Armonizzazione dei Sistemi Contabili –Decreto Legislativo n. 126/2014, recante disposizioni integrative e correttive del D. Lgs. n. 118/2011

Note di descrizione e commento delle modifiche alla disciplina del TUEL – D. Lgs. n. 267/2000

Programmazione e schemi di bilancio, gestione di entrate e spese

di Patrizio Belli – Ragioneria Generale, Provincia di Roma
e di Stefano Fermante – Ragioneria Generale, Roma Capitale

Premessa

L'uscita del **D. Lgs. 10 agosto 2014 n. 126**, nella sua versione definitiva, scioglie ogni dubbio sulle ipotesi di rinvio dell'armonizzazione dei sistemi contabili. Ancorché con approccio graduale, la riforma dal 1 gennaio prossimo farà il proprio ingresso formale e definitivo in tutte le amministrazioni locali. Come noto il testo del decreto n. 126, varato dal Governo dopo l'esame delle commissioni parlamentari competenti, interviene sul D. Lgs. n. 118/2011 apportandovi le modifiche ultimative che ne cristallizzano i contenuti e danno alla riforma del Sistema Contabile una fisionomia definitiva. Adotta inoltre tutte le necessarie modifiche al TUEL. Sino ad oggi gli enti in sperimentazione hanno potuto/dovuto derogare alle norme della seconda parte del D. Lgs.n. 267/2000, per effetto di una espressa previsione che li ha necessariamente autorizzati a tale approccio, contenuta nel DPCM del 28 dicembre 2011. Dal 2015 la disciplina della contabilità degli enti locali sarà frutto del combinato disposto del D. Lgs. n. 118/2011 e del D. Lgs. n. 267/2000, entrambi così come modificati ed integrati dal D. Lgs. n. 126/2014.

La rivista ha già ospitato, da febbraio a settembre, numerosi articoli dedicati alla presentazione e descrizione delle modifiche apportate al TUEL. La versione definitiva del D. Lgs. n. 126/2014 consente oggi di raccogliere in un unico contributo quanto già pubblicato, con il valore aggiunto degli aggiornamenti dovuti alle integrazioni e modifiche, richieste dalle Commissioni Parlamentari e accolte dal Governo in sede di approvazione.

Contenuti

La selezione di contenuti del decreto da descrivere e commentare è dettata dal riferimento ad articoli del TUEL tra i più rilevanti e comunque maggiormente consultati, nella generalità delle azioni compiute dagli uffici degli enti locali. In particolare sono state affrontate le modifiche agli articoli inerenti la programmazione di bilancio e quelli pertinenti la gestione delle entrate e delle spese. Ci si riserva di integrare tali notazioni con quanto riguarda le norme sul "rendiconto".

Art. 151 – Principi in materia di contabilità, secondo il seguente schema:

La rubrica dell'articolo in esame cambierà da "Principi in materia di contabilità" in "**Principi generali**"

<u>Comma 1</u>: **in vigore**	***<u>Comma 1</u>:*** ***testo modificato***
Gli enti locali deliberano entro il 31 dicembre il bilancio di previsione per l’anno successivo, osservando i principi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità. Il termine può essere differito con decreto del Ministro dell’Interno, d’intesa con il Ministro del Tesoro, del Bilancio e della programmazione economica, sentita la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, in presenza di motivate esigenze.	*Gli enti locali ispirano la propria gestione al principio della programmazione. A tal fine deliberano il Documento Unico di Programmazione (DUP) entro il 31 luglio di ogni anno e il Bilancio di Previsione finanziario entro il 31 dicembre, riferiti ad un orizzonte temporale almeno triennale. Le previsioni del bilancio sono elaborate sulla base delle linee strategiche contenute nel DUP, osservando i principi contabili generali ed applicati, allegati al D. Lgs. n. 118/2011. I termini possono essere differiti con decreto del Ministro dell’Interno, d’intesa con il Ministro dell’Economia e delle Finanze, sentita la conferenza Stato-Città e autonomie locali, in presenza di motivate esigenze.*

Note

Nella nuova formulazione si osserva:

- l’incipit sancisce il richiamo al principio della programmazione di recente uscita (agosto 2013), per il cui commento si rinvia agli articoli usciti nella presente rivista (numeri di ottobre e novembre 2013); con ogni evidenza si vuole ricondurre nel TUEL il riferimento espresso alle “nuove fonti” della disciplina di sistema contabile;
- sparisce il richiamo ai principi, così come il medesimo richiamo viene espunto dal successivo art. 162; tale operazione va compresa con riferimento alla cospicua produzione di principi che accompagna il D. Lgs. n. 118/2011, ove troviamo i principi “generali” e poi i principi “applicati”, frutto della sperimentazione ed elencati nella nuova formulazione dell’art. 3 del D. Lgs. n. 118/2011, che sono inerenti “programmazione” – “contabilità finanziaria” – “contabilità economico-patrimoniale” – “bilancio consolidato”; occorre tuttavia specificare che i principi espunti dall’articolo in commento e dall’art. 162 (unità, universalità, integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità) hanno ritrovato piena collocazione nell’ambito degli allegati al decreto (anche di questi si è prodotto commento nell’articolo di dicembre 2013 di questa rivista);
- fa la sua comparsa il Documento unico di programmazione (DUP), anch’esso tratteggiato nel principio della programmazione e che sostituisce la Relazione previsionale e programmatica (anche per questo tema si fa rinvio alla trattazione di ottobre e novembre 2013);
- con riferimento ai termini di approvazione, mentre non cambia nulla per la data di approvazione del bilancio, che rimane il 31 dicembre di ogni anno, compare il termine del 31 luglio, già inserito nell’ambito del principio della programmazione; in questo caso il legislatore usa il termine “deliberare”; nella stesura del principio si dice che la Giunta presenta il DUP al Consiglio, ora viene specificato che questo deve essere oggetto di approvazione formale da parte della Giunta, in analogia a quanto avviene per lo schema di bilancio.

Con riferimento a quest’ultimo aspetto, di evidente rilievo nella filiera procedurale della programmazione, si suggerisce ad amministratori e operatori che venga disciplinato, nel Regolamento di Contabilità o in quello di funzionamento del Consiglio, un passaggio che potremmo definire intermedio, ma necessario: il Consiglio abbia la facoltà/obbligo di esprimere proprie valutazioni sul DUP, da indirizzare alla Giunta per la successiva elaborazione delle previsioni di Bilancio. Appare infatti a chi scrive che la preventiva approvazione del DUP entro il 31 luglio, in via provvisoria ad opera della Giunta, con susseguente presentazione al Consiglio, rappresenti proprio il tentativo di superare l’attuale tensione tra i due organi. Nell’esperienza empirica è frequente che i rappresentanti del Consiglio esprimano lamentazione in ordine alla scarsa capacità sostanziale di incidere sulla programmazione, poiché Bilancio e Relazione previsionale e programmatica vengono attualmente presentati per l’approvazione da parte dell’organo (supremo) di indirizzo, accompagnati da una congerie di vincoli tali da comprimere al minimo le opzioni emendative. Con ciò si genera una sorta di “corto circuito” delle competenze che vede la Giunta, supportata dagli uffici dell’amministrazione, unico vero attore della programmazione, mentre il legislatore continua ad assegnare al Consiglio il “ruolo principe” di “organo di indirizzo”. Si colga pertanto a pieno l’opportunità non a caso aperta dal legislatore

sulle prerogative del Consiglio.

Comma 2: **in vigore**	***Comma 2:*** ***testo modificato***
Il bilancio è corredato di una relazione previsionale e programmatica, di un bilancio pluriennale di durata pari a quello della regione di appartenenza e degli allegati previsti dall'art. 172 o da altre norme di legge.	*Il DUP è composto dalla Sezione Strategica, della durata pari a quella del mandato amministrativo, e dalla Sezione Operativa di durata pari a quella del bilancio di previsione finanziario.*

Note

Il passaggio dalla Relazione previsionale e programmatica (RPP) al Documento unico di programmazione (DUP) non appare meramente "nominalistico". Non si tratta dunque solo di riprendere i contenuti originariamente inseriti della RPP per trasporli nel DUP, secondo un mutato ordine di rappresentazione. Nella nuova formulazione del comma in commento si coglie l'intendimento di abbandonare la concezione in base alla quale il Bilancio è il cardine e su di esso vengono innestati, quali addendi esplicativi, la RPP ed il bilancio pluriennale. Tale approccio pareva già in evidente contraddizione con il dichiarato passaggio dal metodo così detto "incrementale" o "della spesa storica", al metodo "programmatorio", sancito con la riforma del 1995, D. Lgs. n. 77. La RPP nella sua attuale formulazione rappresenta già di per sé uno strumento preventivo rispetto alla elaborazione delle previsioni contabili. Vi sono contenuti, elementi conoscitivi del territorio e linee di indirizzo che non possono che precedere la compilazione delle "caselle di bilancio", con relativa destinazione delle risorse disponibili. In altre parole, era già evidente quanto la RPP e l'elaborazione delle previsioni in ottica pluriennale avessero carattere di propedeuticità logica, rispetto alla elaborazione del bilancio di esercizio. In tale quadro appariva già chiaro come la RPP non potesse/dovesse essere parificata agli "altri allegati", così come invece recitava il comma in commento, nella sua stesura del TUEL.

