



Ministero dell'interno

OSSERVATORIO PER LA FINANZA E LA CONTABILITÀ DEGLI ENTI LOCALI

PRINCIPIO CONTABILE N. 2 PER GLI ENTI LOCALI

GESTIONE NEL SISTEMA DEL BILANCIO

Testo approvato dall'Osservatorio il 18 novembre 2008

Quadro giuridico di riferimento

- 1 Il legislatore ha richiamato in più occasioni il principio della differenziazione tra i compiti di direzione politica e quelli di direzione amministrativa, con l'affidamento ai dirigenti di autonomi poteri di direzione, di vigilanza e di controllo, in particolare la gestione di risorse finanziarie attraverso l'adozione di idonee tecniche di bilancio, la gestione di risorse umane e strumentali (art. 2 legge 23-10-1992, n. 421 "delega al governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, di pubblico impiego, di previdenza e di finanza territoriale").

Nell'ambito della delega di cui alla legge 15/3/1997, n. 59, per il conferimento alle regioni e agli enti locali di funzioni e compiti amministrativi ai sensi degli articoli 5, 118 e 128 della Costituzione si richiama il principio di autonomia organizzativa e regolamentare e di responsabilità degli enti locali nell'esercizio delle funzioni e dei compiti ad essi conferiti.

Il D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165 riguardante – Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche – all'art. 4 recante "Indirizzo politico amministrativo - Funzioni e responsabilità" prevede che gli organi di governo esercitino le funzioni di indirizzo politico amministrativo, definendo gli obiettivi ed i programmi da attuare nell'ambito delle funzioni di programmazione e previsione (Principio contabile n. 1) e verificano la rispondenza dei risultati della gestione agli indirizzi impartiti. Inoltre, il capo III del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali", all'art. 107 - disciplina funzioni e responsabilità della dirigenza prevedendo che spetta ai dirigenti la direzione degli uffici e dei servizi secondo i criteri e le norme degli statuti e dei regolamenti, informati al principio per cui i poteri di indirizzo e di controllo politico-amministrativo spettano agli organi di governo mentre la gestione è affidata ai dirigenti. Essi sono direttamente responsabili, in via esclusiva, in relazione agli obiettivi dell'ente, della correttezza amministrativa, della efficienza e dei risultati della gestione.

In questo quadro giuridico di riferimento è stato definito, in armonia con il documento sulle finalità ed i postulati dei principi contabili per gli enti locali, il presente principio contabile, finalizzato a interpretare le norme sulla gestione del bilancio.

L'ente, nell'esercizio della propria autonomia regolamentare, ed in particolare con riferimento al regolamento di contabilità, di cui all'art.153 del TUEL si ispira ed uniforma ai contenuti del principio.

Fondamenti generali

- 2 La caratteristica peculiare del bilancio finanziario è costituita dal contenuto autorizzatorio dei singoli stanziamenti di spesa per i quali, con l'eccezione degli stanziamenti delle "spese per conto terzi", non è possibile assumere "impegni" che eccedano gli importi autorizzati. L'autorizzatorietà degli stanziamenti rappresenta, sia una garanzia del rispetto dell'equilibrio finanziario del bilancio, sia uno strumento a supporto degli organi competenti per esplicare correttamente il governo della gestione.
- 3 Il principio contabile sulla gestione si fonda sul principio della competenza finanziaria ma deve orientare la rilevazione dei fatti di gestione alla valutazione dei costi ed oneri e dei correlati proventi e ricavi per ottenere informazioni secondo il principio della competenza economica. L'aspetto economico della gestione, in tutta la normativa, è componente fondamentale degli obiettivi che l'ordinamento assegna al sistema informativo obbligatorio. Inoltre ai fini dell'assunzione delle decisioni è essenziale fornire informazioni anche in merito

alla situazione patrimoniale-finanziaria e alla sua evoluzione nel tempo, nonché sugli andamenti economici programmati dell'ente.

Non può ritenersi sufficiente il raggiungimento del pareggio finanziario per la formulazione di un giudizio completo sul futuro andamento e sui futuri equilibri economico-finanziari dell'ente.

L'equilibrio economico a valere nel tempo è un obiettivo essenziale dell'ente da verificare costantemente.

Ciò comporta che anche nella gestione l'aspetto finanziario deve esprimere al meglio la dimensione di fatti economici complessivamente e singolarmente valutati, anche per garantire l'effettivo equilibrio economico durevole nel tempo.

- 4 Le entrate o le spese connesse all'acquisizione di beni e servizi che, in forza di contratti già perfezionati nell'esercizio, comportano la riscossione o il pagamento posticipato nell'esercizio successivo, sono rilevate negli accertamenti o negli impegni dell'esercizio corrente in ragione dei periodi riferibili alla competenza del medesimo.

Nel caso di riscossioni o pagamenti anticipati la rilevazione avviene negli accertamenti e negli impegni dell'esercizio in cui si verificano i movimenti di cassa nelle pertinenti risorse o interventi. In termini economici sarà rilevato il risconto passivo o attivo.

- 5 Il principio contabile sulla gestione, collegandosi al principio della coerenza interna deve garantire che le decisioni e gli atti gestionali non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati nella relazione previsionale e programmatica e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economico-patrimoniali.

Il rispetto delle classificazioni previste dal D.P.R. 194/96 sia nella impostazione dei bilanci che nel loro utilizzo nella rilevazione dei fatti di gestione è funzionale:

- alla possibilità di raccordo, consolidamento e verifica della gestione dell'ente in termini di finanza pubblica e di contabilità nazionale;
- alla costruzione di indicatori per l'analisi della gestione, per il controllo dei bilanci e per la verifica del rispetto di norme riguardanti il settore di appartenenza;
- a garantire il rispetto delle attribuzioni degli organi cui è demandata la responsabilità della gestione che ritrovano nelle classificazioni per natura dell'entrata e per natura e destinazione della spesa uno strumento indispensabile a sostegno della funzione autorizzatoria del bilancio;
- alla significatività della rendicontazione ed alla più agevole conciliazione dei rendiconti finanziari con i risultati della contabilità economica e patrimoniale.

Ai fini della conciliazione dei valori finanziari con quelli economico-patrimoniali deve essere assicurato il rispetto del comma 9, dell'art. 229 del Tuel.

Per quanto attiene la classificazione funzionale (per funzioni e servizi) cui è soggetta la spesa è indispensabile attuare puntualmente il contenuto della modulistica evitando l'accorpamento nella funzione adibita ai "servizi generali" di tutte le attività gestionali che, pur riguardando direttamente le altre funzioni, risulterebbero più comodamente gestibili in un unico contenitore finanziario.

- 6 La gestione dell'ente locale e le operazioni che la caratterizzano si devono realizzare in una visione unitaria e integrata per garantire il raggiungimento di risultati globali efficienti ed efficaci. Gli strumenti contabili nelle proprie finalità devono garantire la visione unitaria e integrata della gestione.

Fondamenti relativi ai responsabili degli uffici e servizi

- 7 I dirigenti e i responsabili degli uffici e dei servizi, negli enti privi di personale di qualifica dirigenziale, sono direttamente responsabili, in via esclusiva, della correttezza amministrativa, dell'efficienza, dei risultati della gestione e del raggiungimento degli obiettivi formulati negli strumenti di programmazione di cui al sistema di bilancio.
- 8 Il presente principio contabile è destinato ad orientare e guidare l'esercizio dell'attività gestionale di cui sono direttamente responsabili.
Supporta l'attività dei responsabili degli uffici e dei servizi in ordine all'adozione dei modelli organizzativi ritenuti più funzionali per l'esercizio delle attività istituzionali e per il migliore raggiungimento dei risultati e perseguimento degli obiettivi. Deve consentire la migliore acquisizione di conoscenze, anche di natura contabile, nella fase dell'informazione, nonché l'esecuzione di confronti e analisi delle alternative e la valutazione economica dell'azione pubblica.

