

Fattura pervenuta a febbraio dell'anno successivo

a cura di Mauro Bellesia - Dirigente Comune di Vicenza - Pubblicista

Rilevazioni contabili: vecchia e nuova contabilità a confronto

Premessa

La rubrica "Rilevazioni contabili: vecchia e nuova contabilità a confronto" vuole essere, uno strumento operativo utile per l'applicazione della riforma della contabilità armonizzata di tutta la PA di cui al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.

Le fattispecie gestionali più comuni nella vita quotidiana degli Enti Locali e le relative modalità di contabilizzazione, saranno pertanto analizzate caso per caso e commentate con particolare riguardo alle differenze di registrazione tra l'ordinamento giuridico-contabile precedente il D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (cioè il TUEL, D.Lgs. n. 267/2000, il D.P.R. n. 194/1996 e il D.P.R. n. 326/1998) e la nuova contabilità armonizzata di tutte le PA (1).

Il caso

Il presente caso completa la fattispecie già rilevata in precedenza: "Fattura pervenuta il 31 dicembre", in questa *Rivista*, n. 12/2014 e fa riferimento a una prestazione di servizi a favore della PA avvenuta nell'anno 1, ma la relativa fattura perviene nell'anno 2 e, quindi, anche il pagamento è effettuato nell'anno 2.

Il **cronoprogramma** è il seguente:

a) anno n. 1:

- effettuazione della prestazione di servizi a favore dell'Ente;

b) anno n. 2:

- invio della fattura datata febbraio dell'anno 2 per l'importo di euro 100;

- pagamento della fattura di euro 100 da parte dell'Ente.

A) L'ordinamento giuridico-contabile ante D.Lgs. n. 118/2011

Secondo l'ordinamento finanziario e contabile antecedente il D.Lgs. n. 118/2011, le spese per le forniture di servizi sono allocate fra le spese correnti - titolo I ex art. 165 del TUEL, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, e D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194.

Per quanto riguarda l'analisi del procedimento di spesa che inizia con la determinazione a contrarre (art.192 del TUEL, D.Lgs. n. 267/2000) e si sviluppa attraverso l'impegno contabile e l'impegno giuridico (art. 183 del TUEL, D.Lgs. n. 267/2000), si rinvia a quanto indicato nel precedente caso "L'impegno di una spesa per un servizio reso alla Pubblica Amministrazione", in questa *Rivista*, n. 11/2013.

I **Principi contabili dell'Osservatorio** per la finanza e la contabilità degli Enti Locali di cui all'art.154 del TUEL, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (2), affrontano il tema delle prestazioni di servizi a favore delle Pubbliche Amministrazioni sotto l'aspetto procedurale connesso alle fasi della contabilità finanziaria (impegno, liquidazione, ordina-

(1) I casi precedenti: "L'impegno di una spesa per un servizio reso alla Pubblica Amministrazione", in questa *Rivista*, n. 11/2013; "L'accertamento di una entrata corrente di natura patrimoniale", in questa *Rivista*, n. 12/2013; "Entrata da lotta all'evasione di difficile esazione e fondo crediti dubbia esigibilità", in questa *Rivista*, n. 1/2014; "Contributo regionale vincolato", in questa *Rivista*, n. 3/2014; "Sponsorizzazione per attività culturali - Fondo pluriennale vincolato", in questa *Rivista*, n. 4/2014; "Investimento finanziato con alienazioni patrimoniali", in questa *Rivista*, n. 5/2014; "Investimento finanziato con contributo regionale in conto capitale", in questa *Rivista*, n. 7/2014; "Allungamento dei tempi di realizzo di una opera pubblica", in questa *Rivista*, n. 8/2014; "Salario accessorio del personale dipendente", in questa *Rivista*, n. 10/2014; "Investimento finanziato con mutuo", in questa *Rivista*, n. 11/2014; "Fattura pervenuta il 31 dicembre", in questa *Rivista*, n. 12/2014.