Ben venga dunque l'abbandono della descritta contraddizione.

Altre considerazioni si impongono invece con riferimento al merito del contenuto del nuovo comma 2. Per una trattazione complessiva delle due sezioni (strategica e operativa) del DUP si rinvia, ancora, alla trattazione fatta nei numeri di ottobre e novembre 2013 della presente rivista. In questa sede basti ricordare che non appare ancora sciolto il nodo relativo al differente orizzonte temporale cui vanno soggette le due sezioni.

Infatti, mentre la Se.S. prende in considerazione la durata del mandato (*cinque anni*), la Se.O. accompagna il bilancio pluriennale (*tre anni*).

Nulla quaestio per la redazione di inizio mandato, ma i problemi sui contenuti e sulla formulazione si pongono già a partire dal secondo anno:

- cosa inserire nella Se.S. con riferimento al primo anno di mandato amministrativo già trascorso? … e così di seguito per le successive annualità … (?)
- proseguendo negli anni il termine temporale del mandato, riferimento Se.S., si abbrevia, mentre quello della Se.O. travalica la durata del mandato: come risolvere la mancata sovrapposizione di periodi? cosa scrivere con riferimento agli anni oggetto di programmazione di bilancio che, tuttavia, non faranno parte del mandato, ormai vicino alla scadenza?

Si tratta di questione che, seppure non necessita di trovare soluzione nella disciplina normativa, almeno nell'ambito del "principio della programmazione" avrebbe dovuto essere affrontato e risolto con indicazioni metodologiche e chiarimenti sull'intendimento degli estensori della riforma.

Comma 3: **in vigore**	***Comma 3:*** ***testo modificato***

I documenti di bilancio devono comunque essere redatti in modo da consentirne la lettura per programmi, servizi ed interventi.	*Il bilancio di previsione finanziario comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi. Le previsioni riguardanti il primo esercizio costituiscono il bilancio di previsione finanziario annuale.*

Note

Come noto la classificazione di bilancio introdotta dalla riforma muta profondamente la matrice informativa del versante di spesa. Si è già sottolineata l'utilità e l'importanza di approcciare alla lettura delle previsioni in base alla Co.Fo.G. (Calssification of Function of Government), o meglio definita nell'art. 14 comma 1 del D. Lgs. 118/2011: "*Missioni che individuano le funzioni e gli obiettivi strategici della spesa e consentono il collegamento tra flussi finanziari e politiche pubbliche settoriali … omissis … definite in relazione al riparto delle competenze di cui agli artt. 117 e 118 della Costituzione …*". Ciò ha indotto il legislatore a proporre la soppressione del comma 3 così come contenuto nel TUEL, ove non appare più necessario imporre la redazione dei documenti di bilancio secondo ulteriori letture riaggregate, che consentano di scorgervi settori/servizi di esercizio delle competenze.

Ne deriva che il comma in commento è stato destinato alla specificazione della natura contabile delle previsioni: di competenza e di cassa.

Non avendo il legislatore indirizzato la riforma verso il passaggio alla contabilità economico-patrimoniale, la "competenza finanziaria" rimane, seppur significativamente modificata, il cardine del sistema contabile. Per questo troviamo sancito, in modo inequivoco, che la formulazione delle previsioni debbono rivestire il carattere della "competenza".

Per quanto attiene le previsioni di cassa si precisa:

- l'originario indirizzo del legislatore, manifestato anche nella Legge n. 196/2009 poi modificata, era quello di orientare la riforma con un percorso rivolto verso il definitivo passaggio alla <u>sola contabilità di cassa</u>; tale scelta è stata abbandonata;
- la contabilità di cassa rappresenta tuttavia una preziosa integrazione gestionale e informativa; è ben noto agli operatori quanto le sofferenze di cassa, con necessità di ricorso all'anticipazione di Tesoreria, siano un importante "campanello d'allarme", se non la documentata certificazione, di un disequilibrio, in primo luogo, della gestione di competenza; per questo l'introduzione delle previsioni di cassa andrebbe salutata con favore, ancorché accompagnata da ulteriori adempimenti e contabilizzazioni;
- era da tempo che il presidio dei flussi di cassa aveva manifestato tutto il suo ruolo strategico; ciò in ragione di due importanti adempimenti: 1) il rispetto dei vincoli di Patto di stabilità, ove le previsioni di entrata e spesa in conto capitale rientrano nel calcolo e vanno poi assommate, in ottica di stretta interdipendenza, alle previsioni di competenza; 2) il rispetto, cui si da' poco rilievo per solito, di quanto dispone l'art. 9 del D. L. n. 78/2009 (trasformato in Legge n. 102/2009) con riferimento alla compatibilità degli impegni della spesa con il programma dei pagamenti; recita infatti il testo di legge: *"Il funzionario 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 bilancio e con le regole di finanza pubblica"*; la disposizione, scritta forse con il pensiero rivolto al Bilancio dello Stato, già redatto per cassa, si applica anche alle amministrazioni locali e presuppone, testualmente, l'esistenza di "*stanziamenti di bilancio*" aventi ad oggetto i flussi di cassa.

Queste notazioni chiariscono quanto tale ritorno alla contabilità "anche di cassa" sia divenuto necessario e strategico, dopo che tale informazione era stata abbandonata con la già citata riforma del 1995 (D. Lgs. n. 77).

Sul piano più strettamente operativo si osserva:

a) il ritorno alla "gestione della cassa" implica la messa a sistema di nuovi adempimenti, l'innesto di nuove "cose da fare", che certo aggraveranno gli oneri lavorativi per i servizi finanziari e per tutti gli uffici dell'ente;
b) dovranno essere ricercate nuove soluzioni informatiche inerenti la struttura degli applicativi di contabilità, dalle quali soluzioni sia altresì possibile ricavare aggregazioni di informazioni pertinenti e utili alle fasi della programmazione e della gestione.

Comma 4: in vigore	***Comma 4:*** *testo modificato*
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.	*Il sistema contabile degli enti locali garantisce la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, attraverso l'adozione:* *a) della contabilità finanziaria, che ha natura autorizzatoria e consente la rendicontazione della gestione finanziaria;* *b) della contabilità economico-patrimoniale ai fini conoscitivi, per la rilevazione degli effetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali e per consentire la rendicontazione economico e patrimoniale.*

Note

La modifica del TUEL contempla la caducazione del contenuto del comma 4 in commento. Non perché esso sia incompatibile con l'assetto dettato dalla nuova disciplina. La disposizione infatti è più volte ribadita:

- dall'art. 153 comma 5 che non è oggetto di modifiche da parte del decreto legislativo n. 126/2014;
- dall'art. 191 comma 1 parte prima, anch'essa non modificata dal nuovo decreto.

Permane pertanto inalterata la funzione di attestazione della regolarità contabile e di copertura finanziaria, infungibile in regime di contabilità a carattere "autorizzatorio" come quella finanziaria, nonché assegnata al Servizio Finanziario di ogni amministrazione locale.

Ciò è garantito poi dalla riformulazione dell'art. 183, in specifico approfondimento nelle pagine successive, quale uno dei maggiori punti di svolta dell'intero Sistema Contabile "armonizzato".

Al nuovo comma 7 dell'art. 183 è stato infatti interamente traslato il contenuto del comma 4 in commento.

Quanto al nuovo contenuto del comma si osserva che vi trova (corretta) collocazione il principio di garanzia della rilevazione unitaria dei fatti gestionali, che combina il profilo "finanziario" con quello "economico-patrimoniale". Specificamente:

- si conferma la natura "autorizzatoria" della contabilità finanziaria;
- la contabilità finanziaria deve condurre sino alla "rendicontazione della gestione";
- la contabilità economico-patrimoniale è da tenere a "fini conoscitivi", dunque senza rilievo per la gestione amministrativa, bensì allo scopo di condurre sino alla rendicontazione, per la rilevazione degli effetti economici e patrimoniali.

Occorre porre altresì un accento sulla necessità di intendere la "rilevazione unitaria" indicata nella norma, come orientata alla gestione "integrata" della contabilità.

Appare del tutto evidente, per effetto della diffusa esperienza operativa, che la significatività delle rilevazioni economico-patrimoniali è notevolmente depotenziata dalla sola elaborazione, in sede di rendiconto, del "prospetto di conciliazione" che reca con sé inevitabili imprecisioni, una aggregazione macroscopica che non fornisce informazioni di dettaglio e una cadenza temporale annuale di scarsa utilità, qualora se ne volessero acquisire indicazioni funzionali alle correzioni da apportare a modelli organizzativi e prassi amministrative.

