabilità 2016 (solo 2016 per i comuni)	(-)			
D2) Contributo di cui all'art. 1, comma 683, Legge di stabilità 2016 (solo 2016 per le regioni)	(-)			
D) Titolo 2 – Trasferimenti correnti validi ai fini dei saldi di finanza pubblica (D=D1-D2)	(+)			
E) Titolo 3 – Entrate extratributarie	(+)			
F) Titolo 4 – Entrate in c/capitale	(+)			
G) Titolo 5 – Entrate da riduzione di attività finanziarie	(+)			
H) ENTRATE FINALI VALIDE AI FINI DEI SALDI DI FINANZA PUBBLICA (H=C+D+E+F+G)	(+)			
I1) Titolo 1 – Spese correnti al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)			
I2) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (solo per il 2016)	(+)			
I3) Fondo crediti di dubbia esigibilità di parte corrente ⁽¹⁾	(-)			
I4) Fondo contenzioso (destinato a confluire nel risultato di amm.ne)	(-)			
I5) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amm.ne) ⁽²⁾	(-)			
I6) Spese correnti per interventi di bonifica ambientale di cui all'art. 1, comma 716, L. di Stabilità 2016 (solo 2016 per gli enti locali)	(-)			
I7) Spese correnti per sisma maggio 2012 finanziate secondo le modalità di cui all'art. 1, comma 441, L. Stabilità 2016 (solo 2016 per gli enti locali dell'Emilia Romagna, Lombardia e Veneto)	(-)			
I) Titolo 1 – Spese correnti valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (I=I1+I-I3-I4-I5-I6-I7)	(+)			
L1) Titolo 2 – Spese in c/ capitale al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)			
L2) Fondo pluriennale vincolato in c/ capitale al netto delle quote finanziate da debito (solo per il 2016)	(+)			
L3) Fondo crediti di dubbia esigibilità in c/ capitale ⁽¹⁾	(-)			
L4) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione) ⁽²⁾	(-)			
L5) Spese per edilizia scolastica art. 1, comma 713, L. Stabilità 2016	(-)			
L6) Spese in c/capitale per interventi di bonifica ambientale di cui all'art. 1, comma 716, L. di Stabilità 2016 (solo 2016 enti locali)	(-)			
L7) Spese in c/capitale per sisma maggio 2012, finanziate	(-)			



secondo le modalità di cui all'art. 1, comma 441, L. di Stabilità 2016 (solo 2016 enti locali Emilia Romagna, Lombardia e Veneto)				
L8) Spese per la realizzazione museo Nazionale della Shoah di cui all'art. 1, comma 750, Legge di Stabilità 2016 (solo 2016 Roma Capitale)	(-)			
L) Titolo 2 – Spese in c/ capitale valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (L=L1+L2-L3-L4-L5-L7-L8)	(+)			
M) Titolo 3 – Spese per incremento di attività finanziaria	(+)			
N) SPESE FINALI VALIDE AI FINI DEI SALDI DI FINANZA PUBBLICA (N=I+L+M)				
O) SALDO TRA ENTRATE E SPESE FINALI VALIDE AI FINI DEI SALDI DI FINANZA PUBBLICA (O=A+B+H-N)				
Spazi finanziari che si prevede di cedere ex art. 1, comma 728 della Legge di stabilità 2016 (patto regionale)	(-)/(+)			
Spazi finanziari che si prevede di cedere ex art. 1, comma 732 della Legge di stabilità 2016 (patto nazionale orizzontale)	(-)/(+)			
Patto regionalizzato orizzontale ex art. 1, comma 141 della Legge n. 220/2010 (Legge di stabilità 2011)	(-)/(+)			
Patto regionalizzato orizzontale ex art. 1, comma 480 e segg. della Legge n. 190/2014 (Legge di stabilità 2015)	(-)/(+)			
Patto naz.le orizz.le ex art. 4, commi 1-7 del D.L. n. 16/2012 anno 2014	(-)/(+)			
Patto naz.le oriz.le ex art. 4, commi 1-7 del D.L. n. 16/2012 anno 2015	(-)/(+)			
EQUILIBRIO FINALE (compresi gli effetti dei patti regionali e nazionali) ⁽⁴⁾				

(1) indicare il fondo crediti di dubbia esigibilità al netto dell'eventuale quota finanziata dell'avanzo (iscritto in variazione a seguito dell'approvazione del rendiconto)

(2) i fondi di riserva e i fondi speciali non sono destinati a confluire nel risultato di amministrazione

(3) L'equilibrio finale (comprensivo degli effetti dei patti regionali e nazionali) deve essere positivo o pari a 0, ed è determinato dalla somma algebrica del "Saldo tra entrate e spese finali valide ai fini dei saldi di finanza pubblica" e gli effetti dei patti regionali e nazionali dell'esercizio corrente e degli esercizi precedenti.

La circolare n. 5/2016 della Ragioneria Generale dello Stato precisa che il prospetto, allegato al bilancio di previsione, è conservato a cura dell'ente e non deve essere trasmesso al Ministero, in caso di variazione al bilancio di previsione, l'ente provvede ad adeguare il prospetto.

Per il monitoraggio degli adempimenti e per l'acquisizione di elementi informativi utili per la finanza pubblica, gli enti trasmettono al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato le informazioni riguardanti le risultanze del saldo secondo tempi e modalità che saranno definiti con appositi decreti¹⁰.

Ai fini della verifica del rispetto dell'obiettivo di saldo, gli enti trasmettono entro il termine perentorio del 31 marzo di ciascun anno, al Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, una certificazione dei risultati conseguiti nell'anno precedente, firmata digitalmente dal rappresentante legale, dal responsabile del

¹⁰ In proposito si veda l'allegato n. 4 alla circolare n. 5/2016 concernente lo scadenziario degli adempimenti per l'anno 2016.



servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziaria, secondo un prospetto e con le modalità definiti con appositi decreti.

4. La costruzione del saldo di finanza pubblica

La Legge di Stabilità 2016 introduce per il solo esercizio 2016 delle eccezioni/deroghe circa le voci da includere/escludere tra le entrate e le spese finali tra le quali si segnala, come evidenziato nel prospetto sopra riportato, l'esclusione delle spese sostenute per interventi di edilizia scolastica e di bonifica ambientale finanziati con avanzo di amministrazione e con ricorso all'indebitamento.

Al comma 711, sempre limitatamente all'anno 2016, è previsto che nelle entrate e nelle spese finali in termini di competenza si includa il fondo pluriennale vincolato, di entrata e di spesa, al netto della quota riveniente dal ricorso all'indebitamento. Il saldo del fondo pluriennale vincolato è computato in entrata ed in uscita sia per la parte corrente sia per la parte in conto capitale.

Gli enti territoriali, al fine di calcolare in modo corretto il fondo pluriennale vincolato, che limitatamente al 2016 concorre al raggiungimento del saldo, devono preliminarmente distinguere il fondo per fonte di finanziamento evidenziando la parte alimentata da indebitamento che deve essere esclusa dal calcolo del pareggio.