(2) Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali presso il Ministero dell'Interno, Principi contabili degli Enti Locali:

- Finalità e postulati dei Principi contabili degli Enti Locali (*frame work*) - Principio contabile n. 0, 18 ottobre 2006;
- Principio contabile n. 1, Programmazione nel sistema del bilancio, 12 marzo 2008;
- Principio contabile n. 2, Gestione nel sistema del bilancio, 18 novembre 2008;
- Principio contabile n. 3, Il rendiconto degli Enti Locali, 18 novembre 2008;
- Principio contabile n. 4, Il bilancio consolidato dell'Ente Locale licenziato dall'Osservatorio, aprile 2009.

zione e pagamento), nonché sotto l'aspetto economico diretto alla corretta determinazione dei costi della gestione. Per l'analisi dettagliata, si rinvia nuovamente a quanto indicato nel precedente caso "L'impegno di una spesa per un servizio reso alla Pubblica Amministrazione", in questa *Rivista*, n. 11/2013.

Fra gli altri articoli del TUEL che interessano ai fini delle corrette rilevazioni contabili del caso in esame, si ricordano l'art. 184 sugli atti di liquidazione, l'art. 185 sull'ordinazione ed il pagamento, l'art. 229 sulla determinazione dei costi della gestione.

Rilevazioni in contabilità finanziaria nell'ordinamento giuridico-contabile ante D.Lgs. n. 118/2011

Il caso in esame, per quanto riguarda le rilevazioni finanziarie nell'ordinamento *ante* il D.Lgs. n. 118/2011, si presenta del tutto simile a quello precedente "Fattura pervenuta il 31 dicembre", in questa *Rivista*, n. 12/2014. Nella redazione del bilancio di previsione occorre prevedere la spesa di euro 100 nel titolo I.

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 1

| Entrate | Spese |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------|
| | Stanziamiento, spese per servizi (Titolo I, Funzioni ..., servizio ..., intervento 3) 100 |

Una volta esecutivo il bilancio di previsione, contenente lo stanziamento della spesa in esame, è possibile avviare il procedimento di erogazione della spesa stessa.

Sulla base del cronoprogramma, le rilevazioni contabili sono le seguenti.

a) Anno n. 1:

- prenotazione dell'impegno all'atto della determinazione a contrattare per euro 100;
- impegno di spesa all'aggiudicazione della fornitura per euro 100.

Pertanto, al termine del primo esercizio, le rilevazioni nel conto del bilancio *ex art.* 228 del TUEL, D.Lgs. n. 267/2000, possono essere così rappresentate:

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 1

| Entrate | Spese |
|---------|-------------------------------------|
| | Impegno delle spese per servizi 100 |
| | Residuo passivo 100 |

b) Anno n. 2:

- liquidazione della spesa *ex art.* 184 del TUEL per euro 100, sulla base della fattura regolarmente pervenuta;
- pagamento di euro 100 in conto residui.

Pertanto, al termine del secondo esercizio, le rilevazioni nel conto del bilancio *ex art.* 228 del TUEL, D.Lgs. n. 267/2000, possono essere così rappresentate:

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 2

| Entrate | Spese |
|---------|------------------------------|
| | Residuo passivo iniziale 100 |
| | Pagamento 100 |
| | Residuo passivo finale 0 |

Rilevazioni in contabilità economico-patrimoniale nell'ordinamento giuridico-contabile ante D.Lgs. n. 118/2011

Il presente caso si configura in contabilità economica come un costo di esercizio che va rilevato nell'anno 1, in ossequio del Principio della competenza economica ancorché manchi la relativa fattura. Osservatorio per la finanza e la contabilità E.L., Principio n. 0, Punto n. 84: "... l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari"; il successivo Punto 88 precisa: "... I componenti economici negativi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio o con lo svolgimento delle attività istituzionali. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale ...".

A riguardo si veda anche il Principio n. 3, Punto n. 137: "... I debiti di funzionamento sono strettamente connessi ai costi rilevati nel conto economico o per acquisizione di immobilizzazioni rilevate nel conto del patrimonio. I residui passivi che non costituiscono costo/debito dell'esercizio, rettificati nel prospetto di conciliazione devono essere rilevati nei conti d'ordine".

Rendiconto dell'anno n. 1:

- il prospetto di conciliazione *ex artt.* 229, comma 9, del TUEL, D.Lgs. n. 267/2000, rileva l'impegno di spesa di euro 100 ed il relativo costo.

| PROSPETTO DI CONCILIAZIONE PARTE SPESA (ESTRATTO) | | | | | | | | | | | | |
|---------------------------------------------------|------------------|----------|--------------|----------|------------------|--------------------|---------------------|------|-------------------------|--------|------|---------|
| Impegni finanziari di competenza | Risconti passivi | | Ratei attivi | | Altre rettifiche | Al conto economico | | Note | Al conto del patrimonio | | | |
| | Iniz. (+) | Fin. (-) | Iniz. (+) | Fin. (-) | (-) | Rif. | (1S+2S-3S-4S+5S-6S) | | Rif. | Attivo | Rif. | Passivo |
| 1S | 2S | 3S | 4S | 5S | 6S | | 7S | | 8S | 9S | | 10S |

Prestazioni di servizi (Titolo I, intervento 3)

Fatture da ricevere

100

B12

100

CII

100

- di conseguenza, il conto economico rileva il costo della prestazione di servizio.