Fondamenti relativi alla rilevazione delle operazioni gestionali

- 9 Il presente principio contabile è finalizzato in particolare ad assicurare la puntuale attuazione dei contenuti autorizzatori del bilancio e a tenere costantemente sotto controllo i suoi equilibri. La sua applicazione garantisce la corretta assunzione e rilevazione dei processi di acquisizione delle entrate e di erogazione delle spese, tanto in relazione alle nuove obbligazioni attive e passive sorte nell'esercizio, quanto all'evolversi delle obbligazioni preesistenti, dal loro nascere fino alla loro estinzione. La diligente registrazione delle diverse fasi evolutive delle obbligazioni pecuniarie, opportunamente integrata dall'accurata rilevazione dei fatti gestionali di origine non finanziaria, consente altresì la rappresentazione di una situazione economico-patrimoniale attendibile e di apprendere i motivi della sua trasformazione, per la formulazione di un giudizio completo sui futuri equilibri finanziari, patrimoniali ed economici dell'ente, affinché gli utilizzatori delle informazioni possano farvi affidamento come espressione veridica di ciò che si intende rappresentare.

Acquisizione delle entrate - Accertamento

- 10 L'accertamento consiste nella rilevazione contabile di un diritto di credito sorto nell'esercizio finanziario e presuppone idonea documentazione attraverso la quale sono verificati ed evidenziati dal competente responsabile del servizio, che lo attesta:
 - (a) la ragione del credito;
 - (b) il titolo giuridico che supporta il credito;
 - (c) l'individuazione del soggetto debitore;
 - (d) l'ammontare del credito;
 - (e) la relativa scadenza.

In mancanza anche di uno soltanto dei requisiti di cui alle precedenti lettere da a) ad e), non può farsi luogo ad alcun accertamento. In particolare, non è corretto e non rispetta il principio della veridicità, l'accertamento di somme ove non si siano perfezionate le condizioni per portare i crediti a conoscenza dei terzi nei modi che si rendono necessari per avere titolo alla loro riscossione.

Il regolamento di contabilità degli enti prevede tempi e modi a cui si attengono i responsabili dei servizi per trasmettere al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione ai

fini dell'annotazione nelle scritture contabili.

- 11 L'accertamento delle entrate di competenza è affidato ai responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole risorse e/o categorie di entrata. Agli stessi responsabili compete individuare, formare e conservare la pertinente documentazione, anche in formato elettronico, presupposto dell'accertamento e la verifica delle ragioni del credito.
- 12 La procedura di accertamento si basa sulla verifica puntuale degli atti e dei provvedimenti dai quali si desume l'ammontare del credito, l'esercizio di competenza ed il diritto dell'ente a percepire somme di denaro da terzi.
- 13 In base al principio di universalità, l'accertamento è obbligatorio ogni qual volta sia sorto, per l'ente, un diritto a riscuotere una determinata somma di danaro in virtù di leggi, decreti, regolamenti, o altri titoli. In base al principio dell'integrità, l'accertamento va operato in corrispondenza e per l'ammontare del singolo credito maturato nell'esercizio, ancorché incerto perché giudiziariamente controverso, ovvero di dubbia o difficile esazione. La rilevazione contabile del credito va operata al lordo delle spese sostenute per la riscossione, senza compensazione di partite.
- 14 I crediti di dubbia o difficile esazione sono calcolati nel rendiconto solo per la parte su cui, a giudizio dei responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole risorse e/o categorie di entrata, si può fare assegnamento secondo la probabilità della loro riscossione.

I crediti riconosciuti dai medesimi responsabili dei servizi assolutamente inesigibili non sono compresi nel rendiconto, sempre che della circostanza sia stata fornita adeguata documentazione.

Il principio della veridicità impone di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente e implica che tutti i crediti anzidetti vengano egualmente riportati nelle evidenze contabili dell'ente.

Il principio della prudenza, invece, richiede che si provveda contemporaneamente ad istituire, dal lato della spesa, uno specifico intervento a titolo di "Fondo svalutazione crediti", per provvedere quindi allo stralcio, dal conto del bilancio, di tali tipologie di crediti e la loro iscrizione nel conto del patrimonio, al netto del relativo fondo. Tale modalità risponde al principio dell'effettività dell'equilibrio finanziario.

La formazione di elenchi analitici dei crediti stralciati dal conto del bilancio, perché di dubbia o difficile esazione, permette, altresì, di seguire l'evoluzione delle attività di esazione affidate a terzi e di procedere alla loro definitiva cancellazione una volta che sia stata dimostrata l'oggettiva impossibilità della loro realizzazione parziale o totale.

I crediti inesigibili e i crediti di dubbia o difficile esazione, mantenuti distinti, sono stralciati dal conto del bilancio, si conservano nel conto del patrimonio, in apposita voce, sino al compimento dei termini di prescrizione.

In riferimento ai crediti scaduti l'ente deve, in ogni caso, attivare le azioni di recupero mediante procedure coattive.
- 15 Il principio della prudenza applicato alla procedura di accertamento delle entrate deve garantire, se l'ente rileva un risultato positivo di amministrazione, di poter disporre di risorse certe, definite ed esigibili. Se l'ente rileva un disavanzo di gestione e/o di amministrazione, di valutare la reale entità degli squilibri finanziari da ripianare, senza operare sottostime di medesimi.

- 16 L'accertamento avviene sulla base del principio della competenza finanziaria secondo il quale un'entrata è accertabile nell'esercizio finanziario in cui è sorto il diritto di credito e quest'ultimo sia connotato dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità. Un credito è certo in presenza di un idoneo titolo giuridico in cui esso trova fondamento; è liquido se ne è determinato l'ammontare; è esigibile se maturato nell'esercizio.
L'accertamento di entrate aventi vincolo di destinazione comporta la costituzione di impegno di corrispondente ammontare.
In tali casi il successivo rispetto del vincolo di destinazione viene opportunamente verificato anche se la concreta realizzazione degli interventi finanziati venisse attuata da altri soggetti (enti o società proprie o partecipate).
- 17 Un'entrata tributaria è accertabile soltanto dopo che sia stato formato il ruolo, o acquisita la denuncia, o ricevuto il versamento effettuato in autoliquidazione, o comunicato il gettito dal soggetto legalmente competente, o divenuto definitivo l'atto di accertamento o di liquidazione dell'ufficio fiscale competente.
- 18 Un'entrata da trasferimenti è accertabile sulla base di norma di legge o di atto amministrativo emanato dagli enti del settore pubblico, sulla base di idonea documentazione probatoria da parte degli enti medesimi.
- 19 Un'entrata extratributaria è accertabile sulla base delle riscossioni avvenute e degli ordinativi di incasso emessi, delle fatture o dei relativi titoli fiscali sostitutivi emessi, dei contratti in essere e delle liste di carico formate, nonché sulla base di atti autorizzativi, concessivi o accertativi emessi dall'ente locale.
- 20 I proventi di carattere straordinario o eccezionale, anche derivanti da locazioni, concessioni e autorizzazioni ultrannuali, devono essere finalizzati a spese di investimento ovvero a spese correnti di carattere straordinario.
- 21 Tutti i proventi derivanti da permutazioni patrimoniali, aventi un diretto riscontro nel conto del patrimonio, vengono rilevati nel Titolo IV dell'entrata.
Si rilevano nel Titolo IV dell'entrata anche i proventi derivanti dall'accensione di prestiti nella misura in cui gli stessi sono direttamente ammortizzati da un altro soggetto.
- 22 Un'entrata da assunzione di prestiti è accertabile sulla base del contratto di mutuo o, se disciplinata da altra norma di legge, sulla base del provvedimento di concessione del prestito.
Nel caso di finanziamenti attivati con "aperture di credito" che si consolidano in mutui passivi a seguito dell'effettiva necessità di liquidità, costituite in relazione ad esigenze di programmazione e di successiva realizzazione di investimenti, l'accertamento viene disposto, dal responsabile del contratto di prestito, sulla base delle necessità finanziarie dei correlate ad impegni di spesa riguardanti l'esercizio.
Gli accertamenti di entrata del Titolo V corrispondono all'aumento del valor nominale dell'indebitamento dell'ente.
Le spese riferite alle rate di ammortamento dei prestiti sono ricomprese nell'equilibrio della situazione corrente, per la quota interessi nel titolo primo e per la quota di rimborso del capitale nel titolo terzo.
La spesa riferita all'estinzione anticipata dei prestiti va allocata al titolo terzo, mentre la spesa relativa all'indennizzo o penalità va inserita nel titolo primo.
In caso di rinegoziazione dei prestiti, l'indennizzo o la penalità non possono essere considerate spese finanziate con il nuovo indebitamento, perché oneri da considerare nella spesa corrente connessi all'atto e al momento temporale in cui si realizza l'operazione di rinegoziazione.