Per questo alcune amministrazioni hanno tentato, già prima della riforma ed oggi con rinnovato impegno, di mettere a punto sistemi informatici/informativi di rilevazione integrata che, sommariamente, tengono a riferimento i seguenti cardini:

- la valenza "**tridimensionale**" del concetto di "**scadenza**" di cu al "principio della competenza finanziaria", che si sostanzia nel fatto che l'elemento determinante per la gestione del sistema di contabilità generale integrato è la definizione del momento di rilevazione di proventi e costi; le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate danno origine a entrate e spese e sono registrate con imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza; tale concetto è strettamente legato a quello della esigibilità del credito o del debito che scaturisce dall'obbligazione giuridica; pertanto la scadenza diviene elemento fondamentale per l'attribuzione della quota parte dell'impegno che verrà imputata ad un determinato esercizio; la definizione fornita dal nuovo principio

contabile porta conseguentemente ad una rilevazione della quota di competenza dell'onere o provento sostenuto per l'acquisizione o l'erogazione del fattore produttivo/servizio corrispondente; va rilevato altresì che la qualificazione degli accertamenti e degli impegni attraverso l'individuazione della scadenza aggiunge una terza dimensione di analisi, in quanto garantisce anche una maggiore attendibilità sulla programmazione dei **flussi di cassa** per l'esercizio in corso e per quelli successivi;

- individuare nell'accertamento il momento di raccordo (informatizzato e pertanto quanto più possibile "automatico") per la rilevazione del "ricavo" in contabilità economica; parallelamente individuare nella liquidazione il momento di rilevazione del "costo" (sempre attraverso operazioni "automatizzate" nell'applicativo di contabilità) in contabilità economica;
- escludere da tali rilevazioni sul versante "spesa" quanto contabilizzato al codice intervento 05 (oggi macroaggregato 04) del Titolo I e quanto contabilizzato al codice intervento 07 (oggi macroaggregato 04) del Titolo II, spostando al momento dell'impegno l'automatismo di rilevazione in contabilità economico-patrimoniale;
- individuare, in contabilità analitica tipologie e di "centri di costo", magari suddividendole in "finali", "indiretti", "comuni" e altro di pertinente alla gestione dell'ente;
- puntuale applicazione del "Piano dei Conti Integrato", che rappresenta il vero analitico raccordo di tutte le rilevazioni.

Si tratta, ovviamente, di indicazioni di larga massima, per le quali vale soprattutto l'esortazione ad impostare le modifiche agli applicativi di contabilità che rechino funzioni interoperabili e integrate, seguendo le indicazioni del relativo "principio di contabilità economico-patrimoniale" oggi allegato al D. Lgs. n. 118/2011, modificato dal D. Lgs. n. 126/2014.

<u>Comma 5</u>: **in vigore**	***<u>Comma 5</u>:*** ***testo modificato***
I risultati della gestione sono rilevati anche mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio e il conto del patrimonio.	*I risultati della gestione finanziaria, economico e patrimoniale sono dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio, il conto economico e lo stato patrimoniale.*

Note

La sostituzione del comma 5 non reca note di rilievo, se non per la segnalazione si parla ormai direttamente di "dimostrazione" e non più di "rilevazione e dimostrazione", inoltre è stata espunta la parola "anche mediante" (contabilità economica). Si tratta pertanto di una affermazione di principio, correttamente coerente con la pari significatività/dignità che oggi intende attribuire ai tre elaborati di cui si compone il "rendiconto".

Il "conto del patrimonio" è sostituito dallo "stato patrimoniale".

<u>Comma 6</u>: **in vigore**	***<u>Comma 6</u>:*** ***testo modificato***
Al rendiconto è allegata una relazione illustrativa della Giunta che esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti.	*Al rendiconto è allegata una relazione della Giunta sulla gestione che esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti, e gli altri documenti previsti dall'art. 11 comma 4, del D. Lgs. n. 118/2011.*

Note

La nuova norma può essere suddivisa in due parti:

- la prima che ricalca il contenuto della precedente, salvo piccole rettifiche che non ne modificano i significati sostanziali; in altri termini permane l'obbligo di accompagnare il rendiconto con una "relazione della Giunta" che esprima valutazioni sulla gestione trascorsa;
- la seconda impone che al rendiconto vengano allegati una serie di altri documenti, così come elencati dall'art. 11 comma 4 del D. Lgs. n. 118/2011; in proposito occorre specificare che proprio tale articolo è stato interamente modificato/sostituito dal decreto n. 126/2014; l'elenco di allegati è il seguente:
    a) il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione
    b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato
    c) il prospetto concernente la composizione del fondo dei crediti di dubbia esigibilità
    d) il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie
    e) il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati
    f) la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi
    g) la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi
    h) il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per missione
    i) (per le sole regioni)
    j) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per l'utilizzo dei contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali
    k) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni
    l) il prospetto dei dati SIOPE
    m) l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo
    n) l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione
    o) la relazione sulla gestione dell'organo esecutivo redatta secondo le modalità previste dal comma 6 (se ne rinvia esposizione e commento)
    p) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

L'elenco riportato ricalca integralmente il contenuto dell'art. 11 comma 4, così come riformulato dal decreto legislativo in esame (n. 126/2014).

Comma 7: **in vigore**	***Comma 7:*** ***testo modificato***
Il rendiconto è deliberato dall'organo consiliare entro il 30 aprile dell'anno successivo.	*… nessuna modifica …*
Note Nessun commento per una norma che permane invariata, ove l'anticipo al 30 aprile, dall'originario tradizionale 30 giugno, è stata effettuata già anni fa dal legislatore.	

Comma X **"Non presente"**	***Comma 8:*** ***testo modificato***
… non presente …	*Entro il 31 luglio l'ente approva il bilancio consolidato con i bilanci dei propri organismi e enti strumentali e delle società controllate e partecipate, secondo il principio applicato n. 4/4 di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118.*

Note
Nella formulazione attualmente in vigore dell'art. 151 del TUEL la disposizione del comma 8 non è presente. L'integrazione è doverosa e va nella direzione di rendere obbligatoria la redazione del bilancio consolidato.
Si rinvia a successive trattazioni il complessivo argomento delle partecipazioni azionarie ed i relativi cascami in termini di adempimenti contabili, ivi compreso il bilancio consolidato, su cui è stato redatto lo specifico principio applicato, citato dalla nuova norma.

<u>Contenuti – programmazione di bilancio</u>

Il Titolo II della Parte Seconda del TUEL reca la rubrica "Programmazione e bilanci". In esso troviamo le norme di riferimento oggetto delle modifiche che il decreto legislativo n. 126/2014, di rettifica del D. Lgs. n. 118/2011, vorrebbe modifica ed integra.

<u>Art. 162 – Principi del bilancio</u>, modificato come segue:

Sono oggetto della modifica solamente i commi 1 e 6, mentre i restanti commi 2, 3, 4, 5 e 7 permangono nella medesima formulazione.

<u>Comma 1</u>: **in vigore**	***<u>Comma 1</u>:*** ***testo modificato***
Gli enti locali deliberano annualmente il bilancio di previsione finanziario redatto in termini di competenza, per l'anno successivo, osservando i principi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità. La situazione corrente, come definita dal comma 6 del presente articolo, non può presentare un disavanzo.	Gli enti locali deliberano annualmente il bilancio di previsione finanziario *riferito ad almeno un triennio, comprendente le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi, osservando i principi contabili generali e applicati allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011 e successive modificazioni.* ~~La situazione corrente, come definita dal comma 6 del presente articolo, non può presentare un disavanzo.~~ (parte di testo abrogata).

Note
Nella nuova formulazione si osserva:

- per "bilancio" il legislatore intende ormai direttamente il "pluriennale" e non più solo il bilancio del primo degli esercizi futuri;
- le previsioni sono "di competenza e di cassa" per il primo degli esercizi considerati, solo di competenza per i successivi;
- scompare il richiamo diretto ai "vecchi" principi di bilancio (unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità) che tuttavia permangono validi e riportati quali principi generali, nell'ambito della ben più ampia declinazione dei "nuovi" principi generali allegati al D. Lgs. n. 118/2011;
- viene abrogato l'ultimo periodo che disciplinava la così detta "quadratura di parte corrente" del bilancio e che consentendo un eventuale "saldo attivo" nella previsione di competenza, consentiva di destinare il margine attivo alle spese per investimento (Titolo II della Spesa); la nuova disciplina delle quadrature è contenuta nel successivo comma 6, in commento più avanti.

Già con la riforma del 1995 il D. Lgs. n. 77, poi confluito nella Seconda Parte del TUEL il legislatore aveva imposto il transito dalla elaborazione delle previsioni su base "storica" (anche detto metodo "incrementale"). Voleva, la citata riforma, che l'approccio alle scelte di destinazione delle risorse disponibili fosse pervaso da due

nuovi fondamenti di metodo:

- la preventiva raccolta di informazioni pertinenti il territorio (vedi le sezioni della Relazione previsionale e programmatica), che rappresentassero la base di riferimento per l'analisi di fabbisogno, a fondamento delle scelte politiche di impiego delle risorse;
- la pluriennalità della programmazione, con un orizzonte di medio periodo che evidenziasse la proiezione dinamica della direzione verso la quale intende muoversi l'amministrazione.