CONTTO ECONOMICO - Esercizio n. 1

| Costi | | | Proventi | | |
|-------|------------------------|-----|----------|--|--|
| B12 | Prestazione di servizi | 100 | | | |

Il conto del patrimonio rileva:

CONTTO DEL PATRIMONIO - Anno n. 1

| Attivo | | Passivo | |
|--------|--|-----------------------------------------------------|-----|
| | | Fatture da ricevere - Debiti di funzionamento (CII) | 100 |

Rendiconto dell'anno n. 2:

- il prospetto di conciliazione ex artt. 229, comma 9 del TUEL, D.Lgs. n. 267/2000, non rileva nulla;
- il conto economico non rileva nulla;
- il conto del patrimonio rileva il pagamento della fattura e l'azzeramento del debito verso il fornitore:

CONTTO DEL PATRIMONIO - Anno n. 2

| Attivo | | Passivo | |
|-------------------|------|-----------------------------------------------------|---|
| Cassa / tesoreria | -100 | Fatture da ricevere - Debiti di funzionamento (CII) | 0 |

B) La nuova contabilità armonizzata ex D.Lgs. n. 118/2011

Nella nuova contabilità armonizzata l'impegno di spesa viene imputato all'esercizio nel quale si presume che la relativa obbligazione venga a scadenza, ovvero sia esigibile il pagamento, ai sensi del paragrafo 16, dell'Allegato n. 1 (principi generali o postulati - principio della competenza finanziaria) del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126 (3).

Nel caso in esame, l'**obbligazione sorge** al momento dell'aggiudicazione della fornitura per euro 100 (**anno 1**), e **va a scadenza**, ovvero diventa esigibile, una volta effettuata la prestazione di servizi e dopo la consegna della fattura (**anno 2**) che rappresenta il documento, peraltro il solo valido ai fini fiscali, che attesta la regolarità del diritto del fornitore nel pretendere il pagamento del credito da parte dell'Ente, quantificandolo nell'importo, comprensivo di IVA.

L'art. 3, comma 4, del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, rafforza il suddetto concetto "... Possono essere conservate tra i **residui passivi** le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate ...". Il successivo comma 8 precisa "... Al termine del riaccertamento straordinario dei residui non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate e esigibili ...".

Nel contesto del caso oggetto della presente rubrica, il punto centrale sta nel significato da attribuire a spese "liquidabili".

Un chiarimento, che sembra proprio una semplificazione gestionale, perviene dal Punto 6.1 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato n. 4/2 al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126: **"In ogni caso, possono essere considerate esigibili, e quindi liquidabili"**.

(3) AA.VV., *Manuale di contabilità armonizzata*, IPSOA, 2014, cap. 4 - "I criteri di accertamento e di impegno".

li ... le spese impegnate nell'esercizio precedente, relative a prestazioni o forniture rese nel corso dell'esercizio precedente, le cui fatture pervengono nei due mesi successivi alla chiusura dell'esercizio ...". L'indicazione del Principio contabile è chiaramente una possibilità di semplificazione della gestione operativa, finalizzata a rendere più veloci gli adempimenti di pagamento delle operazioni collocate tra la fine di un esercizio e l'inizio di quello successivo.

Rilevazioni in contabilità finanziaria ex D.Lgs. n. 118/2011

Nella nuova contabilità armonizzata le rilevazioni contabili seguono il Principio della contabilità finanziaria "potenziata" di cui al Punto 16 dell'Allegato 1 al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.

Nella redazione del **bilancio preventivo di competenza**, occorre pertanto allocare lo stanziamento di spesa per la prestazione di servizi nella tempistica prevista dal cronoprogramma del presente caso.

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 1

| Entrate | Spese |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| | Stanziamento, titolo 1 - spese correnti; macroaggregato 3 - acquisto beni e servizi |
| | 100 |

Per quanto concerne invece il **bilancio preventivo di cassa**, il pagamento delle spese della prestazione di servizi è previsto nell'anno 2.