23 Nel corso della gestione particolare attenzione va posta alle nuove forme di indebitamento che vanno attentamente valutate nella loro portata e nei riflessi che provocano nella gestione dell'anno in corso e in quelle degli anni successivi, in riferimento al costante mantenimento degli equilibri economico-finanziari nel tempo.

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

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

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

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

Pertanto dovranno trovare separata contabilizzazione i flussi finanziari riguardanti il debito originario rispetto ai saldi differenziali attivi o passivi rilevati nel bilancio a seguito del contratto "derivato".

I flussi in entrata "una tantum" conseguenti la rimodulazione temporale o la ridefinizione delle condizioni di ammortamento - i cosiddetti "up front" - vengono contabilizzati nel Titolo IV cat. 4^a dell'entrata.

Nello stesso modo vengono contabilizzate le regolazioni dei flussi annuali che non hanno natura di scambio di soli interessi.

La regolazione annuale di differenze di flussi di interessi trova rilevazione rispettivamente, per l'entrata nel Titolo III e per la spesa nel Titolo I del bilancio. L'eventuale differenza positiva viene accantonata in un apposito fondo, contenuto a fine esercizio nell'avanzo di amministrazione, destinato a garantire i rischi futuri del contratto o direttamente destinabile al finanziamento di investimenti.

25 Per le entrate da servizi conto terzi, la misura dell'accertamento deve garantire l'equivalenza con l'impegno sul correlato capitolo delle spese per servizi conto terzi. Le entrate da servizi conto terzi devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione.

Le entrate e le spese da servizi conto terzi riguardano tassativamente:

- a) le ritenute erariali, ad esempio le ritenute d'acconto IRPEF, ed il loro riversamento nella tesoreria dello Stato;
- b) le ritenute effettuate al personale ed ai collaboratori di tipo previdenziale, assistenziale o per conto di terzi, come ad esempio le ritenute sindacali o le cessioni dello stipendio, ed il loro riversamento agli enti previdenziali, assistenziali ecc.;

- c) i depositi cauzionali, ad esempio su locazioni di immobili, sia quelli a favore dell'ente sia quelli che l'ente deve versare ad altri soggetti;
- d) il rimborso dei fondi economici anticipati all'economista;
- e) i depositi e la loro restituzione per spese contrattuali;
- f) le entrate e le spese per servizi rigorosamente effettuati per conto di terzi.

Ad ogni accertamento di entrata consegua, automaticamente, impegno di spesa di pari ammontare.

L'eventuale diminuzione o cancellazione di residui attivi riguardanti le entrate per conto terzi deve corrispondere con uguale correlata diminuzione o cancellazione di residui passivi delle uscite per conto terzi. Nel caso eccezionale di diminuzione o cancellazione di residuo attivo non correlata ad analoga riduzione di residuo passivo, il saldo negativo dovrà trovare copertura nella situazione corrente di bilancio. Dovrà inoltre esserne data evidenza nella documentazione allegata al rendiconto con specifica informazione all'Organo di Revisione ed al Consiglio.

- 26 Le riscossioni eseguite dai riscuotitori speciali o i versamenti effettuati sui conti correnti postali, sui conti di contabilità speciale tenuti presso la Tesoreria provinciale dello Stato o sul conto del Tesoriere, comportano il corrispondente accertamento dell'entrata sulla competente risorsa.
- 27 I residui attivi provenienti dalla gestione di competenza sono formati dalla differenza tra le somme accertate nei modi esposti ai punti da 17 a 25 e le somme a tale titolo rimosse e versate al tesoriere. Le eventuali somme rimosse ma non versate al 31 dicembre di ciascun esercizio sono riportate tra i residui attivi dell'anno successivo.
- 28 Le somme iscritte nel bilancio tra le entrate di competenza e non accertate entro il termine dell'esercizio o, in ogni caso, prima della deliberazione del rendiconto della gestione con riferimento ad atti o provvedimenti aventi effetti sull'esercizio di competenza, costituiscono minori accertamenti rispetto alle previsioni ed a tale titolo concorrono a determinare il risultato della gestione.
- 29 La fondatezza giuridica dell'accertamento deve essere costantemente verificata e formalizzata annualmente dai responsabili dei servizi competenti, prima della deliberazione del rendiconto, con individuazione dei singoli crediti accertati, dell'esercizio finanziario di provenienza, dei tempi e delle eventuali problematiche in ordine allo smaltimento dei residui attivi.
- 30 La competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento dei residui attivi è attribuita ai soggetti preposti ai vari servizi, su impulso e coordinamento del responsabile del servizio economico-finanziario.
- 31 Le operazioni di revisione conducono al riaccertamento delle posizioni creditorie ed all'eventuale eliminazione, totale o parziale, dei residui attivi riconosciuti insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione o per indebitato o erroneo accertamento del credito. In tal caso i responsabili dei servizi devono dare adeguata motivazione descrivendo analiticamente le procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale.
- 32 I residui attivi eliminati in conseguenza del riaccertamento operato sulla base delle informazioni conosciute alla data di deliberazione del rendiconto, sono inseriti nel conto del patrimonio tra le attività per immobilizzazioni finanziarie fino al compimento dei termini di prescrizione, oppure all'accertamento della definitiva inesigibilità.

- 33 I residui attivi eliminati per insussistenza o per l'eventuale intervenuta prescrizione sono elencati in allegato al conto del bilancio. Il dirigente competente predispone apposita relazione per motivare adeguatamente le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione. Rimane fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie.