In questo contesto appariva, già allora, singolare che alla Relazione previsionale e programmatica fosse assegnato il solo ruolo di allegato al bilancio e, ancor di più, che il pluriennale venisse, aggregato secondo una modalità differente dal bilancio annuale (*art. 171: … redatto per programmi, titoli, servizi e interventi …*), e rappresentasse anch'esso un mero allegato al bilancio.
Non appare coerente richiedere agli enti di approcciare alle previsioni di bilancio con metodo programmatorio, dove la costruzione degli stanziamenti dovrebbe essere la risultate di una valutazione "multicriteriale" che contempli fattori esterni e interni all'ente, per poi continuare, di fatto, ad affermare la centralità del "bilancio" come strumento principe, di cui la programmazione pluriennale e la stessa relazione previsionale e programmatica rappresentano dei semplici documenti accompagnatori, con il marginale ruolo informativo/sussidiario.
La soluzione adottata dall'estensore della riforma appare pertanto particolarmente apprezzabile, nella misura in cui ribalta tale logica ed afferma, una volta per tutte, la necessità di una **programmazione pluriennale**, accompagnata dalla caratteristica di autorizzatorietà delle previsioni di spesa.

Per quanto attiene l'aggiunta delle previsioni di "cassa" sul primo degli esercizi del pluriennale, facendo seguito a considerazioni già sviluppate in precedenti numeri della presente rivista, se ne ribadisce l'utilità. Sarebbe stato altresì più coraggioso e coerente imporre tale novità per tutta la durata della programmazione triennale. Ancorché, ovviamente, non caratterizzati dall'autorizzatorietà, gli stanziamenti di cassa degli esercizi successivi a quello di riferimento darebbero una corretta e completa proiezione temporale al presidio dei flussi finanziari, con conseguenti valutazioni sui fabbisogni e possibilità di affrontare tempestivamente eventuali criticità si dovessero ipotizzare.
Vi sono per altro già due rilevanti adempimenti che inducono già da tempo alla tenuta, anche extracontabile, delle movimentazioni di cassa:

1) il rispetto dei vincoli del Patto di stabilità e crescita, che impone per la sezione in conto capitale del bilancio la previsione, il monitoraggio e la rendicontazione di incassi e pagamenti;
2) il rispetto della specifica disposizione contenuta all'art. 9 del D. L. n. 78/2009 (convertito in legge 102/2009), secondo la quale *"il funzionario 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 bilancio e con le regole di finanza pubblica"*; la norma, ancorché poco tenuta in considerazione negli enti, imporrebbe un attento presidio dei riflessi di cassa, a fronte di ogni impegno di spesa, anche dei spesa corrente e per il quale si fa rimando ad un "programma dei conseguenti pagamenti" che non trova appiglio in disposizioni specifiche, ma pare debba ormai essere conosciuto e presidiato.

Ricondurre sotto la previsione di bilancio obbligatoria tali adempimenti è da considerarsi senza dubbio apprezzabile.

Scompaiono, come detto, i "vecchi" principi di bilancio a beneficio dell'espresso richiamo allo specifico allegato al D. Lgs. n. 118/2011. Per un commento sistematico a tale argomento si rimanda a precedenti numeri della rivista e precisamente: a) principio della programmazione, numeri di ottobre e novembre 2013; b) principi contabili generali, numero di dicembre 2013.
Basti dire in questa sede che la norma novellata ha il preciso intento di rendere complementari le disposizioni contenute nel TUEL con quelle del D. Lgs. n. 118/2011. L'espresso richiamo che il TUEL contiene al decreto dell'armonizzazione, ne concretizza la connessione.

L'ultimo periodo del comma in commento è stato soppresso in quanto meglio dettagliato nel successivo comma 6 novellato dalla riforma. Se ne rinvia il commento.

Comma 6: in vigore	***Comma 6: testo modificato***
Il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo. Inoltre le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alla previsioni di competenza relative alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'antrata e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni previste dalla legge. Per le comunità montane si fa riferimento ai primi due titoli delle entrate.	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 finale di cassa non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in conto 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 di integrità.*

Note

Il "pareggio finanziario complessivo" rimane come principio irrinunciabile per l'amministrazione pubblica locale, almeno per le previsioni di competenza. Il nuovo comma specifica che tale regola vale in caso di applicazione dell'avanzo, indipendentemente dalla sua natura libera o vincolata e dall'applicazione alla parte corrente o in conto capitale. Viene altresì specificato che il pareggio va garantito anche in caso occorra ripianare un eventuale "disavanzo". Si procederà pertanto alla copertura dello stesso, proprio per effetto dell'ossequio dovuto al "pareggio".
Sin qui nulla che non fosse già connaturato al sistema finanziario.
Per quanto attiene gli stanziamenti di cassa, di cui si è detto nella nota al precedente comma 1, la previsione deve essere in pareggio o recare un segno positivo. Trattasi di regola opportunamente posta al fine di favorire un accorto presidio dei flussi di cassa che, ove manifestino criticità, spesso si dimostrano predittivi di sofferenze originate già nella costruzione delle previsioni di competenza.
Il successivo periodo inerente le così dette "quadrature interne" al bilancio pare mostrare alcune difficoltà interpretative.
Vi si disciplina infatti il rapporto di proporzioni che deve correre tra le differenti sezioni "orizzontali" del bilancio: parte corrente e parte in conto capitale.
La difficoltà sussiste nel considerare quali siano le spese che debbono essere finanziate dai primi tre titoli dell'entrata (entrate correnti).
Come di consueto le spese finanziate da entrate correnti sono:

- le spese correnti (quelle collocate al titolo I e comprensive degli interessi per i prestiti)
- le spese per rimborso di mutui e prestiti (quote di capitali da restituire)

Vi si aggiunge tuttavia che devono trovare fonte di finanziamento corrente anche le previsioni di competenza relative a **trasferimenti in conto capitale**. Ora, fermo restando che tali tipologie di spesa sono per lo più a carico delle province, future città metropolitane, e che i comuni si trovano nella rarissima condizione di favorire, mediante trasferimento, incrementi patrimoniali di altri soggetti, pare davvero singolare che una spesa di tale natura possa trovare fonte di finanziamento nelle entrate correnti.
Ciò sia detto per le seguenti ragioni:

- verrebbe sicuramente meno la quadratura di parte corrente, ove i trasferimenti in conto capitale fossero finanziati da entrate in conto capitale da altri enti, che non trovano contabilizzazione nei primi tre titoli del bilancio, bensì nel titolo IV (anche nella nuova classificazione di bilancio);
- l'eventuale mancata quadratura, con segno negativo, della parte corrente del bilancio troverebbe, anomala, compensazione in entrate in conto capitale che si manifesterebbero superiori alle relative spese in conto capitale, con ciò contravvenendo inoltre all'ultimo periodo del comma in esame che impone che le

spese correnti <u>non possono trovare differente fonte di finanziamento rispetto ai primi tre titoli del bilancio</u>.

Pare pertanto di dover segnalare una definizione di equilibrio non particolarmente chiara, i cui eventuali cascami condurrebbero in contraddizione i bilanci. Forse il legislatore, quando richiede che certe spese trovino fonte di finanziamento nelle entrate correnti, intende riferirsi al ripiano di perdite o ricapitalizzazioni delle società partecipate? Ma tale tipologia di spesa trova collocazione nella voce "conferimenti di capitale" al (nuovo) Titolo III della spesa e non può, o non potrebbe, confondersi con il concetto giuscontabile del "trasferimento in conto capitale".

In sede di rettifica delle scritture finanziarie, si procede ad escludere le somme per "trasferimento in conto capitale" dall'incremento patrimoniale, per farne scrittura nel Conto Economico. Forse questa normale regola contabile ha indotto l'estensore della riforma ad imporre che vengano finanziate con entrate correnti. Con ogni probabilità la "ratio" della disposizione è volta ad evitare che la spesa in conto capitale, incrementativa del patrimonio di altri soggetti, non venga finanziata con "debito" e, pertanto, trovi fonte di carattere corrente.

In aggiunta tra le spese che vanno finanziate con le entrate correnti (primi tre titoli del bilancio ed applicazione dell'avanzo di amministrazione), troviamo l'eventuale "saldo negativo delle partite finanziarie". Trattasi delle poste collocate al Titolo V dell'Entrata "<u>Entrate da riduzione di attività finanziarie</u>" e Titolo III della Spesa "<u>Spesa per incremento attività finanziarie</u>". La norma ci dice che, ove tali poste, in termini di previsione, si manifestassero con un saldo negativo, la quota differenziale andrebbe coperta con le entrate di parte corrente.

Nell'ultimo periodo aggiunto si fa riferimento a quanto contenuto nel "principio della competenza finanziaria potenziata", ove sono disciplinate le eccezioni che consentono di finanziare spese correnti con entrate che NON siano derivanti dai primi tre Titoli o dall'Avanzo di Amministrazione. La formulazione, come abbiamo avuto occasione di rilevare in altri passaggi, mantiene un linguaggio criptico, sicuramente, di non immediata comprensibilità. Ad una prima lettura, riservandosi approfondimenti successivi, sembra di poter affermare che trattasi delle spese finanziate dal Fondo Pluriennale Vincolato. In effetti queste concorrono alla determinazione delle "previsioni" di bilancio, ma non hanno come fonte di finanziamento entrate dei primi tre titoli o avanzo di amministrazione. Saranno "pareggiate" in bilancio dagli impegni che, non scaduti negli esercizi precedenti, finanziano il FPV degli esercizi successivi.