Le rilevazioni contabili nella contabilità finanziaria armonizzata possono essere così sintetizzate:

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 1

| Entrate | Spese |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| | Impegno di spesa, titolo 1 - spese correnti; macroaggregato 3 - acquisto beni e servizi |
| | 100 |
| | Residuo passivo |
| | 100 |

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 2

| Entrate | Spese |
|---------|--------------------------|
| | Residuo passivo iniziale |
| | 100 |
| | Pagamento |
| | 100 |
| | Residuo passivo finale |
| | 0 |

Pertanto, in questo caso (così come in quello precedente "Fattura pervenuta il 31 dicembre", in questa *Rivista*, n. 12/2014 e nell'ipotesi di applicazione della facoltà di cui al succitato Punto 6.1, All. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011) **non si notano differenze tra le rilevazioni contabili** nell'ordinamento *ante* D.Lgs. n. 118/2011 e nella nuova contabilità armonizzata, se non per la differente codifica di bilancio.

Infatti, l'operazione oggetto del presente caso continua ad essere rilevata nella gestione residui, in quanto l'impegno di spesa si imputa nell'anno 1 ed il pagamento della fattura avviene nell'anno 2.

Rilevazioni in contabilità economico-patrimoniale ex D.Lgs. n. 118/2011

Secondo l'art. 151, comma 4, e l'art. 232 del TUEL, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, come modificato dall'art. 74 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, introdotto dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, e l'art. 2 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, la contabilità economico-patrimoniale si affianca, ai fini conoscitivi alla contabilità finanziaria, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

Il successivo art. 4 del D.Lgs. n. 118/2011 dispone l'adozione di un unico piano dei conti integrato allo scopo di favorire l'integrazione dei sistemi di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale.

Le connessioni tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale sono peraltro specificate dal Principio della contabilità economico-patrimoniale - Allegato n. 4/3 al D.Lgs. n. 118/2011 ed in particolare modo al Punto 5 (Le scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale) (4).

(4) "... Si richiama l'attenzione sull'utilità della concomitanza delle registrazioni contabili finanziarie ed economico patrimoniali, per garantire anche nel corso dell'esercizio la correttezza della rilevazione, evitando la 'ricostruzione' delle scritture alla fine dell'esercizio ..." - Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale - Allegato n. 4/3 al D.Lgs. n. 118/2011.

Rubriche

Rilevazioni contabili

Le rilevazioni (in partita doppia) e le sintesi economica e patrimoniale di esercizio sono le seguenti.

Anno n. 1:

- al 31 dicembre dell'anno 1, sulla base della fattura pervenuta,

| Data: Anno n. 1 | | | | | |
|------------------------------------|---|----------------------------------------|--|-----------|------------|
| Conto in dare: | | Conto in avere: | | € in dare | € in avere |
| Prestazioni di servizi (C.E., B10) | a | Fatture da ricevere (S.P. passivo, D2) | | 100 | 100 |

Il conto economico rileva il costo dell'operazione.

CONTO ECONOMICO - Anno n. 1

| Costi | | Proventi | |
|-----------------------------|-----|----------|--|
| B10, Prestazioni di servizi | 100 | | |

Lo stato patrimoniale rileva il debito dell'operazione.

STATO PATRIMONIALE - Anno n. 1

| Attività | | Passività | |
|----------|--|----------------------------------------|-----|
| | | Fatture da ricevere (S.P. passivo, D2) | 100 |

Anno n. 2:

- al momento della registrazione della fattura,

| Data: Anno n. 2 | | | | | |
|----------------------------------------------------------------|---|-------------------------------------------|--|-----------|------------|
| Conto in dare: | | Conto in avere: | | € in dare | € in avere |
| Fatture da ricevere (Debiti verso fornitori, S.P. passivo, D2) | a | Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2) | | 100 | 100 |

- al momento del pagamento della fattura,

| Data: Anno n. 2 | | | | | |
|-------------------------------------------|---|---------------------------------------------------------------------|--|-----------|------------|
| Conto in dare: | | Conto in avere: | | € in dare | € in avere |
| Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2) | a | 1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a) | | 100 | 100 |

Il conto economico non rileva nulla.