Riscossione e versamento

- 34 L'entrata è riscossa a seguito del materiale introito delle somme corrisposte dai debitori agli incaricati ad esigere, interni o esterni.
- 35 I versamenti eseguiti dal concessionario, in forza di uno specifico patto contrattuale, prima della scadenza di legge, in acconto sulle entrate tributarie e patrimoniali assegnate in riscossione, sono registrati definitivamente sulla pertinente risorsa di bilancio, a condizione che non costituiscano operazioni di finanziamento
- 36 Per tutte le entrate, comunque rimosse, il servizio economico finanziario emette i relativi ordinativi d'incasso da registrarsi in contabilità in modo concomitante con il verificarsi delle operazioni di esercizio.
- 37 In nessun caso il tesoriere può rifiutare la riscossione di somme di spettanza dell'ente locale. Per i versamenti senza ordinativi d'incasso il tesoriere deve darne immediata comunicazione al servizio finanziario e richiedere l'emissione dell'ordinativo d'incasso
- 38 Le entrate sono rimosse con versamenti diretti in tesoreria o con ogni altra modalità prevista dal regolamento di contabilità dell'ente.
Le modalità di attuazione della "riscossione" rispettano i seguenti principi:
- certezza della somma riscossa e del soggetto versante;
 - certezza della data del versamento e della causale;
 - registrazione cronologica dei versamenti e immodificabilità delle registrazioni stesse;
 - costante verificabilità delle somme incassate e corrispondenza delle giacenze con le scritture contabili;
 - obbligo del versamento degli incassi in tesoreria entro termini definiti dal regolamento di contabilità, non superiori ai 15 giorni lavorativi;
 - divieto di diverso utilizzo delle somme giacenti;
 - tracciabilità delle operazioni nel caso di utilizzo di strumenti informatici anche in riferimento all'identificazione degli operatori.
- 39 Per ciascuno dei servizi interessati, con apposito provvedimento del responsabile del servizio, viene individuato l'incaricato speciale della riscossione che attende a tale compito sotto la vigilanza del responsabile del servizio ed assume la figura di agente contabile. Egli è soggetto alla giurisdizione della Corte dei conti, alla quale deve rendere il conto giudiziale, previa formale parificazione, per il tramite dell'Amministrazione di appartenenza, che vi provvede entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto della gestione insieme con la trasmissione del conto del tesoriere. Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono di fatto negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti.

- 40 L'operazione di "parificazione" consiste nella verifica dell'avvenuto rispetto delle norme previste dall'ordinamento e dal regolamento di contabilità dell'ente e nella corrispondenza delle risultanze del rendiconto con quelle della contabilità dell'ente.
- 41 Gli incaricati speciali devono tenere un registro giornaliero delle riscossioni e versare all'Ente gli introiti riscossi secondo la cadenza fissata dal regolamento di contabilità. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità di esercizio del riscontro contabile e le modalità di riscossione e successivo versamento in tesoreria delle entrate a mezzo incaricati speciali.
- 42 Non è possibile l'utilizzo, in termini di cassa, anche se temporaneo, di entrate per ordinare e pagare spese di qualsiasi genere o natura.
- 43 La gestione delle entrate è ispirata ai principi di correttezza e osservanza delle regole contabili e comporta l'adozione delle soluzioni più idonee per garantire la riscossione delle entrate programmate.

Effettuazione della spesa - criteri generali dell'impegno

- 44 L'attivazione del procedimento di spesa avviene nel rispetto degli stanziamenti contenuti nel sistema di bilancio che assumono, riguardo alla spesa da sostenere, valenza autorizzatoria con riferimento alla collocazione funzionale, alla natura economica dei fattori produttivi ed al collegamento con i progetti e programmi dell'ente.
La determinazione a contrattare o altro atto di autorizzazione all'assunzione della spesa è, salvo le eccezioni previste dall'ordinamento, il primo momento di attivazione del procedimento.
Esso deve contenere tutti gli elementi necessari per evidenziarne la legittimità, il collegamento con gli aspetti programmatici dell'attività posta in essere, la correttezza ed economicità dell'azione da svolgere.
Durante la gestione possono essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento.
- 45 Alla preventiva copertura finanziaria soggiacciono anche le spese economiche mentre per i lavori o le forniture valutati per somma urgenza, anche se disposti senza la preventiva determina di impegno, l'atto a sanatoria va adottato entro il termine decadenziale di trenta giorni, a meno di un termine più breve qualora l'ordinazione sia stata fatta durante il mese di dicembre, nel qual caso l'atto di impegno va adottato entro il 31 dicembre.
- 46 Gli elementi costitutivi dell'impegno, salve le deroghe stabilite dalla legge, sono:
- (a) l'evidenza della somma da pagare;
 - (b) il soggetto creditore;
 - (c) la ragione del debito;
 - (d) la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.

Il responsabile che adotta l'atto di impegno deve assicurare la verifica della coerenza dell'operazione con il sistema delle poste di bilancio che l'autorizzano nonché della legittimità nei riguardi della corretta applicazione delle norme dell'ordinamento finanziario e contabile. Successivamente e contestualmente all'ordinazione della prestazione, il responsabile del servizio comunica al terzo interessato l'impegno e la copertura finanziaria richiedendo che la

relativa fattura contenga tali indicazioni.

- 47 L'atto di impegno di spesa si perfeziona con la registrazione di tutti gli elementi costitutivi dell'impegno nel corrispondente stanziamento e con la conseguente apposizione, da parte del responsabile del servizio finanziario, del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.
- 48 La competenza ad adottare i provvedimenti che comportano impegno di spesa è, di norma, dei responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione dei singoli interventi e/o servizi o funzioni del bilancio, che vi provvedono con propria determinazione.
- 49 In tutti i casi di espressa e tassativa previsione legislativa e statutaria di poteri di spesa conferiti ad uno degli organi di governo monocratici o collegiali dell'ente, questi adotta l'atto di propria competenza disponendo, altresì, sul corrispondente stanziamento l'impegno, che deve avere le caratteristiche indicate nel precedente punto 46.
- 50 Nei casi di rapporto obbligatorio insorto per atto unilaterale di promessa di erogazione di somme (liberalità, sostegni, contributi), l'impegno può considerarsi perfezionato con l'esecutività del provvedimento di spesa, salvo l'accertamento delle condizioni per la successiva erogazione.
- 51 Le somme iscritte tra le spese di competenza che non hanno formato oggetto di provvedimento di spesa, appositive di vincolo sulle previsioni di bilancio, entro il termine dell'esercizio e quelle di cui al punto precedente, salvo i casi di cui ai punti da 55 a 62 che seguono, costituiscono economie della previsione di bilancio alla quale erano riferiti ed a tale titolo concorrono a determinare il risultato della gestione.
- 52 Gli atti di impegno relativi a trasferimenti a specifica destinazione ad organismi partecipati devono prevedere l'obbligo di rendicontare il loro corretto utilizzo.

Prenotazione d'impegno

- 53 La determinazione a contrattare contiene, oltre alla modalità di scelta del contraente, la prenotazione della spesa necessaria che consiste nell'apposizione di un vincolo provvisorio di indisponibilità delle relative somme sul corrispondente stanziamento
Agli effetti contabili, la prenotazione di spesa si trasforma in impegno sullo stanziamento a seguito di adozione della determina di aggiudicazione.
- 54 Nel caso di contratti di fornitura di beni e servizi o di contratti di appalto di lavori pubblici l'impegno di spesa si intende assunto per l'intero ammontare dell'obbligazione pecuniaria perfezionata contrattualmente e le somme non ancora pagate al termine dell'esercizio confluiscono tra i residui passivi della gestione di competenza anche qualora la prestazione contrattuale non sia ancora stata eseguita in tutto od in parte e tale circostanza non costituisce causa di risoluzione contrattuale.
- 55 Nel caso in cui la prenotazione di impegno non sia seguita nell'esercizio dal bando di gara, essa decade e la somma relativa costituisce economia. Nel caso in cui al termine dell'esercizio la gara non si sia conclusa, la prenotazione d'impegno si tramuta in impegno.

È tuttavia possibile che la prenotazione di impegno sia assunta a valere sull'esercizio nel quale sarà prevedibilmente conclusa la gara, annotando l'onere nel bilancio pluriennale.