L'inclusione del fondo pluriennale vincolato è sicuramente vista con favore dagli enti territoriali, trattandosi di un saldo finanziario che strutturalmente è maggiore di zero; anzi la sua inclusione non deve essere considerata scontata, in proposito basti pensare che diversamente l'avanzo di amministrazione¹¹ non risulta compreso nel calcolo. Il motivo di tale esclusione è probabilmente da ricondurre all'aleatorietà dell'avanzo di amministrazione che si compone di poste, i residui attivi e passivi, con evidenti profili di rischiosità, ove rispettivamente sovrastimati e/o sottostimati¹².

Proprio il fondo pluriennale vincolato, quale istituto che consente di rappresentare contabilmente 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,

¹¹ Il risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio è costituito dal fondo di cassa esistente al 31 dicembre dell'anno, maggiorato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi.

¹² Cfr. Principio contabile n. 4/2 allegato al D.Lgs. n. 118/2011.



permette di superare le distorsioni che si erano generate con il patto, dove inevitabilmente si venivano a creare dei picchi in entrata o in uscita in determinati esercizi con evidenti impatti sul calcolo e raggiungimento dell'obiettivo.

Grazie alla contabilità armonizzata ed alla conseguente istituzione del fondo pluriennale vincolato, è possibile restituire uniformità ad un processo in cui l'entrata, che finanzia l'investimento, è antecedente rispetto alle spese già impegnate che va a sostenere, ma che saranno esigibili in esercizi successivi a quello di accertamento dell'entrata. Con il fondo pluriennale vincolato tutte le entrate accertate, diversamente da quanto avveniva con il patto di stabilità, possono essere riconsiderate negli esercizi successivi in relazione all'esigibilità della spesa ed in base al trascorrere del tempo, secondo il cronoprogramma. Infatti, come precisato dal principio contabile n. 4/2, *“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.”*.

Il fondo pluriennale in entrata costituisce la copertura:

- di spese impegnate negli esercizi precedenti e imputati all'esercizio in corso;
- della quota del fondo pluriennale vincolato che viene rinviata negli anni successivi per le spese impegnate negli esercizi precedenti ma imputate agli esercizi successivi a quello di riferimento.

Il fondo pluriennale in spesa è costituito da:

- una quota del fondo che nasce nell'esercizio a seguito di spese impegnate nell'esercizio stesso ma imputate agli esercizi successivi;
- una quota del fondo pluriennale iscritto in entrata (risorse accertate negli esercizi precedenti) per la copertura di spese già impegnate negli esercizi precedenti a quello cui si riferisce il bilancio ma imputate ad esercizi successivi.

L'introduzione del pareggio in sostituzione del patto e l'inclusione nel calcolo del fondo pluriennale vincolato in entrata, ancorché compensato dal fondo pluriennale vincolato in uscita, dovrebbe facilitare, almeno per il 2016, il raggiungimento dell'equilibrio finale richiesto dal comma 710 della Legge di Stabilità, nonché accrescere la capacità di spesa degli



enti soprattutto per investimenti¹³.

Come evidenzia la Corte dei conti, Sezione delle autonomie, nella deliberazione n. 9/2016, benché l'inclusione del fondo pluriennale vincolato nel saldo 2016 generi un'agevolazione nel raggiungimento dell'equilibrio, gli enti non devono sottovalutare le implicazioni in relazione alle altre due annualità 2017 e 2018 di cui si compone il bilancio triennale. Infatti, il maggior volume complessivo delle risorse, accresciuto dal computo del fondo pluriennale vincolato in entrata al netto di quello in uscita, può generare un'illusoria capacità di spesa per le due annualità successive al 2016.

Si osserva che nel disegno di legge recante modifiche alla legge n. 243/2012 viene prevista la possibilità di estendere, oltre il 2016, l'inclusione del fondo pluriennale vincolato nel pareggio, tuttavia tale agevolazione dipenderebbe dalla compatibilità con gli obiettivi di finanza pubblica, di volta in volta stabilita con legge dello Stato. Peraltro, in questo caso, secondo il disegno di legge nella versione al momento disponibile, non è neppure previsto che il fondo pluriennale vincolato sia assunto al netto della quota riveniente dal ricorso all'indebitamento. Si tratterebbe di un'agevolazione ancora più d'impatto rispetto a quella prevista per il 2016 (inclusione del fondo pluriennale vincolato al netto della quota riveniente dal ricorso all'indebitamento), ancorché dipendente di volta in volta dalla manovra annuale.

Nel calcolo degli obiettivi di finanza pubblica, in sede di bilancio di previsione, tra le spese finali non si includono il fondo crediti di dubbia esigibilità e i fondi per contenziosi, per perdite di società partecipate e per spese e rischi futuri concernenti accantonamenti destinati a confluire nel risultato di amministrazione¹⁴.

Nella fase di gestione, nonché in sede di controllo degli equilibri generali di bilancio e nella fase di rendicontazione, i fondi sopra richiamati destinati a confluire nell'avanzo di

¹³ Corte dei conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 9/2016, e Relazione Tecnica alla Legge di Stabilità 2016.

¹⁴ Allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011: *“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”*. 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.”



amministrazione non sono inclusi nelle spese finali ai fini del calcolo degli obiettivi di finanza pubblica, permettendo agli enti di utilizzare l'avanzo di amministrazione libero, destinato e vincolato, riferito al precedente esercizio, per effettuare spese di investimento.

Anche in questo caso è evidente come il nuovo saldo di finanza pubblica possa essere visto con maggior favore rispetto al patto di stabilità, dove nel 2015, il fondo crediti di dubbia esigibilità rilevava come aggregato con segno negativo (si veda il paragrafo 2).

Come osserva la Corte dei Conti nella sopracitata deliberazione n. 9 del 18 marzo 2016 recante le "Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli enti territoriali", la possibilità di utilizzare l'avanzo di amministrazione libero, destinato e vincolato riferito al precedente esercizio, permetterà di conseguire effetti positivi sulla spesa di investimento degli enti territoriali. Tuttavia, lo stanziamento di fondi nel bilancio 2016-2018 destinati a confluire nel risultato di amministrazione richiede agli enti di adottare una manovra di contenimento e riduzione della spesa corrente al fine di liberare risorse da destinare alle spese di investimento. La riduzione della spesa corrente sarà resa ancora più complessa, considerato che, al fine di contenere il livello complessivo della pressione tributaria, la legge di stabilità ha previsto al comma 26, limitatamente al 2016, l'impossibilità per regioni ed enti locali di deliberare aumenti di tributi ed addizionali rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015. Tale sospensione non si applica alla tassa sui rifiuti (TARI), né per gli enti locali che deliberano il predissesto o il dissesto.