STATO PATRIMONIALE - Anno n. 2

| Attività | | Passività | |
|---------------------------------------------------------------------|------|-------------------------------------------|---|
| 1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a) | -100 | Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2) | 0 |

In ultima analisi, i risultati della contabilità economico-patrimoniale non divergono sostanzialmente tra la contabilità *ante* D.Lgs. n. 118/2011 e quella armonizzata, tranne che per le modalità di rilevazione e la codifica delle voci e dei conti.

C) Considerazioni finali

Così come rilevato nel caso precedentemente analizzato, "Fattura pervenuta il 31 dicembre", in questa *Rivista*, n. 12/2014, le rilevazioni della contabilità finanziaria precedente il D.Lgs. n. 118/2011 e quelle della contabilità armonizzata di cui al D.Lgs. n. 118/2011 non evidenziano notevoli differenze, **poiché viene utilizzata in entrambe la c.d. gestione residui.**

La rilevazione dell'operazione nella gestione residui risulta possibile, nell'ambito della nuova contabilità armonizzata, sulla base dell'art. 3, comma 4, del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, che dispone "... Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate ...".

Applicando la facoltà concessa dall'Allegato n. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, che concede di **"considerate esigibili, e quindi liquidabili ... le spese impegnate nell'esercizio precedente ... le cui fatture pervengono nei due mesi successivi alla chiusura dell'esercizio ..."**, la gestione operativa diventa certamente più semplice.

Tuttavia, la semplificazione sembra solo apparente perché per applicare nella realtà dei fatti tale semplificazione occorre che il responsabile della spesa dichiari "sotto la propria responsabilità valutabile ad ogni fine di legge, che la spesa è liquidabile in quanto la prestazione è stata resa o la fornitura è stata effettuata nell'anno di riferimento".

A questo punto emerge una contraddizione: se manca la fattura (perché non è ancora pervenuta), ovvero il documento, peraltro il solo valido ai fini fiscali, che attesta la regolarità del diritto del fornitore nel pretendere il pagamento del credito da parte dell'Ente, quantificandolo anche nell'importo dell'imponibile e nel regime IVA applicabile, come si fa a giudicare la spesa "liquidabile"? Chi è in grado di assumersene la responsabilità? E per quale importo? E poi, se per "liquidabile" si intende quanto previsto dalla procedura di cui all'art. 184 del TUEL, allora in tal caso la fattura costituisce "documentazione necessaria", con un evidente effetto cortocircuito.

Si ritiene pertanto che la semplificazione in esame non sia tale alla prova dei fatti perché non si sono attentamente valutate le conseguenze pratiche e le complicazioni anche sotto il profilo organizzativo interno, nonché i rapporti tra Ragioneria e altri responsabili dei servizi, che dovrebbero produrre le apposite e specifiche dichiarazioni da conservare agli atti.

Quindi, in alternativa, vige il principio generale di individuazione della data di scadenza del debito (e di imputazione o re-imputazione dell'impegno di spesa); in caso di forniture dei servizi ciò si focalizza nel momento in cui perviene la fattura che quantifica, fra l'altro, l'esatto importo da pagare, previa formalizzazione dell'atto di liquidazione della spesa ex art. 184 del TUEL. Quest'ultima impostazione è anche in linea con il sistema PCC ovvero la piattaforma della certificazione dei crediti di cui all'art. 7-bis, comma 1, del D.L. n. 35/2013 (5).

Oltre a quanto sopraindicato, altre differenze tra vecchia e nuova contabilità armonizzata risiedono nelle codifiche di bilancio: ex D.P.R. n. 194/1996 per la contabilità tradizionale e ex D.Lgs. n. 118/2011 per la nuova contabilità armonizzata.

La **contabilità economica** precedente il D.Lgs. n. 118/2011 e quella armonizzata di cui al D.Lgs. n. 118/2011 non comportano risultati finali differenti (il reddito/perdita di esercizio non cambia), pur evidenziando diverse modalità di rilevazione e soprattutto allocazione delle singole voci. La contabilità economica di cui al D.Lgs. n. 118/2011 evidenzia comunque rilevazioni più in linea con le corrispettive rilevazioni finanziarie (6).

(5) Vedasi anche D.M. 3 aprile 2013, n. 55 e circolare Agenzia entrate n. 18/2014.

(6) Per ulteriori approfondimenti in tema di connessioni tra contabilità finanziaria e contabilità economica si rinvia a Bellesia M., *www.bellesiamauro.it, Manuale di contabilità e dei Principi contabili per gli Enti locali*, CEL Editrice, 2011.