Impegni automatici

- 56 Non sono soggette a previa adozione di provvedimento di spesa, considerandosi impegnate automaticamente con la deliberazione di approvazione del bilancio o successive variazioni, le spese per:
- (a) obbligazioni giuridicamente perfezionate negli esercizi precedenti, per le quote gravanti sull'esercizio;
 - (b) trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e relativi oneri riflessi, di competenza dell'anno;
 - (c) rate di competenza dell'anno per l'ammortamento dei mutui e dei prestiti concessi o contratti;
 - (d) interessi di preammortamento e ulteriori oneri accessori collegati ai mutui contratti o concessi;
 - (e) oneri derivanti da contratti o da disposizioni di legge.
- 57 Per consentire il rispetto degli equilibri economico-finanziari del bilancio sono accantonate , con apposita determinazione, le risorse finanziarie occorrenti per la copertura degli oneri afferenti l'esercizio, riguardanti il contratto di lavoro del personale scaduto e non rinnovato, nella misura prudenzialmente prevedibile e con preciso riferimento al personale avente diritto. Sono altresì accantonate le risorse finanziarie occorrenti per la copertura, nell'esercizio in fase di chiusura, degli oneri riguardanti le competenze accessorie del personale maturate in relazione all'anno stesso e la cui liquidazione è rinviata all'anno successivo.
- 58 L'onere relativo al personale dipendente a tempo indeterminato, facente parte dei ruoli organici dell'ente, dovrà essere interamente iscritto a bilancio e rilevato nel relativo intervento di spesa anche se comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra struttura, ancorchè direttamente pagato da quest'ultima.
In questi casi sarà rilevato in entrata il relativo rimborso nel Titolo III del bilancio.

Impegni impropri (per spese in c/capitale o correlate ad entrate vincolate)

- 59 Non sono soggette ad adozione di provvedimento autorizzativo della spesa entro il termine dell'esercizio, potendosi riportare tra i residui passivi dell'ente le spese atte a garantire il regime del vincolo di destinazione o di scopo delle entrate accertate in base alle norme dell'ordinamento contabile e finanziario.
- 60 Per le anticipazioni di tesoreria, l'impegno è assunto in misura corrispondente all'ammontare massimo dell'anticipazione utilizzata nell'esercizio finanziario di riferimento.

- 61 Per le spese relative ai servizi conto terzi, l'impegno è correlato agli equivalenti accertamenti di entrata. Le spese da servizi conto terzi devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione. Ad ogni impegno di spesa consegua, automaticamente, accertamento di entrata di pari ammontare.
- L'eventuale eccezionale diminuzione o cancellazione di residui passivi riguardanti le spese per conto terzi deve corrispondere con uguale diminuzione o cancellazione di correlati residui attivi delle entrate per conto terzi. In caso di mancata corrispondenza di tali importi dovranno esserne adeguatamente motivate le differenze e, nel caso di saldo negativo, si dovrà attuare quanto previsto dal precedente punto 25 del presente principio contabile.

Impegni pluriennali

- 62 Le spese pluriennali, ovvero le quote di dette spese da imputare su più anni, sono assumibili nei limiti dello stanziamento di ogni singolo intervento iscritto nel bilancio pluriennale. Gli impegni assunti in forza di norme di legge o di contratti o di atti amministrativi esecutivi che estendono i loro effetti in più esercizi, permangono per ciascuno degli esercizi futuri del bilancio pluriennale.
- 63 Della presenza di impegni pluriennali che per la loro particolare natura hanno durata superiore a quella del bilancio pluriennale, oppure che iniziano dopo il periodo considerato dal bilancio pluriennale, dovrà obbligatoriamente tenersi conto nella formazione dei bilanci degli anni successivi, rispettivamente per il periodo residuale e per il periodo successivo. Essi sono connessi alla sussistenza dei presupposti dei quali dare atto nei provvedimenti di prenotazione di impegno e di costituzione del vincolo di destinazione relativi.
- Per tali ultime spese, l'impegno annuale deve intendersi già assunto e valevole fino alla scadenza o revoca della convenzione o del contratto. Il responsabile del servizio economico finanziario è tenuto a rilasciare la prescritta attestazione di copertura finanziaria e ad annotare in particolari evidenze contabili gli impegni pluriennali assunti, avendo cura di riportarli annualmente nei competenti interventi di spesa.
- 64 In nessun caso è possibile garantire la copertura finanziaria di spese relative all'anno di competenza, ancorché da pagare negli anni successivi, con impegni pluriennali a valere sugli esercizi futuri.

Attestazione di copertura finanziaria, visto e parere di regolarità contabile

- 65 Qualsiasi provvedimento che comporta, nell'anno in corso ed in quelli successivi, impegno di spesa o altri aspetti finanziari, è sottoposto al parere di regolarità contabile del responsabile del servizio finanziario.
- I provvedimenti che comportano aspetti economico-patrimoniali devono evidenziare le conseguenze sulle rispettive voci del conto economico o del conto del patrimonio, dell'esercizio in corso e di quelli successivi.
- Il parere di regolarità contabile dovrà tener conto, in particolare, delle conseguenze rilevanti in termini di mantenimento nel tempo degli equilibri finanziari ed economico-patrimoniali.
- 66 Le verifiche da effettuare ai fini del rilascio del parere di regolarità contabile devono riguardare in particolare:
- a) il rispetto delle competenze proprie degli organi che adottano i provvedimenti;

- b) la verifica della sussistenza del parere di regolarità tecnica rilasciato dal soggetto competente;
- c) il corretto riferimento della spesa alla previsione di bilancio annuale, ai programmi e progetti del bilancio pluriennale e, ove adottato, al piano esecutivo di gestione;

Il regolamento di contabilità può prevedere ulteriori verifiche da effettuare per il rilascio del parere, come l'osservanza della normativa in materia fiscale.

- 67 Il responsabile del servizio finanziario ha l'obbligo di monitorare, con assiduità, gli equilibri finanziari di bilancio.
- 68 La copertura finanziaria è attestata dal responsabile del servizio finanziario con riferimento ai corrispondenti stanziamenti di bilancio, per la competenza dell'anno, e del bilancio pluriennale per le spese in tutto o in parte a carico di esercizi successivi e garantisce l'effettiva disponibilità sul competente stanziamento
- 69 Gli impegni di spesa sono limitati ai servizi espressamente previsti dalla legge, qualora l'ultimo rendiconto deliberato rechi l'indicazione di debiti fuori bilancio o presenti un disavanzo di amministrazione, fino all'avvenuta adozione dei provvedimenti consiliari, rispettivamente, di riconoscimento e finanziamento dei debiti fuori bilancio o di ripiano del disavanzo.
- 70 Per le spese finanziate con entrate aventi vincolo di destinazione l'attestazione di copertura finanziaria è resa nei limiti del correlato accertamento di entrata.
- 71 Nelle proposte di deliberazioni che comportano impegno di spesa, la copertura finanziaria è attestata dal responsabile del servizio economico finanziario in sede di parere di regolarità contabile. Nei casi previsti al precedente punto 49, l'impegno sul corrispondente stanziamento viene assunto con il medesimo provvedimento dell'organo che si perfeziona con l'acquisita esecutività dell'atto.
- 72 Il visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria apposto dal responsabile del servizio finanziario si limita alla verifica della effettiva disponibilità delle risorse impegnate e agli altri controlli indicati nel precedente punto 66. Ogni altra forma di verifica della legittimità degli atti compete ai soggetti che li hanno emanati.
- 73 Il parere di regolarità contabile è obbligatorio e può essere favorevole o non favorevole; in quest'ultimo caso deve essere indicata anche una idonea motivazione. Se la Giunta o il Consiglio deliberano pur in presenza di un parere di regolarità contabile con esito negativo, devono indicare nella deliberazione i motivi della scelta della quale assumono tutta la responsabilità

Inammissibilità e improcedibilità delle deliberazioni

- 74 La materia dell'inammissibilità e della improcedibilità di proposte modificative della relazione previsionale e programmatica deve essere necessariamente prevista nel regolamento di contabilità dell'ente, in osservanza di esplicita prescrizione normativa.