5. Il mancato raggiungimento del pareggio e l'elusione del sistema contabile armonizzato

La Legge di Stabilità per il 2016 detta, altresì, la disciplina relativa al monitoraggio degli adempimenti relativi al saldo di bilancio nonché le sanzioni previste in caso di inadempienza degli enti locali alle disposizioni in materia di concorso al contenimento dei saldi di finanza pubblica, introdotte dall'art. 1, commi da 707 a 734, della medesima legge.

In particolare, il comma 712 stabilisce che, a decorrere dall'anno 2016, gli enti debbano allegare al bilancio di previsione un prospetto obbligatorio contenente le previsioni di competenza triennali rilevanti in sede di rendiconto ai fini della verifica del rispetto del nuovo vincolo di bilancio.



Nel caso in cui un ente abbia già approvato il bilancio 2016-2018 prima dell'entrata in vigore della legge di Stabilità, mediante apposita delibera di variazione del bilancio, si dovrà allegare il prospetto al bilancio di previsione già approvato.

Inoltre, al fine di monitorare gli adempimenti relativi al saldo di bilancio nel corso dell'esercizio, il comma 719 demanda a successivi decreti del MEF, da adottarsi sentite la Conferenza Stato-città ed autonomie locali e la Conferenza permanente per i rapporti fra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, il compito di definire i tempi e le modalità con cui gli enti devono trasmettere alla Ragioneria Generale dello Stato le informazioni riguardanti le risultanze del saldo.

Infine, il comma 720 prevede che gli enti procedano, a consuntivo, all'invio per via telematica di una certificazione dei risultati conseguiti, firmata digitalmente dal rappresentante legale, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziaria, ove previsto, secondo un prospetto e con le modalità definiti dai medesimi sopra citati decreti del MEF.

La mancata trasmissione di tale documento entro il termine del 31 marzo costituisce inadempimento all'obbligo del pareggio di bilancio.

Tuttavia, nel caso in cui la certificazione sebbene in ritardo, sia trasmessa entro trenta giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto della gestione e attesti il conseguimento dell'obiettivo di saldo, si applicano le sole sanzioni previste in tema di blocco delle assunzioni del personale (di cui al comma 723, lettera e).

Qualora, invece, decorrano gli ulteriori trenta giorni dall'approvazione del rendiconto senza che l'ente abbia provveduto all'invio della certificazione, la trasmissione deve essere effettuata entro i successivi trenta giorni dal presidente dell'organo di revisione economico-finanziaria nel caso di organo collegiale, ovvero dall'unico revisore nel caso di organo monocratico, in qualità di commissari ad acta, pena la decadenza dal ruolo di revisore (comma 721).

Nel caso in cui la certificazione trasmessa dal commissario ad acta entro sessanta giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto di gestione attesti il conseguimento dell'obiettivo di saldo, si applicano le sole sanzioni relative al blocco delle assunzioni del personale e alla riduzione del 30% delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza (di cui



al comma 723, lettere e) ed f)).

In ogni caso, sino alla data di trasmissione della certificazione da parte del commissario ad acta, le erogazioni di risorse o trasferimenti da parte del Ministero dell'interno relative all'anno successivo a quello di riferimento sono sospese.

Decorsi sessanta giorni dall'approvazione del rendiconto, le certificazioni non sono più modificabili. Tuttavia, ai sensi del comma 722, gli enti locali sono comunque tenuti ad inviare una nuova certificazione, se quest'ultima rileva un peggioramento del proprio posizionamento rispetto all'obiettivo di saldo già certificato.

Inoltre, l'invio della certificazione oltre sessanta giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto della gestione, ferma restando l'applicazione delle ulteriori sanzioni di cui al comma 723, non dà diritto all'erogazione da parte del Ministero dell'interno delle risorse o trasferimenti oggetto di sospensione.

Il successivo comma 723 disciplina le sanzioni nei confronti degli enti che non conseguono il saldo, stabilendo, in particolare, che nell'anno successivo a quello dell'inadempienza¹⁵:

- a) l'ente locale è assoggettato ad una riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio o del fondo di solidarietà comunale in misura pari all'importo corrispondente allo scostamento registrato;
- b) la regione è tenuta a versare all'entrata del bilancio dello Stato, entro sessanta giorni dal termine stabilito per la trasmissione della certificazione relativa al rispetto del pareggio di bilancio, l'importo corrispondente allo scostamento registrato. In caso di mancato versamento si procede al recupero di detto scostamento a valere sulle giacenze depositate a qualsiasi titolo nei conti aperti presso la tesoreria statale. Trascorso inutilmente il termine dei trenta giorni dal termine di approvazione del rendiconto della gestione per la trasmissione della certificazione da parte della regione, si procede al blocco di qualsiasi prelievo dai conti della tesoreria statale sino a quando la certificazione non è acquisita;
- c) l'ente non può impegnare spese correnti, per le regioni al netto delle spese per la sanità, in

¹⁵ Agli enti per i quali il mancato conseguimento del saldo sia accertato successivamente all'anno seguente a quello cui la violazione si riferisce, le sanzioni di cui al comma in commento si applicano nell'anno successivo a quello della comunicazione del mancato conseguimento del predetto saldo. La rideterminazione delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza di cui alla lettera f), è applicata al presidente, al sindaco e ai componenti della giunta in carica nell'esercizio in cui è avvenuto il mancato conseguimento. I predetti importi sono acquisiti al bilancio dell'ente.



misura superiore all'importo dei corrispondenti impegni effettuati nell'anno precedente a quello di riferimento;

d) l'ente non può ricorrere all'indebitamento per gli investimenti;

e) l'ente non può procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto. E' fatto altresì divieto agli enti di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della presente disposizione¹⁶;

f) l'ente è tenuto a rideterminare le indennità di funzione ed i gettoni di presenza del presidente, del sindaco e dei componenti della giunta in carica nell'esercizio in cui è avvenuta la violazione, con una riduzione del 30 per cento rispetto all'ammontare risultante alla data del 30 giugno 2014. Gli importi di cui al periodo precedente sono acquisiti al bilancio dell'ente.

Ulteriori sanzioni possono essere irrogate dalle sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti qualora accertino che il rispetto delle regole in materia di concorso al contenimento dei saldi di finanza pubblica è stato artificialmente conseguito mediante una non corretta applicazione dei principi contabili di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, o attraverso altre forme elusive. L'elusione può discendere in via esemplificativa da una non corretta:

- gestione del fondo pluriennale vincolato;
- imputazione delle entrate e delle spese;
- gestione dei rapporti con le società partecipate;
- stanziamento dei fondi rischi.

In particolare, agli amministratori che hanno posto in essere atti elusivi è inflitta la condanna a una sanzione pecuniaria fino a un massimo di dieci volte l'indennità di carica percepita al momento di commissione dell'elusione, e al responsabile amministrativo individuato dalla sezione giurisdizionale regionale della Corte dei conti una sanzione pecuniaria fino a tre mensilità del trattamento retributivo, al netto degli oneri fiscali e previdenziali. Detti importi sono acquisiti al bilancio dell'ente (comma 727).