La norma è posta per ricondurre la necessaria disciplina dell'argomento nell'ambito del TUEL.

Si procede con il successivo art. 164 – Caratteristiche del bilancio – completamente sostituito dall'approvanda riforma.

<u>Art. 164 – Caratteristiche del bilancio</u>, sostituito come segue:

<u>Comma 1</u>: **in vigore**	***<u>Comma 1</u>:*** ***testo modificato***
L'unità elementare del bilancio per l'entrata è risorsa e per la spesa è l'intervento per ciascun servizio. Nei servizio per conto di terzi, sia nell'entrata che nella spesa, l'unità elementare è il capitolo, che indica l'oggetto.	*L'unità di voto del bilancio per l'entrata è la tipologia e per la spesa è il programma articolato in titoli.*

Note

Si passa dal concetto di "unità elementare" a quello di "unità di voto", senza modifiche sostanziali nell'accezione da attribuire a tale modifica.

Ciò che sicuramente va soggetto a modifica è il livello di dettaglio delle decisioni sugli stanziamenti di bilancio di cui è competente il Consiglio. Nella tabella che segue è riportata la corrispondenza della nuova classificazione di Entrata rispetto a quella attualmente ancora in vigore.

Evidenziate in giallo vi sono le sezioni del bilancio che vanno soggette ad approvazione da parte del Consiglio.

Classificazione e fonte normativa	D. Lgs. 118/2011	D.P.R. 194/1996
Classificazione	Titoli	Titoli
	Tipologie	**Categorie**
	Categorie	**Risorse**
	Capitoli *(eventuali articoli)*	Capitoli

Come si può notare vi è una riduzione del livello di dettaglio a disposizione del Consiglio. Sarà dunque competenza dell'organo di indirizzo l'approvazione di macro-voci, ove la parte residuale (suddivisione degli importi in "Categorie e Capitoli", con eventuali articoli) troverà definizione completa, ad opera della Giunta con l'approvazione del Piano Esecutivo di Gestione.

Si rileva nell'insieme un ulteriore passo compiuto nella medesima direzione della precedente riforma, quella del 1995, approvata con il D. Lgs. n. 77, confluito nella seconda parte del TUEL. Si rammenti in proposito che con la disciplina del D.P.R. 421/1979 il Consiglio approvava gli stanziamenti del singolo capitolo. Il Peg ancora non faceva parte dei documenti di programmazione.

Sul versante della spesa troviamo analoga operazione compiuta dal legislatore. Spetta al Consiglio l'approvazione degli stanziamenti a livello di "programmi" (che sono il sub-aggregato delle "missioni"), articolati per Titoli.
Nella tabella che segue è riportata la corrispondenza della nuova classificazione di Spesa rispetto a quella attualmente ancora in vigore.
Evidenziate in giallo vi sono le sezioni del bilancio che vanno soggette ad approvazione da parte del Consiglio.

Classificazione e fonte normativa	D. Lgs. 118/2011	D.P.R. 194/1996
Classificazione	**Missioni**	**Titoli**

Programmi	**Funzioni**
Titoli	**Servizi**
Macroaggregati	Interventi
Capitoli *(eventuali articoli)*	**Capitoli**

Innanzitutto si evidenzia che muta la matrice di aggregazione che non riveste più una connotazione meramente "contabile", cioè per titoli, bensì passa ad una rappresentazione che potremmo definire "funzionale", cioè per esercizio delle competenze. Ciò spiega l'anteposizione di "missioni e programmi" (riedizione aggiornata di "funzioni e servizi"), rispetto al "titolo".

Come si può notare vi è poi una riduzione del livello di dettaglio a disposizione del Consiglio. Sarà dunque competenza dell'organo di indirizzo l'approvazione di macro-voci, ove la parte residuale (suddivisione degli importi in "Macroaggregati e Capitoli", con eventuali articoli) troverà definizione completa, ad opera della Giunta con l'approvazione del Piano Esecutivo di Gestione.

Occorre precisare che il Principio della Programmazione, già commentato nei numeri di ottobre e novembre della rivista, richiede l'approvazione del Bilancio da parte del Consiglio sia seguita, pressoché immediatamente, dall'approvazione del Peg da parte della Giunta che, già a mero titolo conoscitivo, avrà dovuto presentare al Consiglio la suddivisione in "categorie" delle "tipologie" di Entrata e la suddivisione in "macroaggregati" dei "programmi", fornendo così un livello più dettagliato di informazioni funzionali alle decisioni.

Il Principio poi prevede che la Giunta approvi il Peg "contestualmente" al Bilancio, la dove con tale termine, è specificato, si intende coincidente con la prima seduta utile, dopo l'approvazione del Bilancio.

Comma 2: **in vigore**	*Comma 2:* ***testo modificato***
Il bilancio di previsione annuale ha carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa, fatta eccezione per i servizi per conto di terzi.	*Il bilancio di previsione finanziario ha carattere autorizzatorio, costituendo limite, per ciascuno degli esercizi considerati:* *a) agli accertamenti e agli incassi riguardanti le accensioni di prestiti;* *b) agli impegni e ai pagamenti di spesa. Non comportano limiti alla gestione le previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro.*
Note	

Il “carattere autorizzatorio” è riferito, non più al bilancio annuale, bensì al “bilancio di previsione finanziario”, comprendente, con ogni evidenza, tutte le annualità di riferimento. Si intende così rafforzare la funzione autorizzatoria pluriennale che è caratteristica pienamente coerente e complementare con il “Principio della competenza finanziaria potenziata”, al fine di collocare le scritture gestionali negli esercizi di manifestazione delle “scadenze” di entrata e di spesa ed evitare l’imputazione di spese ad esercizi non pertinenti.
Il legislatore poi ha cura di precisare che il limite si estende ad accertamenti ed incassi inerenti l’accensione di prestiti. Tale operazione finanziaria non poteva essere, già in precedenza, attivata senza la necessaria previsione in bilancio, se non altro per effetto della necessaria dimostrazione di copertura delle successive rate di ammortamento negli esercizi successivi. La precisazione tuttavia, ancorché connotata da pleonasmo, appare corretta e utile ad evitare ogni forma di possibile equivoco.
Il limite autorizzatorio non si estende, già tradizionalmente, alle partite di giro, nonché alle previsioni riguardanti la gestione delle anticipazioni di tesoreria. Di queste operazioni il legislatore vuole una piena e costante manifestazione dinamica di tutte le operazioni. Va dunque abbandonata la prassi in base alla quale si procedeva a “chiusura/apertura” dell’importo in anticipazione a cavallo tra fine ed inizio anno.

Comma 3: **in vigore**	***Comma X:*** ***testo modificato***
In sede di predisposizione del bilancio di previsione annuale il consiglio dell’ente assicura idoneo finanziamento agli impegni pluriennali assunti nel corso degli esercizi precedenti.	*(non presente)*

Note

La norma oggi contenuta nel TUEL viene abrogata per il solo fatto di essere divenuta sostanzialmente pleonastica rispetto a:

- principio della competenza finanziaria potenziata, che impone le contabilizzazioni in ragione del manifestarsi della “scadenza”, attiva o passiva e dunque del più puntuale impiego del bilancio pluriennale che ne dovrebbe scaturire;
- parallelamente a quanto detto al punto precedente, il “bilancio di previsione finanziaria” con riferimento pluriennale ha sostituito il “bilancio annuale” e pertanto non occorre alcuna precisazione/monito nel far sì che il Consiglio assicuri la copertura finanziaria agli impegni ultrannuali, assunti negli esercizi precedenti.

Per queste ragioni si è ritenuto inutile, anzi fuorviante, conservare la norma in commento, procedendo ad espungerla dall’ordinamento.

Si prende ora in considerazione l’art. 165 – Struttura del bilancio – che reca considerevoli modifiche per effetto della mutata classificazione di bilancio e l’introduzione del nuovo istituto giuscontabile denominato Fondo Pluriennale Vincolato.

Art. 165 - Struttura del bilancio, così modificato:

Comma 1: **in vigore**	***Comma 1:*** ***testo modificato***
In bilancio di previsione annuale è composto da due parti, relative rispettivamente all’entrata ed alla spesa.	*Il bilancio di previsione finanziario è composto da due parti, relative rispettivamente all’entrata ed alla spesa ed è redatto secondo lo schema previsto dall’allegato n. 9 del D. Lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni.*

Note

La norma ha il semplice compito di ricondurre nell'ambito del decreto n. 118/2011 la disciplina degli schemi di bilancio, generando quella connessione con il TUEL che ormai caratterizzerà l'intero ordinamento contabile.

I successivi commi dal 2 al 14 sono interamente sostituiti dai nuovi commi dal 2 all'11.