Comunque, detti vizi di legittimità delle proposte si configurano, in relazione alla necessaria disciplina regolamentare, nel caso in cui contengano una o più delle seguenti incoerenze con

la relazione previsionale e programmatica:

- (a) contrasto con le finalità dei programmi e dei progetti contenuti nella relazione previsionale e programmatica;
- (b) mancanza di compatibilità con le previsioni delle risorse finanziarie destinate alla spesa corrente o di investimento nella relazione previsionale e programmatica;
- (c) mancanza di compatibilità con le previsioni dei mezzi finanziari e delle fonti di finanziamento dei programmi e dei progetti della relazione previsionale programmatica;
- (d) mancanza di compatibilità con le risorse umane e strumentali destinate a ciascun programma e progetto.

Riaccertamento degli impegni riportati a residui

- 75 Ove non diversamente disposto da regolamento dell'ente, la competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento dei residui passivi è attribuita ai responsabili dei servizi, ognuno per gli stanziamenti di spesa attribuiti alla propria competenza gestionale.
- 76 Le condizioni necessarie al riaccertamento degli impegni riportati a residui devono essere costantemente verificate dai responsabili dei servizi competenti i quali comunicano al responsabile del servizio finanziario non solo i risultati delle verifiche effettuate, ma anche i tempi e le eventuali problematiche in ordine allo smaltimento dei residui stessi.
- 77 La verifica del permanere o meno delle posizioni debitorie effettive o di impegni riportati a residui passivi pur in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate, in forza delle disposizioni ordinamentali, deve essere eseguita annualmente, prima della deliberazione del rendiconto, ai fini della revisione del mantenimento, in tutto o in parte, delle poste impegnate giuridicamente o contabilmente negli anni precedenti e riportate a residuo.
- 78 Le operazioni di revisione conducono al riaccertamento delle posizioni debitorie effettive o mantenute contabilmente a termini dell'ordinamento finanziario e contabile ed all'eventuale eliminazione, totale o parziale, dei residui passivi riconosciuti insussistenti o prescritti
- 79 Nel caso in cui l'eliminazione o la riduzione del residuo passivo riguardasse una spesa avente vincolo di destinazione, l'economia conseguente manterrà, per il medesimo ammontare, lo stesso vincolo applicato all'avanzo di amministrazione.
Tale quota di avanzo è immediatamente applicabile al bilancio dell'esercizio successivo.

Liquidazione

- 80 La liquidazione consiste nella puntuale determinazione della somma dovuta al creditore, per una determinata ragione, corrispondente ad una spesa che è stata legittimamente posta a carico del bilancio e regolarmente impegnata.
- 81 La competenza ad eseguire la liquidazione della spesa e ad adottare i relativi atti è attribuita esclusivamente al responsabile del servizio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa.

Il responsabile del servizio competente nella fase di liquidazione verifica la completezza della documentazione prodotta e della idoneità della stessa a comprovare il diritto del creditore. In particolare, deve essere verificato che:

- (a) i documenti di spesa prodotti sono conformi alla legge, comprese quelle di natura fiscale, formalmente e sostanzialmente corretti;
- (b) le prestazioni eseguite o le forniture di cui si è preso carico rispondono ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini e alle altre condizioni pattuite;
- (c) l'obbligazione è esigibile, in quanto non sospesa da termine o condizione.

- 82 La competenza ad eseguire i controlli ed i riscontri amministrativi, contabili e fiscali sugli atti di liquidazione è attribuita al responsabile del servizio finanziario o agli altri responsabili individuati nell'ambito dell'articolazione organizzativa del servizio finanziario.

Ordinazione

- 83 L'ordinazione consiste nella disposizione impartita al Tesoriere di provvedere al pagamento ad un soggetto specificato.

L'atto che contiene l'ordinazione è detto mandato di pagamento e deve contenere tutti gli elementi informativi previsti dall'ordinamento e da eventuali altre disposizioni normative e regolamentari. È possibile emettere mandati di pagamento plurimi su diversi stanziamenti, se lo prevede il regolamento di contabilità, a norma di legge.

La competenza a sottoscrivere i mandati di pagamento va individuata dal regolamento di contabilità in relazione all'esigenza di garantire correttezza, funzionalità ed efficienza gestionale.

Il controllo, la contabilizzazione e la trasmissione al tesoriere dei mandati di pagamento sono sempre di competenza del servizio finanziario.

Pagamento

- 84 Con il pagamento, che è la fase finale del procedimento di erogazione della spesa, il tesoriere dà esecuzione all'ordine contenuto nel mandato di pagamento effettuando i controlli di capienza dei rispettivi interventi stanziati nel bilancio) con le modalità indicate nei mandati stessi e nel rispetto delle norme regolamentari e della convenzione di tesoreria.

- 85 Al termine dell'esercizio, i mandati non estinti vanno commutati dal tesoriere in assegni postali localizzati o altri mezzi equipollenti offerti dal sistema bancario o postale, al fine di rendere possibile al 31 dicembre di ciascun anno la parificazione dei mandati emessi dall'ente con quelli pagati dal tesoriere.

- 86 Nei casi espressamente previsti dalla legge è possibile che il tesoriere provveda direttamente al pagamento di somme prima dell'emissione del mandato da parte dell'ente; ciò può avvenire solamente nelle fattispecie previste dalla legge e, in ogni caso, l'ente emette il mandato ai fini della regolarizzazione entro quindici giorni e comunque entro la fine del mese in corso.

- 87 Le attività gestionali e contabili sono improntate al principio dell'efficienza e della celerità del procedimento di spesa tenuto conto anche della normativa in tema di interessi moratori per ritardati pagamenti.

- 88 Il servizio di economato è istituito dal regolamento di contabilità che ne prevede l'articolazione e le modalità di gestione in relazione alla struttura organizzativa dell'ente, alle tipologie e all'entità delle spese effettuabili, nonché all'esigenza imprescindibile di

funzionalità ed efficienza.

I fondi anticipati all'economista per l'espletamento delle proprie attività devono essere restituiti, per la parte non spesa, entro la fine dell'esercizio al fine di consentire la corretta contabilizzazione delle spese effettuate.

L'economista, così come gli altri agenti contabili, sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti.

Rilevazioni contabili

89 Le rilevazioni contabili, attuate in relazione a quanto disposto dal regolamento di contabilità dell'ente, devono essere tenute nel rispetto dei seguenti principi:

- cronologia delle registrazioni;
- inalterabilità delle scritture ed evidenza delle successive eventuali rettifiche;
- sicurezza della conservazione dei dati;
- tempestività delle rilevazioni in relazione ai fatti gestionali cui si riferiscono;
- collegabilità delle registrazioni contabili con gli atti amministrativi e gestionali che li hanno generati;
- tracciabilità delle operazioni se rilevate con supporto informatico.
-

Le rilevazioni delle transazioni di carattere finanziario assicurano la corretta tenuta delle scritture in relazione a tutti i momenti di attuazione delle entrate e delle spese previsti dall'ordinamento e devono consentire l'applicazione sia nelle scritture dell'ente che sui documenti contabili prodotti:

- delle codifiche previste dalla modulistica definita dall'ordinamento;
- di tutti i codici necessari per assicurare la rilevazione centralizzata dei flussi di finanza pubblica in vigore.