¹⁶ Ai sensi del comma 726, i contratti di servizio e gli altri atti posti in essere dagli enti, che si configurano elusivi delle regole di cui ai commi da 707 a 734, sono nulli.



E', infine, opportuno ribadire che, sebbene ai sensi del comma 707, a decorrere dall'anno 2016, cessino di avere applicazione tutte le norme concernenti la disciplina del patto di stabilità interno degli enti locali, restano tuttavia fermi gli adempimenti relativi al monitoraggio e alla certificazione del patto di stabilità interno 2015, nonché l'applicazione delle sanzioni in caso di mancato rispetto del patto di stabilità relativo al medesimo anno o agli anni precedenti. Restano altresì fermi gli adempimenti delle regioni relativi al monitoraggio e alla certificazione del pareggio di bilancio per l'anno 2015, nonché l'applicazione delle sanzioni in caso di mancato rispetto dell'obiettivo.

6. I nuovi schemi per la verifica degli equilibri di bilancio ex art. 162, comma 6, T.U.E.L.

Con decreto del 30 marzo 2016, il Ministero dell'economia e finanze ha pubblicato i nuovi schemi per la determinazione degli equilibri di bilancio stabiliti dall'art. 162, comma 6, T.U.E.L.¹⁷, sia in fase di previsione¹⁸ che in fase di rendiconto¹⁹, oltre che il prospetto per la verifica, in sede di preventivo, del rispetto del vincolo di finanza pubblica per l'anno 2016 (equilibrio entrate finali – spese finali), ai sensi dell'art. 1, comma 711, Legge di Stabilità 2016²⁰.

Secondo quanto stabilito dall'art. 193 T.U.E.L., gli enti devono garantire il rispetto del pareggio finanziario e di tutti gli equilibri di competenza e di cassa durante la gestione e nelle variazioni di bilancio.

A tal fine, con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque

¹⁷ Ai sensi dell'art. 162, comma 6, T.U.E.L., come sostituito dall'art. 74, comma 1, n. 11, lett. b), del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. aa), del D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, “*il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio ai fini del rispetto del principio dell'integrità.*”

¹⁸ Ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.M. 30 marzo 2016, il nuovo prospetto per la determinazione preventiva degli equilibri degli enti locali si applica con riferimento al bilancio 2017 - 2019.

¹⁹ Ai sensi dell'art. 5, comma 3, del D.M. 30 marzo 2016, i nuovi prospetti relativi alla determinazione a consuntivo degli equilibri delle regioni e degli enti locali si applicano con riferimento al rendiconto 2016.

²⁰ Prospetto precedentemente pubblicato in allegato alla circolare n. 5 del 10 febbraio 2016 della Ragioneria Generale dello Stato (cfr. § 3).



almeno una volta l'anno entro il 31 luglio, l'organo consiliare provvede con delibera a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, ad adottare contestualmente le opportune misure correttive^{21 22}.

In riferimento allo schema degli equilibri di bilancio allegato al bilancio di previsione, l'allegato n. 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011 chiarisce che detto prospetto "*consente di verificare gli equilibri interni al bilancio di previsione per ciascuno degli esercizi in cui è articolato.*".

Il bilancio di previsione, infatti, oltre ad essere deliberato in pareggio finanziario di competenza tra tutte le entrate e le spese, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o del recupero del disavanzo di amministrazione e degli utilizzi del fondo pluriennale vincolato, e a garantire un fondo di cassa finale non negativo, deve prevedere:

- l'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria tra le spese correnti incrementate dalle spese per trasferimenti in c/capitale e dalle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, e le entrate correnti, costituite dai primi tre titoli dell'entrata, incrementate dai contributi destinati al rimborso dei prestiti, dal fondo pluriennale vincolato di parte corrente e dall'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente. All'equilibrio di parte corrente concorrono anche le entrate in conto capitale destinate al finanziamento di spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili e l'eventuale saldo negativo delle partite finanziarie²³;

²¹ L'art. 193 T.U.E.L., stabilisce che l'ente, contestualmente all'accertamento del mancato mantenimento degli equilibri di bilancio, deve provvedere ad adottare: a) le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui; b) i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti fuori bilancio, di cui all'art. 194; c) le iniziative necessarie ad adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui. A tal fine, è consentito utilizzare per l'anno in corso e per i due successivi le possibili economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Ove le modalità sopra indicate non fossero sufficienti per provvedere al ripristino degli equilibri di bilancio, è altresì consentito impiegare la quota libera del risultato di amministrazione. Inoltre, in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può modificare, entro la data del 31 luglio, le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza.

²² Ai sensi del comma 4, dell'art. 193 T.U.E.L., la mancata adozione, da parte dell'ente, dei provvedimenti di riequilibrio è equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione di cui all'articolo 141, con applicazione della procedura straordinaria prevista dal comma 2 del medesimo articolo.

²³ Evidenzia, a riguardo, l'allegato n. 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011 che "*l'equilibrio delle partite finanziarie, determinato dalle operazioni di acquisto/alienazione di titoli obbligazionari e di concessione/riscossione crediti, a seguito dell'adozione del cd. principio della competenza finanziaria potenziata non è più automaticamente*



- l'equilibrio in conto capitale in termini di competenza finanziaria, tra le spese di investimento e tutte le risorse acquisite per il loro finanziamento, costituite dalle entrate in conto capitale, dall'accensione di prestiti, dal fondo pluriennale vincolato in c/capitale, dall'utilizzo dell'avanzo di competenza in c/capitale, e da quelle risorse di parte corrente destinate agli investimenti dalla legge o dai principi contabili²⁴.

Di seguito si riportano gli schemi predisposti per le regioni e per gli enti locali pubblicati in allegato al D.M. 30 marzo 2016:

**BILANCIO DI PREVISIONE
EQUILIBRI DI BILANCIO
(solo per le Regioni) ***

EQUILIBRI DI BILANCIO		COMPETENZA ANNO DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO N	COMPETENZA ANNO N+1	COMPETENZA ANNO N+2
Utilizzo risultato di amministrazione presunto per il finanziamento di spese correnti (**)	(+)			
Ripiano disavanzo presunto di amministrazione esercizio precedente ⁽¹⁾	(-)			
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti iscritto in entrata	(+)			
Entrate titoli 1-2-3	(+)			
Entrate in conto capitale per Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche ⁽²⁾	(+)			
Entrate Titolo 4.03 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)			
Entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti ⁽³⁾	(+)			
Entrate per accensioni di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(+)			
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(+)			
Spese correnti	(-)			
- di cui fondo pluriennale vincolato				
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)			
Variazioni di attività finanziarie (se negativo) ⁽⁴⁾	(-)			
Rimborso prestiti	(-)			

garantito. Nel caso di concessioni di crediti o altri incrementi delle attività finanziarie di importo superiore rispetto alle riduzioni di attività finanziarie esigibili nel medesimo esercizio, il saldo negativo deve essere finanziato da risorse correnti. Pertanto, il saldo negativo delle partite finanziarie concorre all'equilibrio di parte corrente. Invece, l'eventuale saldo positivo delle attività finanziarie, è destinato al rimborso anticipato dei prestiti e al finanziamento degli investimenti, determinando, per la quota destinata agli investimenti, necessariamente un saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente. Considerato che le concessioni crediti degli enti locali sono costituite solo da anticipazioni di liquidità che, per loro natura sono chiuse entro l'anno, il problema dell'equilibrio delle partite finanziarie riguarda soprattutto le regioni che concedono crediti per finanziare investimenti, il cui prospetto degli equilibri dedica un'apposita sezione anche alle partite finanziarie. In occasione di variazioni di bilancio che modificano la previsione del margine corrente è possibile variare anche il prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione, al fine di consentire le attestazioni di copertura finanziaria di provvedimenti che comportano impegni per investimenti."

²⁴ Per le regioni, fino all'esercizio 2015, la copertura degli investimenti è costituita anche dai debiti autorizzati con legge e non contratti.



<i>- di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>				
A) Equilibrio di parte corrente				
Utilizzo risultato presunto di amministrazione per il finanziamento di spese d'investimento (**)	(+)			
Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale iscritto in entrata	(+)			
Entrate in conto capitale (Titolo 4)	(+)			
Entrate Titolo 5.01.01 - Alienazioni di partecipazioni	(+)			
Entrate per accensioni di prestiti (titolo 6)	(+)			
Entrate in conto capitale per Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche ⁽²⁾	(-)			
Entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti ⁽³⁾	(-)			
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)			
Entrate per accensioni di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(-)			
Entrate Titolo 4.03 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)			
Spese in conto capitale	(-)			
<i>- di cui fondo pluriennale vincolato</i>				
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)			
Spese Titolo 3.01.01 - Acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale	(-)			
Disavanzo pregresso derivante da debito autorizzato e non contratto (presunto)	(-)			
Variazioni di attività finanziarie (se positivo)	(+)			
B) Equilibrio di parte capitale				
Utilizzo risultato presunto di amministrazione-al finanziamento di attività finanziarie (**)	(+)			
Entrate titolo 5.00 - Riduzioni attività finanziarie	(+)			
Spese titolo 3.00 - Incremento attività finanziarie	(-)			
Entrate Titolo 5.01.01 - Alienazioni di partecipazioni	(-)			
Spese Titolo 3.01.01 - Acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale	(+)			
C) Variazioni attività finanziaria				
EQUILIBRIO FINALE (D=A+B)				

Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali delle Regioni a statuto ordinario ⁽⁵⁾				
A) Equilibrio di parte corrente				
Utilizzo risultato di amministrazione destinato al finanziamento di spese correnti	(-)			
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti iscritto in entrata al netto delle componenti non vincolate derivanti dal riaccertamento ord.	(-)			
Entrate titoli 1-2-3 non sanitarie con specifico vincolo di destinazione	(-)			
Entrate titoli 1-2-3 destinate al finanziamento del SSN	(-)			
Spese correnti non sanitarie finanziate da entrate con specifico vincolo di destinazione	(+)			
Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (di spesa) al netto delle componenti non vincolate derivanti dal riaccertamento ord.	(+)			
Spese correnti finanziate da entrate destinate al SSN	(+)			
Equilibrio di parte corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali.				
Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali delle Autonomie speciali ⁽⁶⁾				
A) Equilibrio di parte corrente				
Utilizzo risultato di amministrazione per il finanziamento di spese correnti (H)	(-)			
Equilibrio di parte corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali.				

(*) Indicare gli anni di riferimento N, N+1 e N+2.

(**) In sede di approvazione del bilancio di previsione è consentito l'utilizzo della sola quota vincolata del risultato di amministrazione presunto. Nel caso dell'esercizio è consentito l'utilizzo anche della quota accantonata se il bilancio è approvato a seguito della verifica prevista dall'articolo 42, comma 9, prospetto concernente il risultato di amministrazione presunto dell'anno precedente aggiornato sulla base di un pre-consuntivo dell'esercizio precedente. E' consentito l'utilizzo anche della quota destinata agli investimenti e della quota libera del risultato di amministrazione dell'anno precedente a seguito dell'approvazione del rendiconto dell'anno precedente.



- (1) Escluso il disavanzo derivante dal debito autorizzato e non contratto
 (2) Corrispondono alle entrate in conto capitale relative ai soli contributi agli investimenti destinati al rimborso prestiti corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.4.02.06.00.000.
 (3) Il corrispettivo della cessione di beni immobili può essere destinato all'estinzione anticipata di prestiti - principio applicato della contabilità finanziaria 3.13.
 (4) Le spese correnti finanziate da entrate con specifico vincolo di destinazione comprendono quelle finanziate da entrate vincolate accertate nell'esercizio, da FPV d'entrata. Gli stanziamenti di spesa considerati nella voce comprendono il relativo FPV di spesa.
 (5) Con riferimento a ciascun esercizio, il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria può costituire copertura agli investimenti imputati agli esercizi successivi per un importo non superiore al minore valore tra la media dei saldi di parte corrente in termini di competenza e la media dei saldi di parte corrente in termini di cassa registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, del fondo di cassa, e delle entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni, o pagamenti, delle gestioni vincolati e delle risorse riguardanti il finanziamento del Servizio sanitario nazionale.
 (6) Con riferimento a ciascun esercizio, il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria può costituire copertura agli investimenti imputati agli esercizi successivi per un importo non superiore alla media dei saldi di parte corrente in termini di competenza registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, del fondo di cassa, e delle entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni, o pagamenti.