Comma 2: **in vigore**	***Comma 2:*** ***testo modificato***
La parte entrata è ordinata gradualmente in titoli, categorie e risorse, in relazione, rispettivamente, alla fonte di provenienza, alla tipologia ed alla specifica individuazione dell'oggetto dell'entrata.	*Le previsioni di entrata del bilancio di previsione sono classificate, secondo le modalità indicate all'art. 15 del D. Lgs. n. 118/2011 in:* *a) **titoli**, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;* *b) **tipologie**, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza.*
Note La norma nel ricondurre nell'ambito del decreto n. 118 la classificazione della parte "entrata" del bilancio, riporta la nuova suddivisione in titoli, e tipologie di quanto era classificato in titoli e categorie.	

Comma 3: **in vigore**	***Comma 3:*** ***testo modificato***
I Titoli dell'entrata per province, comuni, città metropolitane ed unioni di comuni sono: Titolo I – Entrate tributarie Titolo II – Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dallo Stato, dalla regione e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione Titolo III – Entrate extratributarie Titolo IV – Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossione di crediti Titolo V – Entrate derivanti da accensione di prestiti Titolo VI – Entrate da servizi per conto di terzi	*Ai fini della gestione, nel Piano Esecutivo di Gestione, le tipologie sono ripartite in **categorie**, in capitoli ed eventualmente in articoli. Le categorie di entrata degli enti locali sono individuate nell'elenco di cui all'allegato n. 13/2 del D. Lgs. n. 118/2011, e successive modificazioni. Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente. La Giunta, contestualmente alla proposta di bilancio, trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione delle tipologie in categorie.*
Note Scompare la dettagliata classificazione dei titoli di bilancio. Per questa ormai si faccia riferimento al citato allegato 13/2 del D. Lgs. n. 118/2011. Di seguito si riportano le relative tabelle di raffronto:	

Entrate Correnti *corrispondenze schemi di bilancio*	
Bilancio "armonizzato"	**"Vecchio" bilancio**
Titolo I *Entrate correnti di natura tributaria e contributiva*	**Titolo I** *Entrate tributarie*
Titolo II *Trasferimenti correnti*	**Titolo II** *Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti da Stato, Regione e altri enti*
Titolo III *Entrate extratributarie*	**Titolo III** *Entrate extratributarie*

Entrate in Conto Capitale *corrispondenze schemi di bilancio*	
Bilancio "armonizzato"	**"Vecchio" bilancio**
Titolo IV *Entrate in conto capitale*	**Titolo IV** Entrate derivanti da alienazioni trasferimenti di capitale e da riscossione di crediti
Titolo V *Entrate da riduzione di attività finanziarie*	

Titolo VI Accensione di prestiti	**Titolo V** *Entrate derivanti da accensione di prestiti*
Titolo VII *Anticipazioni da Istituto Tesoriere*	

Nel comma in commento si presenta un primo riferimento al Piano Esecutivo di Gestione, dove gli aggregati in titoli e tipologie del bilancio devono trovare la ripartizione in categorie e capitoli (eventualmente articolati).

La norma merita particolare menzione poiché impone di dare separata evidenza alle quote di entrata che non fossero ricorrenti. Pare evidente lo scopo della disposizione, orientata ad evitare la destinazione di tali risorse a spese che, invece, avessero il carattere ordinario della ripetitività.
In tal caso infatti si rischierebbe, sul versante corrente del bilancio, di non presidiare in visione prospettica gli equilibri ed esporre la l'ente alla dolorosa successiva alternativa di ridurre quantità e qualità di servizi forniti all'utenza, o di avviare processi di formazione del disavanzo.

Quanto all'obbligo per la Giunta di accompagnare la proposta di bilancio con la proposta di parte dei contenuti del Piano Esecutivo di Gestione, esso pare orientato a due finalità:

- imporre alla Giunta un elevato livello di pre-elaborazione del documento di programmazione di propria competenza (il Peg) che, per altro, deve essere approvato immediatamente dopo l'approvazione del bilancio;
- fornire al Consiglio una più dettagliata chiave di lettura delle grandezze finanziarie stanziate in bilancio. Tale disposizione va letta in combinato con l'obbligo, sempre a carico della Giunta, di presentare entro il 31 luglio la proposta di Documento Unico della Programmazione (Dup). Il legislatore ha voluto definire a livello più alto la competenza del Consiglio in materia di approvazione del bilancio, obbligando lo stesso ad una visione strategica delle politiche, senza che la discussione in seduta consiliare si appunti sui livelli di maggiore dettaglio, ritenuti evidentemente fuorvianti e non pertinenti la definizione delle "politiche", intese nell'accezione nobile del termine. Per evitare che a tale punto di osservazione manchino elementi specifici e qualificanti, è richiesto alla Giunta di mostrare prospetticamente le decisioni che intende assumere, conseguita l'approvazione delle linee di indirizzo e del relativo bilancio come strumento attuativo.

Comma 4: **in vigore**	***Comma 4:*** ***testo modificato***
I Titoli dell'entrata per le comunità montane sono: Titolo I – Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dallo Stato, dalla regione e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione Titolo II – Entrate extratributarie	*Le previsioni della spesa del bilancio di previsione sono classificate secondo le modalità indicate all'articolo 14 del D. Lgs. n. 118/2011 in:* a) ***missioni**, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dagli enti locali, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate;* b) ***programmi**, che rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire*

Titolo III – Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossione di crediti Titolo IV – Entrate derivanti da accensione di prestiti Titolo V – Entrate da servizi per conto di terzi	*obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. I programmi sono ripartiti in titoli e sono raccordati alla codificazione COFOG di secondo livello (gruppi), secondo le corrispondenze individuate nel glossario, di cui al comma 3-ter dell'articolo 14, che costituisce parte integrante dell'allegato 14.*

Note

Indipendentemente dall'esito della "vexata quaestio" inerente il destino delle "comunità montane", non v'è più esigenza per il legislatore di fissare in apposita norma uno specifico schema di bilancio per tali amministrazioni.
Per questo il comma 4 viene totalmente riformulato e ospiterà la disciplina generale della classificazione della spesa.
Come si può notare la classificazione della spesa cambia la matrice di aggregazione, passando da una di stampo tipicamente contabile che vede in primo luogo comparire la "natura" della spesa (titoli), ad una di tipo funzionale (missioni) che consenta di prendere a riferimento la destinazione delle risorse per "politiche pubbliche settoriali", così come recita l'art. 14 comma 1 del decreto legislativo 118/2011.
Nel classico schema "ad albero", entro le missioni si possono trovare i "programmi", quali aggregati omogenei di attività pertinenti la missione di appartenenza. La classificazione COFOG (classification of function of government) è una classificazione internazionale adottata come standard dal Sec95. Il Sec95 è un allegato al Regolamento CE n. 2223/1996, che contiene il "sistema europeo dei conti nazionali e regionali"; è un sistema contabile comparabile a livello internazionale che descrive in maniera sistematica e dettagliata il complesso di una economia, i suoi componenti e le sue relazioni con altre economie.
La Cofog è articolata in 3 livelli di analisi: il primo livello è costituito da dieci divisioni, ciascuna delle quali è suddivisa in gruppi, a loro volta ripartiti in classi. Le spese per interventi e servizi di tipo collettivo sono oggetto delle prime sei divisioni; quelle di tipo individuale vengono incluse nelle rimanenti divisioni.
Per la nuova classificazione dei bilanci degli enti locali e delle regioni, si è voluto procedere a tale "armonizzazione" con la classificazione europea che attiverà rilevanti utilità nelle operazioni di "consolidamento dei conti", nazionali e in sede europea.
Si osserva una significativa corrispondenza tra vecchia e nuova classificazione di bilancio, ove le nuove "missioni/programmi" corrispondono ampiamente alle vigenti "funzioni/servizi". In questa sede non possibile riportare le intere tabelle, pertanto allo scopo si veda la documentazione presente nel sito **http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/** della Ragioneria Generale dello Stato.
Di seguito si riportano le relative tabelle di raffronto tra vecchia e nuova classificazione di spesa:

Spesa Corrente e in Conto Capitale *corrispondenze schemi di bilancio*	
Bilancio "armonizzato"	**"Vecchio" bilancio**
Titolo I *Spesa corrente*	**Titolo I** *Spesa corrente*
Titolo II *Spesa in conto capitale*	**Titolo II** *Spesa in conto capitale*

Titolo III *Spesa per incremento attività finanziarie*	

Spesa per rimborso prestiti *corrispondenze schemi di bilancio*	
Bilancio "armonizzato"	**"Vecchio" bilancio**
Titolo IV *Rimborso prestiti*	**Titolo III** *Rimborso prestiti*
Titolo V *Chiusura anticipazioni da Istituto Tesoriere*	

Comma 5: **in vigore**	***Comma 5:*** ***testo modificato***
La parte spesa è ordinata gradualmente in titoli, funzioni, servizi ed interventi, in relazione, rispettivamente, ai principali aggregati economici, alle funzioni degli enti, ai singoli uffici che gestiscono un complesso di attività ed alla natura economica dei fattori produttivi nell'ambito di ciascun servizio. La parte spesa è leggibile anche per programmi dei quali è fatta analitica illustrazione in apposito quadro di sintesi del bilancio e nella relazione previsionale e programmatica.	*Ai fini della gestione, nel Piano esecutivo di gestione, i programmi sono ripartiti in* ***Titoli***, ***Macroaggregati***, ***Capitoli*** *ed eventualmente in articoli. I macroaggregati di spesa degli enti locali sono individuati nell'elenco di cui all'allegato 14 del D. Lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni. La Giunta, contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati.*