La rilevazione dei fatti di gestione sotto il profilo economico-patrimoniale viene attuata, in relazione a quanto stabilito dal regolamento di contabilità dell'ente, in modo da assicurare:

- la corretta definizione della competenza economica dei proventi, ricavi e costi di esercizio;
- il collegamento delle rilevazioni, definite nei loro aspetti economici e patrimoniali, con le corrispondenti rilevazioni finanziarie al fine di rendere possibile, in sede di rendiconto, la conciliazione dei risultati ottenuti;
- la classificazione dei fatti gestionali mediante l'utilizzo di un piano dei conti articolato, in via minimale, in modo da supportare, direttamente, le classificazioni di rendicontazione previste dall'ordinamento;
- il collegamento delle scritture contabili per consentire il costante aggiornamento e la regolare tenuta dei registri relativi alla gestione del patrimonio;
- la rilevazione del valore contabile dei singoli cespiti ammortizzabili con l'evidenza delle successive componenti relative a mutamenti di valore (ampliamenti, manutenzioni straordinarie, ecc.).

Debiti fuori bilancio - Quadro di riferimento

90 Il tema dei debiti fuori bilancio è sempre stato affrontato dal legislatore (da ultimo dall'art.194 del Testo Unico delle leggi sugli enti locali, approvato con D. Lgs. 18 agosto 2000, n.267 e successive modifiche ed integrazioni, d'ora in poi TUEL) in relazione alle modalità di riconoscimento da parte dell'ente locale del debito senza che si possa rinvenire nella legislazione una precisa nozione della fattispecie.

L'elaborazione dottrinale e le pronunce giurisprudenziali conducono a considerare il debito fuori bilancio quale obbligazione pecuniaria riferibile all'ente, assunta in violazione delle norme di contabilità pubblica che riguardano la fase della spesa ed in particolare di quelle che disciplinano l'assunzione di impegni di spesa.

La contabilità pubblica disciplina in modo analitico il procedimento di spesa affinché l'azione della P.A. sia funzionalizzata al fine di garantire alla collettività che essa sarà svolta nel rispetto del principio di legalità.

Appare a questo riguardo fondamentale il riferimento agli articoli 151 e 191 del TUEL recanti rispettivamente "Principi in materia di contabilità" e "Regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione delle spese".

Il bilancio nel quadro normativo è strumento attribuito alla competenza deliberativa del Consiglio per definire l'indirizzo, governare e autorizzare l'attività di gestione. Strumento primario a disposizione del Consiglio per esprimere le competenze proprie di indirizzo e controllo politico-amministrativo.

La locuzione "fuori bilancio" è in questo senso da intendere riferita ad una fattispecie non considerata negli indirizzi programmatici e nelle autorizzazioni di bilancio approvate dal Consiglio, sia a livello annuale, sia pluriennale, perfezionate dalla Giunta con la definizione ed approvazione del Piano esecutivo di gestione.

I principi di gestione di cui al capo IV del TUEL trovano nel citato art. 191 la definizione puntuale delle regole per l'assunzione di impegni con la previsione normativa che gli enti possono effettuare spese solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente intervento o capitolo del bilancio di previsione e l'attestazione di copertura finanziaria del responsabile del servizio economico finanziario.

Anche il D.Lgs 12.4.2006, n. 170 recante "Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'art. 1 della legge 5.06.2003, n. 131" all'art. 13 ribadisce il sistema della programmazione finanziaria e della rendicontazione definendo che il sistema di bilancio degli enti locali costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione, gestione e rendicontazione. L'art. 22 del medesimo D.Lgs. 170 disciplina l'assunzione degli impegni e l'effettuazione delle spese e al terzo comma prevede che, nel caso in cui vi è stata l'acquisizione di beni e servizi in violazione di questa disciplina, il rapporto obbligatorio intercorre, ai fini della controprestazione, tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura, fatto salvo il possibile riconoscimento del debito, da parte dell'ente, quale debito fuori bilancio; fattispecie eccezionale, normativamente disciplinata, che si colloca al di fuori del sistema di bilancio, autorizzatorio e finanziario.

Principi

- 91 Il debito fuori bilancio rappresenta un'obbligazione verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro, assunta in violazione delle norme giuscontabili che regolano i procedimenti di spesa degli enti locali.
- 92 L'art. 194 del TUEL disciplina l'ambito e le procedure per riconoscere la legittimità dei debiti fuori bilancio individuando le tipologie per le quali è resa possibile l'imputazione dell'insorto obbligo in capo all'ente con l'adozione di apposita deliberazione del Consiglio.
Le situazioni di debito per acquisizione di beni e servizi sorte in violazione dei commi 1, 2, e 3 dell'art. 191 del TUEL non possono essere riconosciute in quanto non riconducibili al sistema di bilancio dell'ente, con la conseguenza che per esse si dovrà configurare un rapporto obbligatorio diretto tra il privato creditore e il pubblico funzionario e/o amministratore che risulta responsabile del debito insorto a carico dell'ente.
Il rapporto obbligatorio si estende, per le esecuzioni reiterate e continuative, a coloro che hanno consentito le singole prestazioni.
Per i lavori pubblici di somma urgenza, cagionati dal verificarsi di un evento eccezionale o imprevedibile, l'ordinazione fatta a terzi deve essere regolarizzata, a pena di decadenza, entro trenta giorni o comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non è scaduto il predetto termine (art. 191, comma 3, TUEL).
- 93 La norma di cui all'art. 194 del Testo unico degli enti locali introduce una elencazione tassativa dei casi in cui sia possibile riconoscere la legittimità di debiti non previsti in sede di programmazione annuale e di bilancio.
La disciplina legislativa di cui al capo IV del TUEL, in quanto finalizzata alla migliore applicazione, in materia di gestione degli enti locali, dei principi di veridicità, trasparenza ed equilibrio di bilancio, obbliga i singoli enti, in presenza di tutti i presupposti disciplinati dalla norma, ad adottare con tempestività i provvedimenti di riconoscimento dei debiti fuori bilancio, onde evitare, la formazione di ulteriori oneri aggiuntivi a carico dell'ente come eventuali interessi o spese di giustizia.
La mancata tempestiva adozione degli atti amministrativi necessari è astrattamente idonea a generare responsabilità per funzionari e/o amministratori.
- 94 I principi generali dell'ordinamento richiedono agli amministratori e ai funzionari degli enti locali sia di evidenziare con tempestività le passività insorte che determinano debiti fuori bilancio, sia di adottare tempestivamente e contestualmente gli atti necessari a riportare in equilibrio la gestione modificando, se necessario, le priorità in ordine alle spese già deliberate per assicurare la copertura di debiti fuori bilancio insorti.
- 95 Al fine di garantire la necessaria tempestività nell'adozione dei provvedimenti necessari di riequilibrio e copertura dei debiti fuori bilancio l'ufficio competente deve operare un controllo concomitante e costante della situazione gestionale, non limitandosi a operare alle scadenze previste dall' art. 193 del TUEL, che costituisce momento di controllo obbligatorio da garantire in ogni caso indipendentemente dal verificarsi di situazioni di disequilibrio o di formazione di debiti fuori bilancio.
Il principio dell'economicità della gestione richiede che le verifiche previste dall'art. 193 dell'ordinamento siano immediatamente effettuate, evitando la maturazione di interessi e penalità a carico dell'ente.
Il funzionario e/o l'amministratore che sia a conoscenza dell'esistenza di una possibile

situazione di debito fuori bilancio è tenuto a informare con immediatezza il responsabile del servizio economico finanziario che deve attivare il procedimento previsto dalla legge senza ritardo.

Nel caso di pagamenti effettuati direttamente dal Tesoriere a seguito di procedure esecutive, l'ente deve immediatamente provvedere al riconoscimento e finanziamento del debito e alla regolarizzazione del pagamento avvenuto.

Tale procedura non costituisce peraltro impedimento all'attivazione delle azioni a tutela dell'ente.

In sede di ricognizione dello stato di attuazione dei programmi di cui alla relazione previsionale e programmatica e in sede di accertamento degli equilibri generali di bilancio occorre comunque verificare l'eventuale esistenza di debiti fuori bilancio.