**RENDICONTO DELLA GESTIONE
EQUILIBRI DI BILANCIO
(solo per le Regioni) ***

EQUILIBRI DI BILANCIO		COMPETENZA (ACCERTAMENTI E IMPEGNI IMPUTATI ALL'ESERCIZIO)
Utilizzo risultato di amministrazione destinata al finanziamento delle spese correnti	(+)	
Ripiano disavanzo di amministrazione esercizio precedente ⁽¹⁾	(-)	
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti iscritto in entrata	(+)	
Entrate titoli 1-2-3	(+)	
Entrate in conto capitale per Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche ⁽²⁾	(+)	
Entrate Titolo 4.03 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	
Entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti ⁽³⁾	(+)	
Entrate per accensioni di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(+)	
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(+)	
Spese correnti	(-)	
Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (di spesa) ⁽⁴⁾	(-)	
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	
Variazioni di attività finanziarie (se negativo) ⁽⁵⁾	(-)	
Rimborso prestiti	(-)	
- di cui per estinzione anticipata di prestiti		
A) Equilibrio di parte corrente		
Utilizzo risultato di amministrazione per il finanziamento di spese d'investimento	(+)	
Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale iscritto in entrata	(+)	
Entrate in conto capitale (Titolo 4)	(+)	
Entrate Titolo 5.01.01 - Alienazioni di partecipazioni	(+)	
Entrate per accensioni di prestiti (titolo 6)	(+)	
Entrate in conto capitale per Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche ⁽²⁾	(-)	
Entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti ⁽³⁾	(-)	
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)	
Entrate per accensioni di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(-)	
Entrate Titolo 4.03 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	
Spese in conto capitale	(-)	
Fondo pluriennale vincolato in c/capitale (di spesa) ⁽⁴⁾	(-)	
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	
Spese Titolo 3.01.01 - Acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale	(-)	
Disavanzo pregresso derivante da debito autorizzato e non contratto	(-)	
Variazioni di attività finanziarie (se positivo) ⁽⁵⁾	(+)	
B) Equilibrio di parte capitale		
Utilizzo risultato di amministrazione per l'incremento di attività finanziarie ⁽⁶⁾	(+)	
Entrate titolo 5.00 - Riduzioni attività finanziarie	(+)	
Spese titolo 3.00 - Incremento attività finanziarie	(-)	
Entrate Titolo 5.01.01 - Alienazioni di partecipazioni	(-)	
Spese Titolo 3.01.01 - Acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale	(+)	



C) Variazioni attività finanziaria		
---	--	--

Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali delle Regioni a statuto ordinario		
A) Equilibrio di parte corrente		
Utilizzo risultato di amministrazione destinato al finanziamento di spese correnti	(-)	
Entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni	(-)	
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti iscritto in entrata al netto delle componenti non vincolate derivanti dal riaccertamento ord.	(-)	
Entrate titoli 1-2-3 non sanitarie con specifico vincolo di destinazione	(-)	
Entrate titoli 1-2-3 destinate al finanziamento del SSN	(-)	
Spese correnti non sanitarie finanziate da entrate con specifico vincolo di destinazione ⁽⁷⁾	(+)	
Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (di spesa) al netto delle componenti non vincolate derivanti dal riaccertamento ord.	(+)	
Spese correnti finanziate da entrate destinate al SSN	(+)	
Equilibrio di parte corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali.		

Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali delle Autonomie speciali		
A) Equilibrio di parte corrente		
Utilizzo risultato di amministrazione destinato al finanziamento di spese correnti	(-)	
Entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni	(-)	
Equilibrio di parte corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali.		

(*) Indicare gli anni di riferimento N, N+1 e N+2.

(1) Escluso il disavanzo derivante dal debito autorizzato e non contratto

(2) Corrispondono alle entrate in conto capitale relative ai soli contributi agli investimenti destinati al rimborso prestiti corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.4.02.06.00.000.

(3) Il corrispettivo della cessione di beni immobili può essere destinato all'estinzione anticipata di prestiti - principio applicato della contabilità finanziaria 3.13.

(4) Indicare l'importo dello stanziamento definitivo

(5) Indicare l'importo della lettera C)

(6) Nel rispetto delle priorità previste dall'ordinamento

(7) Le spese correnti finanziate da entrate con specifico vincolo di destinazione comprendono quelle finanziate da entrate vincolate accertate nell'esercizio e da FPV d'entrata.

**CIO DI PREVISIONE
EQUILIBRI DI BILANCIO
(solo per gli Enti locali) ⁽¹⁾**

EQUILIBRIO ECONOMICO-FINANZIARIO		COMPETENZA ANNO DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO N	COMPETENZA ANNO N+1	COMPETENZA ANNO N+2
Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio				
A) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti	(+)			
AA) Recupero disavanzo di amministrazione esercizio precedente	(-)			
B) Entrate Titoli 1.00 - 2.00 - 3.00 <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(+)			
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(+)			
D) Spese Titolo 1.00 - Spese correnti <i>di cui:</i> <i>- fondo pluriennale vincolato</i> <i>- fondo crediti di dubbia esigibilità</i>	(-)			
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)			



F) Spese Titolo 4.00 - Quote di capitale amm.to dei mutui e prestiti obbligazionari <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(-)			
G) Somma finale (G=A-AA+B+C-D-E-F)				
ALTRE POSTE DIFFERENZIALI, PER ECCEZIONI PREVISTE DA NORME DI LEGGE E DA PRINCIPI CONTABILI, CHE HANNO EFFETTO SULL'EQUILIBRIO EX ARTICOLO 162, COMMA 6, DEL TESTO UNICO DELLE LEGGI SULL'ORDINAMENTO DEGLI ENTI LOCALI				
H) Utilizzo risultato di amministrazione presunto per spese correnti ⁽²⁾ <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(+)			
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(+)			
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)			
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	(+)			
EQUILIBRIO DI PARTE CORRENTE ⁽³⁾ O=G+H+I-L+M				
P) Utilizzo risultato di amministrazione presunto per spese di investimento ⁽²⁾	(+)			
Q) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese in conto capitale	(+)			
R) Entrate Titoli 4.00-5.00-6.00	(+)			
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(-)			
D) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)			
S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	(-)			
S2) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	(-)			
T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzioni di attività finanziaria	(-)			
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(+)			
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	(-)			
U) Spese Titolo 2.00 - Spese in conto capitale <i>di cui fondo pluriennale vincolato di spesa</i>	(-)			
V) Spese Titolo 3.01 per Acquisizioni di attività finanziarie	(-)			
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)			
EQUILIBRIO DI PARTE CAPITALE Z = P+Q+R-C-I-S1-S2-T+L-M-U-V+E				
S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	(+)			
S2) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	(+)			



T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzioni di attività finanziaria	(+)			
X1) Spese Titolo 3.02 per Concessione crediti di breve termine	(-)			
X2) Spese Titolo 3.03 per Concessione crediti di medio-lungo termine	(-)			
Y) Spese Titolo 3.04 per Altre spese per acquisizioni di attività finanziarie	(-)			
EQUILIBRIO FINALE				
W = O+Z+S1+S2+T-X1-X2-Y				

Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali ⁽⁴⁾:				
Equilibrio di parte corrente (O)				
Utilizzo risultato di amministrazione per il finanziamento di spese correnti (H)	(-)			
Equilibrio di parte corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali.				

C) Si tratta delle entrate in conto capitale relative ai soli contributi agli investimenti destinati al rimborso prestiti corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.4.02.06.00.000.

E) Si tratta delle spese del titolo 2 per trasferimenti in conto capitale corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.2.04.00.00.000.

S1) Si tratta delle entrate del titolo 5 limitatamente alle riscossione crediti di breve termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.5.02.00.00.000.

S2) Si tratta delle entrate del titolo 5 limitatamente alle riscossione crediti di medio-lungo termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.5.03.00.00.000.

T) Si tratta delle entrate del titolo 5 limitatamente alle altre entrate per riduzione di attività finanziarie corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.5.04.00.00.000.

X1) Si tratta delle spese del titolo 3 limitatamente alle concessione crediti di breve termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.3.02.00.00.000.

X2) Si tratta delle spese del titolo 3 limitatamente alle concessione crediti di medio-lungo termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.3.03.00.00.000.

Y) Si tratta delle spese del titolo 3 limitatamente alle altre spese per incremento di attività finanziarie corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.3.04.00.00.000.

(1) Indicare gli anni di riferimento N, N+1 e N+2.

(2) In sede di approvazione del bilancio di previsione è consentito l'utilizzo della sola quota vincolata del risultato di amministrazione presunto. Nel corso dell'esercizio è consentito l'utilizzo anche della quota accantonata se il bilancio è deliberato a seguito dell'approvazione del prospetto concernente il risultato di amministrazione presunto dell'anno precedente aggiornato sulla base di un pre-consuntivo dell'esercizio precedente. E' consentito l'utilizzo anche della quota destinata agli investimenti e della quota libera del risultato di amministrazione dell'anno precedente se il bilancio (o la variazione di bilancio) è deliberato a seguito dell'approvazione del rendiconto dell'anno precedente.

(3) La somma algebrica finale non può essere inferiore a zero per il rispetto della disposizione di cui all'articolo 162 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali.

(4) Con riferimento a ciascun esercizio, il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria può costituire copertura agli investimenti imputati agli esercizi successivi per un importo non superiore al minore valore tra la media dei saldi di parte corrente in termini di competenza e la media dei saldi di parte corrente in termini di cassa registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, del fondo di cassa, e delle entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni, o pagamenti.



**RENDICONTO DELLA GESTIONE
VERIFICA EQUILIBRI
(solo per gli Enti locali)**

EQUILIBRIO ECONOMICO-FINANZIARIO		COMPETENZA (ACCERTAMENTI E IMPEGNI IMPUTATI ALL'ESERCIZIO)
Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio		
A) Fondo pluriennale vincolato per spese correnti iscritto in entrata	(+)	
AA) Recupero disavanzo di amministrazione esercizio precedente	(-)	
B) Entrate Titoli 1.00 - 2.00 - 3.00 <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(+)	
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(+)	
D) Spese Titolo 1.00 - Spese correnti	(-)	
DD) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (di spesa)	(-)	
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	
F) Spese Titolo 4.00 - Quote di capitale amm.to dei mutui e prestiti obbligazionari <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(-)	
G) Somma finale (G=A-AA+B+C-D-DD-E-F)		
ALTRE POSTE DIFFERENZIALI, PER ECCEZIONI PREVISTE DA NORME DI LEGGE E DA PRINCIPI CONTABILI, CHE HANNO EFFETTO SULL'EQUILIBRIO EX ARTICOLO 162, COMMA 6, DEL TESTO UNICO DELLE LEGGI SULL'ORDINAMENTO DEGLI ENTI LOCALI		
H) Utilizzo avanzo di amministrazione per spese correnti <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(+)	
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(+)	
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)	
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	(+)	
EQUILIBRIO DI PARTE CORRENTE (*)		
O=G+H+I-L+M		
P) Utilizzo avanzo di amministrazione per spese di investimento	(+)	
Q) Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale iscritto in entrata	(+)	
R) Entrate Titoli 4.00-5.00-6.00	(+)	
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(-)	
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)	
S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	(-)	



S2) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	(-)		
T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzione di attività finanziarie	(-)		
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(+)		
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	(-)		
U) Spese Titolo 2.00 - Spese in conto capitale	(-)		
UU) Fondo pluriennale vincolato in c/capitale (di spesa)	(-)		
V) Spese Titolo 3.01 per Acquisizioni di attività finanziarie	(-)		
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)		
EQUILIBRIO DI PARTE CAPITALE			
Z = P+Q+R-C-I-S1-S2-T+L-M-U-UU-V+E			
S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	(+)		
2S) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	(+)		
T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzioni di attività finanziarie	(+)		
X1) Spese Titolo 3.02 per Concessione crediti di breve termine	(-)		
X2) Spese Titolo 3.03 per Concessione crediti di medio-lungo termine	(-)		
Y) Spese Titolo 3.04 per Altre spese per incremento di attività finanziarie	(-)		
EQUILIBRIO FINALE			
W = O+Z+S1+S2+T-X1-X2-Y			

Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali:		
Equilibrio di parte corrente (O)		
Utilizzo risultato di amministrazione per il finanziamento di spese correnti (H)	(-)	
Entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni	(-)	
Equilibrio di parte corrente ai fini della copertura degli investimenti plurienn.		

A) Indicare l'importo iscritto in entrata del conto del bilancio alla corrispondente voce riguardante il fondo pluriennale vincolato.

C) Si tratta delle entrate in conto capitale relative ai soli contributi agli investimenti destinati al rimborso prestiti corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.4.02.06.00.000.

DD) Indicare l'importo complessivo delle voci relative al corrispondente fondo pluriennale vincolato risultante in spesa del conto del bilancio

E) Si tratta delle spese del titolo 2 per trasferimenti in conto capitale corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.2.04.00.00.000.

Q) Indicare l'importo iscritto in entrata del conto del bilancio alla corrispondente voce riguardante il fondo pluriennale vincolato.

S1) Si tratta delle entrate del titolo 5 limitatamente alle riscossione crediti di breve termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.5.02.00.00.000.

S2) Si tratta delle entrate del titolo 5 limitatamente alle riscossione crediti di medio-lungo termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.5.03.00.00.000.

T) Si tratta delle entrate del titolo 5 limitatamente alle altre entrate per riduzione di attività finanziarie corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.5.04.00.00.000.

UU) Indicare l'importo complessivo delle voci relative al corrispondente fondo pluriennale vincolato risultante in spesa del conto del bilancio

X1) Si tratta delle spese del titolo 3 limitatamente alle concessione crediti di breve termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.3.02.00.00.000.

X2) Si tratta delle spese del titolo 3 limitatamente alle concessione crediti di medio-lungo termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.3.03.00.00.000.

Y) Si tratta delle spese del titolo 3 limitatamente alle altre spese per incremento di attività finanziarie corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.3.04.00.00.000.

(* La somma algebrica finale non può essere inferiore a zero per il rispetto della disposizione di cui all'articolo 162 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali.



7. Gli strumenti a presidio degli equilibri

Il conseguimento del pareggio di bilancio ed il rispetto degli equilibri di competenza e cassa richiesti dal T.U.E.L. possono essere conseguiti laddove gli enti comprendano il senso profondo della riforma che cambia i meccanismi contabili, ma soprattutto modifica competenze, responsabilità e priorità per tutti gli attori coinvolti nel sistema dei conti locali, dai politici ai dirigenti dei diversi servizi di cui si compongono gli enti, non solo di quelli deputati al settore finanziario, come risulta ben evidente dalla lettura dell'art. 183 del T.U.E.L.²⁵.