La quantificazione dell'utilità apportata è corredata, ove ne ricorrano i presupposti, dall'individuazione delle carenze organizzative o delle altre cause che hanno condotto al verificarsi del debito.

- 96 L'art. 194 del TUEL è norma di carattere eccezionale e non consente di effettuare spese in difformità dai procedimenti disciplinati dalla legge, ma è finalizzata a ricondurre nei casi previsti e tipici, particolari tipologie di spesa nel sistema di bilancio.
Il riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio sulla base dell'art. 194 del TUEL è atto dovuto e vincolato per l'ente e deve assicurare in tutti i casi in cui sia possibile l'imputazione della spesa all'esercizio in cui il debito è sorto.
Tale adempimento deve essere realizzato previa idonea istruttoria che, in relazione a ciascun debito, evidenzia le modalità di insorgenza, di quantificazione e le questioni giuridiche che vi sono sottese.
- 97 La funzione della delibera del Consiglio di riconoscimento del debito fuori bilancio è diretta ad accertare se il debito rientri in una delle tipologie individuate dall'art. 194 del TUEL e quindi a ricondurre l'obbligazione all'interno della contabilità dell'ente, individuando contestualmente le risorse effettivamente disponibili per farvi fronte.
- 98 Il riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio ascrivibili alla lettera (e) dell'art. 194 del TUEL comporta l'accertamento della sussistenza non solo dell'elemento dell'utilità pubblica, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza, ma anche quello dell'arricchimento senza giusta causa.
Ai fini del riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio ascrivibili alla lettera e) dell'art. 194 del TUEL la sussistenza dell'utilità conseguita va valutata in relazione alla realizzazione dei vantaggi economici corrispondenti agli interessi istituzionali dell'ente. Sono comunque da qualificarsi utili e vantaggiose le spese specificatamente previste per legge.
L'arricchimento corrisponde alla diminuzione patrimoniale sofferta senza giusta causa dal soggetto privato e terzo che va indennizzato nei limiti dell'arricchimento ottenuto dall'ente
- 99 Per il finanziamento dei debiti fuori bilancio dei quali sia riconosciuta la legittimità con deliberazione consiliare adottata ai sensi dell'art. 194, primo comma e 193, terzo comma, del TUEL possono essere utilizzate le seguenti risorse nell'ordine di priorità indicato : a) riduzione di spese correnti o utilizzo di nuove entrate; b) applicazione dell'eventuale avanzo di amministrazione disponibile; c) utilizzo di disponibilità derivanti dall'adozione di un piano triennale di riequilibrio di cui all'art. 193 comma 3; d) vendita di beni del patrimonio disponibile; e) contrazione di mutuo passivo esclusivamente per spese di investimento.
I debiti fuori bilancio sono finanziabili con il ricorso ad indebitamento nei limiti delle tipologie di spesa d'investimento indicate nell'art. 3, commi 18 e 19 della legge 24/12/2003,

n.350 (Legge finanziaria 2004) che ha rimodulato le categorie di spesa da considerarsi quali investimenti ai fini della finanziabilità con il ricorso all'indebitamento.

- 100 In sede di riaccertamento dei residui ai sensi dell'art. 228, comma 3, del TUEL non può essere effettuata una rettifica in aumento dei residui passivi in base all'erroneo presupposto che l'entità della spesa non era prevedibile con certezza al momento dell'assunzione dell'impegno iniziale.
Ogni comportamento difforme comporterebbe il riconoscimento di debito fuori bilancio al di fuori della procedura prevista dall'art. 194 del TUEL e costituirebbe grave irregolarità contabile.
- 101 Nel caso di debiti derivanti da sentenza esecutiva il significato del provvedimento del Consiglio non è quello di riconoscere una legittimità del debito che già esiste, ma di ricondurre al sistema di bilancio un fenomeno di rilevanza finanziaria che è maturato all'esterno di esso.
- 102 Il riconoscimento della legittimità del debito fuori bilancio derivante da sentenza esecutiva non costituisce acquiescenza alla stessa e pertanto non esclude l'ammissibilità dell'impugnazione.
Il medesimo riconoscimento, pertanto, deve essere accompagnato dalla riserva di ulteriori impugnazioni ove possibili e opportune.
- 103 Nel caso di sentenza esecutiva al fine di evitare il verificarsi di conseguenze dannose per l'ente per il mancato pagamento nei termini previsti decorrenti dalla notifica del titolo esecutivo, la convocazione del Consiglio per l'adozione delle misure di riequilibrio deve essere disposta immediatamente e in ogni caso in tempo utile per effettuare il pagamento nei termini di legge ed evitare la maturazione di oneri ulteriori a carico del bilancio dell'ente.
- 104 Gli accordi transattivi non sono previsti tra le ipotesi tassative elencate all'articolo 194 del TUEL e non sono equiparabili alle sentenze esecutive di cui alla lettera a) del comma 1 del citato articolo.
La fattispecie degli accordi transattivi non può essere ricondotta al concetto di debito fuori bilancio sotteso alla disciplina in argomento. Gli accordi transattivi presuppongono la decisione dell'Ente di pervenire ad un accordo con la controparte per cui è possibile per l'Ente definire tanto il sorgere dell'obbligazione quanto i tempi dell'adempimento.
Tale decisione è assunta sulla base di una motivata analisi di convenienza per l'ente di addivenire alla conclusione dell'accordo.
- 105 E' opportuno che l'ente, in sede di programmazione, per garantire il mantenimento dell'equilibrio del bilancio nel tempo, istituisca appositi stanziamenti per affrontare l'onere connesso a possibili situazioni debitorie fuori bilancio.
Peraltro anche nel caso in cui l'ente abbia previsto nel bilancio un apposito stanziamento per accantonare risorse in vista di dover fare fronte a possibili debiti fuori bilancio sussiste sempre l'obbligo di attivare la procedura consiliare di riconoscimento della legittimità del debito insorto ai sensi dell'art. 194 del TUEL.
- 106 Il debito riconoscibile di cui alla lettera c) dell'art. 194 comma 1, del TUEL è quello derivante da ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, delle sole società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali.
Il termine ricapitalizzazione identifica un'azione specifica, di ricostituzione del capitale

deliberato dai soci per la costituzione della società, normativamente disciplinata e non è suscettibile di interpretazione estensiva ad altre fattispecie di ripianamento di perdite d'esercizio.

La posizione debitoria non è riconoscibile nel caso di società di capitali non costituite per l'esercizio di servizi pubblici.

- 107 La formulazione della lettera c) dell'art. 194 del TUEL comporta che può essere riconosciuta la tipologia di debito fuori bilancio ivi prevista soltanto laddove la reintegrazione del capitale sociale della società di cui l'Ente possiede una quota avvenga nelle forme e nei limiti della disciplina di cui al codice civile o di altre norme speciali cui il legislatore fa espresso rinvio.

Il riconoscimento del debito deve prevedere anche una valutazione sulla progettazione e organizzazione dei controlli interni che devono ricomprendere il controllo sugli organismi partecipati e l'organizzazione del monitoraggio sull'andamento gestionale dei medesimi

- 108 In occasione di contratti di prestazione d'opera intellettuale l'ente deve determinare compiutamente, anche in fasi successive temporalmente, l'ammontare del compenso (esempio gli incarichi per assistenza legale) al fine di evitare la maturazione di oneri a carico del bilancio non coperti dall'impegno di spesa inizialmente assunto. Il regolamento di contabilità dell'ente potrà disciplinare l'assunzione di ulteriore impegno, per spese eccedenti l'impegno originario, dovute a cause sopravvenute ed imprevedibili.