Allo stesso modo un sistema di controlli efficace può contribuire a dare piena attuazione alle nuove regole di contabilità armonizzate, tutte volte ad assicurare la copertura e la sostenibilità finanziaria della spesa nelle fasi di programmazione, gestione e rendicontazione.

Gli istituti e strumenti istituiti con l'adozione della contabilità armonizzata sono molteplici e principalmente riconducibili al fondo pluriennale vincolato, al fondo crediti di dubbia esigibilità, ai fondi rischi e contenzioso.

Il fondo pluriennale vincolato, che non è solo un istituto contabile, consente il controllo e il livellamento delle risorse in base al tempo, permettendo di superare quelle criticità tipiche del patto di stabilità che facevano emergere dei picchi in positivo o in negativo, che poi si riflettevano inevitabilmente sul conseguimento o meno del saldo obiettivo. Diventa dunque fondamentale la corretta rappresentazione contabile del fondo pluriennale vincolato ai fini del mantenimento degli equilibri di competenza e di cassa, nonché ai fini del rispetto del pareggio di bilancio.

Si ricorda che qualora le risorse di finanziamento si riferiscano a spese per le quali non risulta perfezionata la relativa obbligazione giuridica, le stesse affluiscono al risultato di amministrazione (quota vincolata) per la riprogrammazione e in tal caso non porterà a nessun beneficio in termini di pareggio di bilancio.

L'altro istituto posto a presidio degli equilibri è il fondo crediti di dubbia esigibilità da

²⁵ Ai sensi dell'art. 183 T.U.E.L., "i provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria. Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa.".



intendersi come un fondo volto a tutelare l'ente impedendo di spendere entrate non esigibili nell'esercizio²⁶.

L'adeguatezza dell'entità del fondo spetta a tutti i dirigenti dei servizi che gestiscono le entrate, sotto il coordinamento del responsabile del servizio finanziario dell'ente²⁷, ad ulteriore conferma del fatto che la riforma non ha un carattere esclusivamente contabile.

La congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità deve essere verificata in sede di variazione dello stanziamento di bilancio con riferimento all'entità dell'accantonamento ed in sede di rendiconto vincolando o svincolando la necessaria quota di avanzo di amministrazione.

“L'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità costituisce lo strumento per rendere meno incerto il risultato di amministrazione”²⁸.

L'organo di revisione è chiamato alla verifica della congruità del fondo²⁹ e degli altri accantonamenti come previsto dal principio contabile n. 4/2 allegato al D.Lgs. n. 118/2011, dalla loro congruità dipende l'efficacia copertura dal rischio, nonché il corretto assorbimento di risorse in modo da non eccedere sottraendole alla gestione.

Particolare attenzione deve essere posta al “fondo contenziosi” che il principio contabile applicato della contabilità finanziaria introduce come fondo rischi nel caso in cui l'ente, a seguito di un contenzioso, abbia significative probabilità di soccombere, condannandolo al pagamento delle spese. In tal caso, non essendo possibile impegnare alcuna spesa in quanto l'obbligazione passiva è condizionata al verificarsi di un evento (la sentenza), l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dal giudizio. Diviene dunque fondamentale un controllo costante dell'eventuale contenzioso al fine di poter affrontare tempestivamente le posizioni debitorie fuori bilancio che si possono determinare a seguito degli esiti del giudizio. È acclarato che una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario è rappresentata da sentenze che determinano per l'ente l'insorgere di oneri di rilevante entità finanziaria.

²⁶ Cfr. Corte dei conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 32 /2015.

²⁷ Cfr. Corte dei conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 32 /2015.

²⁸ Principio contabile n. 4/2 allegato al D.Lgs. n. 118/2011.

²⁹ Si ricorda che l'importo dell'accantonamento nel prospetto allegato al bilancio di previsione e riguardante il “fondo crediti di dubbia esigibilità” deve essere almeno pari nel 2016 al 55%, nel 2017 al 70%, nel 2018 all'85%. Dal 2019 l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo.



Fra gli strumenti a presidio degli equilibri si annovera anche la verifica dei crediti e debiti reciproci fra gli enti territoriali ed i propri enti strumentali e società controllate e partecipate di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), D.Lgs. n. 118/2011. La corretta rilevazione delle posizioni creditorie/debitorie mira a salvaguardare gli equilibri di bilancio, contenendo il rischio di emersione di passività latenti per l'ente territoriale, suscettibili di tradursi in un esborso finanziario, come potrebbe avvenire nel caso di un debito sottostimato nella contabilità dell'ente e sovraesposto in quello della società partecipata³⁰.

8. Conclusioni

Le modifiche introdotte dalla legge n. 208/2015, commi da 707 a 734, in riferimento al concorso degli enti territoriali al contenimento dei saldi di finanza pubblica consentiranno di liberare risorse disponibili in bilancio per il rilancio delle spese in c/capitale, correggendo le criticità emerse in vigenza del Patto di Stabilità Interno che imponeva l'obbligo di conseguire avanzi annuali di tipo finanziario.

Secondo stime ANCE su elaborazione di dati della Ragioneria di Stato, tra il 2008 ed il 2014, a fronte di un leggero aumento delle spese complessive (+3%), i Comuni hanno ridotto del 47% le spese in conto capitale e aumentato del 17% le spese correnti.

Gli effetti del vincolo del pareggio di bilancio di competenza finale in termini di ripresa degli investimenti pubblici, tuttavia, dipenderanno in concreto dalle scelte che effettueranno gli enti territoriali all'interno, e nei limiti, dei maggiori spazi di spesa concessi dalla manovra.

Al fine di valutare, poi, la reale portata semplificatoria delle nuove misure in termini di procedure imposte agli enti territoriali per il rispetto dei vincoli di finanza pubblica, è necessario tenere conto delle disposizioni contenute nell'ordinamento contabile armonizzato.

Precisamente, con l'entrata in vigore del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, è stato esteso a tutti gli enti territoriali l'obbligo di approvare un bilancio di previsione che garantisca l'equilibrio di parte corrente, compreso l'ammortamento dei prestiti, (art. 162, comma 6, TUEL e art. 40 decreto legislativo n. 118/2011), così come è stato previsto l'equilibrio di cassa³¹.

³⁰ Cfr. Corte dei conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 3/2016.

³¹ Cfr. Relazione al disegno di legge, Atto Senato n. 2344, recante "Modifiche alla legge 24 dicembre 2012, n. 243, in materia di equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali".



Il conseguimento degli ulteriori obiettivi in termini di equilibri di bilancio non è, dunque, vanificato, ma ricondotto, e coordinato, al nuovo quadro di regole contabili che gli enti territoriali sono comunque tenuti a rispettare.