Note

Alla classificazione con matrice "funzionale" sopra descritta e riportata in tabella, fanno seguito gli ulteriori livelli di dettaglio di si riportano le relative tabelle.
La prima è rappresentativa di come appariranno rappresentate le previsioni di spesa:

Missione, Programma, Titolo	Denominazione

Missione		01	Servizi istituzionali e generali, di gestione e controllo	Importo
000	Programma	01	Organi istituzionali	
	Titolo 1		Spese correnti - previsione di competenza	0,00
			di cui già impegnato	0,00
			di cui fondo pluriennale vincolato	0,00
			Spese correnti - previsione di cassa	0,00
	Titolo 2		Spese c/capitale - previsione di competenza	0,00
			di cui già impegnato	0,00
			di cui fondo pluriennale vincolato	0,00
			Spese c/capitale - previsione di cassa	0,00
	Totale programma	01	Organi istituzionali	0,00

Le sezioni riproducono la corrispondenza tra corrispondenza tra codici elementari del titolo 1 e del titolo 2

Nuova classificazione in Macroaggregati (titolo 1)	Vecchia classificazione in codici bilancio (titolo 2)

01 = Redditi da lavoro dipendente	**01 = Spese di personale**
02 = Imposte e tasse a carico ente	**07 = Imposte e tasse**
03 = Acquisto di beni e servizi	02 = Acquisto di beni di consumo
	03 = Prestazioni di servizi
	04 = Utilizzo di beni di terzi
04 = Trasferimenti correnti	05 = Trasferimenti correnti
05 = Trasferimenti per rimborsi	
06 = Fondi perequativi	
07 = Interessi passivi	**06 = Interessi passivi e oneri finanziari diversi**
08 = Altre spese per redditi da capitale	
	08 = Oneri straordinari della gestione corrente
09 = Altre spese correnti	09 = Ammortamenti di esercizio
	10 = Fondi svalutazione crediti
	11 = Fondi di riserva

Nuova classificazione in Macroaggregati (titolo II)	Vecchia classificazione in codici finanziari (titolo II)

01 – Tributi in c/capitale carico ente	--
02 – Investimenti fissi lordi	01 – Acquisizione di beni immobili
	02 – Espropri e servitù onerose
	05 – Acquisto di beni mobili …
	06 – Incarichi professionali esterni
03 – Contributi agli investimenti	--
04 – Trasferimenti in c/capitale	**07 – Trasferimenti di capitale**
05 – Altre spese in c/capitale	03 – Acquisto di beni per realizzazioni in economia
	04 – Utilizzo beni di terzi per realizzazioni in economia
Titolo III Macroaggregato 01	08 – Partecipazioni azionarie
Titolo III Macroaggregato 01	09 – Conferimenti di capitale
Titolo III Macroaggregato 02	10 – Cessione di crediti e anticipazioni

Si noterà che talune delle voci di spesa del Titolo II e precisamente i codici intervento 08, 09 e 10 trovano collocazione nel nuovo Titolo III denominato "Spese per incremento di attività finanziarie".
Valgano infine parallelamente alla parte Entrata le medesime considerazioni in riferimento all'obbligo per la Giunta di accompagnare la proposta di bilancio presentata al Consiglio, con l'articolazione dei programmi in macroaggregati.

Comma 6: **in vigore**	***Comma 6:*** ***testo modificato***
I Titoli della spesa sono:	*Il bilancio di previsione finanziario indica, per ciascuna unità di voto:*

Titolo I – Spese correnti Titolo II – Spese in conto capitale Titolo III – Spese per rimborso di prestiti Titolo IV – Spese per servizio per conto di terzi	*a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce* *b) l'ammontare delle previsioni di competenza e di cassa definitive dell'anno precedente a quello cui si riferisce il bilancio* *c) l'ammontare degli accertamenti e degli impegni che si prevede di imputare in ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce, nel rispetto del principio della competenza finanziaria* *d) l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere o delle spese di cui si autorizza il pagamento nel primo esercizio considerato nel bilancio, senza distinzioni fra riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui.*
Note Lo schema di bilancio oggi in vigore è modificato secondo le tabelle sopra riportate in commento al precedente comma 4. Il comma 6 dunque ospita la descrizione delle modalità di rappresentazione del nuovo bilancio, dove la principale novità di rilievo è data dalle previsioni di cassa.	

Comma 7: **in vigore**	***Comma 7:*** ***testo modificato***
Il programma, il quale costituisce il complesso coordinato di attività, anche normative, relative alle opere da realizzare e di interventi diretti ed indiretti, non necessariamente solo finanziari, per raggiungimento di un fine prestabilito, nel più vasto piano generale di sviluppo dell'ente, secondo le indicazioni dell'articolo 151, può essere compreso all'interno di una sola delle funzioni dell'ente, ma può anche estendersi a più funzioni.	*In bilancio, prima di tutte le entrate e le spese sono iscritti:* *a) in entrata gli importi relativi al fondo pluriennale vincolato di parte corrente e al fondo pluriennale vincolato in conto capitale* *b) in entrata del primo esercizio gli importi relativi all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione presunto, nei casi individuati dall'art. 187, commi 3 e 3-bis, con l'indicazione della quota vincolata del risultato di amministrazione utilizzata anticipatamente* *c) in uscita l'importo del disavanzo di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce. Il disavanzo di amministrazione presunto può essere iscritto nella spesa degli esercizi successivi secondo le modalità previste dall'art. 188* *d) in entrata del primo esercizio il fondo di cassa presunto dell'esercizio precedente.*
Note Il comma 7 oggi in vigore, ancorché scarsamente tenuto in considerazione dagli enti, aveva l'ambizioso obiettivo di segnalare la preziosa opportunità di redigere il piano/programma di sviluppo in modo integrato, tenendo a riferimento le molteplici funzioni dell'ente e le intersezioni tematiche che, inevitabilmente, sussistono tra le differenti competenze esercitate. Si perde traccia di tale disposizione che potremmo definire "norma/esortazione". Così come si è persa traccia di questo indirizzo dell'ordinamento nell'ambito della stesura del "Principio della programmazione". Il comma 7 lascia dunque spazio ad ulteriori dettagli riferiti allo schema di bilancio e precisamente: • la collocazione del fondo pluriennale vincolato (FPV) che, in entrata, consente la quadratura delle poste spesa, finanziate con fonte avente vincolo di destinazione, di cui fosse sorta obbligazione giuridica in esercizi precedenti, ma non si fosse manifestata la relativa "scadenza", secondo il nuovo "Principio	

della competenza finanziaria", così detta "potenziata"; ciò varrà sia per la parte corrente del bilancio, sia per il conto capitale

- la collocazione in entrata dell'avanzo di amministrazione presunto di cui si intende fare applicazione al bilancio; i casi sono previsti e disciplinato dal nuovo art. 187 ai commi 3 e 3-bis, di cui non è possibile la trattazione in questa sede e se ne rinvia descrizione e commento a successivi interventi
- la disciplina di applicazione al bilancio dell'eventuale "disavanzo" di amministrazione
- la scrittura previsionale del fondo di cassa presunto, rinveniente dall'esercizio precedente.

Comma 8: **in vigore**	***Comma 8:*** ***testo modificato***
A ciascun servizio è correlato un reparto organizzativo, semplice o complesso, composto da persone e mezzi, cui è preposto un responsabile.	*In bilancio gli stanziamenti di competenza relativi alla spesa di cui al comma 6, lettere b) e c), individuano:* *a) la quota che è già stata impegnata negli esercizi precedenti con imputazione all'esercizio cui si riferisce il bilancio* *b) la quota di competenza costituita dal fondo pluriennale vincolato, destinata alla copertura degli impegni che sono stati assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi e degli impegni che si prevede di assumere nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi. Con riferimento a tale quota non è possibile impegnare e pagare con imputazione all'esercizio cui lo stanziamento si riferisce. Agli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato è attribuito il codice della missione e del programma di spesa cui il fondo si riferisce e il codice del piano dei conti relativo al fondo pluriennale vincolato.*

Note
Anche in questo caso il comma in vigore lascia il posto a dettagli inerenti lo schema di rappresentazione del bilancio di previsione.
Nella seguente tabella si da rappresentazione e spiegazione dell'articolazione delle voci che caratterizzeranno il bilancio:

Voce	Contenuto	Note
Previsioni di Competenza	Contiene: • La nuova previsione di competenza • tutto quanto collocato nelle voci sottostanti	Alcune precisazioni: • I due "di cui" si riferiscono entrambi alla prima voce "Previsioni di Competenza"; • Se si volessero ricavare le previsioni di "nuova" competenza, occorrerebbe integrarle con gli impegni, assunti sul pluriennale, negli esercizi precedenti; • Qualora il Bilancio venisse approvato dopo il 31 dicembre, la voce "di cui già
di cui già impegnato	Contiene due tipologie di scritture: • impegni, sul bilancio pluriennale, presi negli esercizi precedenti • quota di FPV in "scadenza" nell'esercizio di riferimento del Bilancio	

	di Previsione	impegnato" comprenderà anche gli impegni già assunti nel corso dell'esercizio provvisorio;
di cui Fondo Pluriennale Vincolato	Contiene: • quota di FPV che andrà in "scadenza" negli esercizi successivi (quelli del pluriennale e oltre)	

Di seguito alcune criticità che si ravvedono nell'applicazione delle nuove modalità di aggregazione degli stanziamenti del bilancio di previsione:

- il FPV ha differenti fonti e ne risulta molto difficile la ricostruzione, con scarsa trasparenza/leggibilità
- i fondi che provengono da esercizi precedenti e che vengono applicati al nuovo bilancio sono frutto di più scritture; di queste andrebbe conservata notizia
- per conservare notizia delle originarie scritture occorre stratificare informazioni gestionali "sotto" la previsione
- la modalità di aggregazione non aiuta la ricostruzione delle informazioni di origine delle fonti
- la previsione di competenza è spuria, non solo perché contiene il "di cui" FPV, ma perché nella "nuova" previsione vi sono somme che non andranno in scadenza
- la previsione di competenza pertanto NON contiene solo il dato delle spese effettive
- nell'elaborazione del pluriennale con nuovi stanziamenti si genera ulteriore alimentazione del FPV; la costruzione delle previsioni è molto complessa
- i capitoli del PEG possono essere eccessivamente moltiplicati, anche con le articolazioni, alla ricerca di maggior dettaglio/qualificazione delle somme iscritte (da alcuni enti in sperimentazione si ipotizza una triplicazione dei capitoli)
- nello schema di previsione non trova evidenza la quota di nuova competenza che non andrà in scadenza
- gli applicativi informatici vanno ristrutturati e non tutte le software-house hanno la possibilità di affrontare implementazioni così complesse.

Comma 9: **in vigore**	***Comma 9:*** ***testo modificato***
A ciascun servizio è affidato, col bilancio di previsione, un complesso di mezzi finanziari, specificati negli interventi assegnati, del quale risponde il responsabile del servizio.	*I bilanci di previsione degli enti locali recepiscono, per quanto non contrasta con la normativa del presente testo unico, le norme recate dalle leggi delle rispettive regioni di appartenenza riguardanti le entrate e le spese relative a funzioni delegate, al fine di consentire la possibilità di controllo regionale sulla destinazione dei fondi assegnati agli enti locali e l'omogeneità delle classificazioni di dette spese nei bilanci di previsione regionali. Le entrate e le spese per funzioni delegate dalle regioni non possono essere collocate tra i servizi per conto di terzi nei bilanci di previsione degli enti locali.*

Note

La norma contenuta al comma 9 viene sostituita con disposizioni inerenti i rapporti di gerarchia delle fonti. Afferma infatti la nuova disposizione che il recepimento delle normative regionali è subordinato alla coerenza delle stesse con la disciplina del TUEL.

Tale assunto è in perfetta coerenza con la riformulazione che il decreto in esame fa dell'art. 1 del D. Lgs. n. 118/2011, ove viene specificato che *"a decorrere dal 1 gennaio 2015 cessano di avere efficacia le disposizioni legislative regionali incompatibili con il presente decreto"*.

L'ulteriore contenuto del comma fa esplicito divieto dei iscrizione nei servizi per conto di terzi delle somme gestite per effetto di funzioni delegate dalle regioni.

Comma 10: **in vigore**	***Comma 10:*** ***testo modificato***
Ciascuna risorsa dell'entrata e ciascun intervento della spesa indicano: a) l'ammontare degli accertamenti o degli impegni risultanti dal rendiconto del penultimo anno precedente all'esercizio di riferimento e la previsione aggiornata relativa all'esercizio in corso; b) l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare o delle spese che si prevede di impegnare nell'esercizio cui il bilancio si riferisce.	*I bilancio di previsione si conclude con più quadri riepilogativi, secondo gli schemi previsti dall'allegato n. 9 del D. Lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni.*
Note Il contenuto del comma 10 in vigore è sostituito dai precedenti commi 6, 7 e 8 sopra riportati e commentati. Il nuovo testo del comma 10 reca la medesima disposizione del comma 13 oggi in vigore, con il preciso richiamo agli allegati al D. Lgs. n. 118/2011.	

Comma 11: **in vigore**	***Comma 11:*** ***testo modificato***
L'avanzo ed il disavanzo di amministrazione sono iscritti in bilancio, con le modalità di cui agli articoli 187 e188, prima di tutte le entrate e prima di tutte le spese.	*Formano oggetto di specifica approvazione del Consiglio le previsioni di cui al comma 6, lettere c) e d), per ogni unità di voto e le previsioni del comma 7.*
Note Il contenuto del comma 11 in vigore è stato riportato con modifiche al comma 7 sopra riportato e commentato. Il nuovo testo del comma 11 reca la disposizione specifica inerente le unità oggetto di voto da parte del Consiglio di cui si è già data descrizione precedente.	

Segue la soppressione dei successivi commi dal 12 al 14.

Comma 12: **in vigore**	***Comma X:*** ***testo modificato***
I bilanci di previsione degli enti locali recepiscono, per quanto non contrasta con la normativa del presente testo unico, le norme recate dalle leggi delle rispettive regioni di appartenenza per quanto concerne le entrate e le spese relative a funzioni delegate, al fine di consentire la possibilità del controllo regionale sulla destinazione dei fondi assegnati agli enti locali e l'omogeneità delle classificazioni di dette spese nei bilanci di previsione degli enti rispetto a quelle contenute nei rispettivi bilanci di previsione regionali. Le entrate e le spese per le funzioni	*(non presente)* *Il comma è sostituito dal nuovo comma 9, sopra riportato e descritto*

delegate dalle regioni non possono essere collocate tra i servizi per conto di terzi nei bilanci di previsione degli enti locali.	
Comma 13: **in vigore**	***Comma X:*** ***testo modificato***
Il bilancio di previsione si conclude con più quadri riepilogativi.	*(non presente)* *Il comma è sostituito dal nuovo comma 10, sopra riportato e descritto*
Comma 14: **in vigore**	***Comma X:*** ***testo modificato***
Con il regolamento di cui all'articolo 160 sono approvati i modelli relativi al bilancio di previsione, inclusi i quadri riepilogativi, il sistema di codifica del bilancio ed il sistema di codifica dei titoli contabili di entrata e di spesa, anche ai fini di cui all'articolo 157.	*(non presente)* *Il comma è soppresso in quanto i modelli di riferimento sono tutti contenuti come allegati al D. Lgs. n. 118/2011*

Si prosegue la trattazione con la disciplina del "fondo di riserva" dei "servizi per conto di terzi e partite di giro", dell'elaborazione del "piano esecutivo di gestione" e "documento unico di programmazione". Gli argomenti sono contenuti agli artt. 166, 168, 169 e 170 del TUEL.

Art. 166 – Fondo di riserva, modificato secondo il seguente schema:

Comma 1: **in vigore**	***Comma 1:*** ***testo modificato***
Gli enti locali iscrivono nel proprio bilancio di previsione un fondo di riserva non inferiore allo 0,30 e non superiore al 2 per cento del totale delle spese correnti inizialmente previste in bilancio.	*Nella missione "Fondi e Accantonamenti" all'interno del programma "Fondo di Riserva", gli enti locali iscrivono un fondo di riserva non inferiore allo 0,30 e non superiore al 2 per cento del totale delle spese correnti di competenza inizialmente previste in bilancio.*
Note La norma contiene la precisazione della voce di spesa ove collocare la previsione del "fondo di riserva". Non mutano le soglie minima e massima. Il comma 2 dell'articolo, che disciplina modalità e procedure di utilizzo del "fondo", non è oggetto di modifiche.	

Si richiama l'attenzione sui successivi commi 2-bis e 2-ter introdotti dal D. L. n. 174/2012, convertito in legge n. 213/2012. Le disposizioni ivi contenute sono comunque una recente novità e possono essere così sintetizzate:

- la metà della quota minima del "fondo di riserva" deve essere destinata alla copertura di eventuali spese non prevedibili, la cui mancata effettuazione comporti danni certi all'amministrazione;
- nel caso in cui l'ente si trovi ad attivare l'istituto dell'anticipazione di tesoreria, figurata, mediante il temporaneo impiego di fondi a specifica destinazione, o effettiva, come nel caso disciplinato dall'art. 222, l'entità minima del "fondo di riserva" è innalzata allo 0,45 per cento delle spese correnti.

<u>Comma X</u>: **in vigore**	***<u>Comma 2-quater:</u>*** ***testo modificato***
	Nella missione "Fondi e Accantonamenti" all'interno del programma "Fondo di Riserva", gli enti locali iscrivono un fondo di riserva di cassa non inferiore allo 0,2 per cento del totale delle spese finali, utilizzato con deliberazioni dell'organo esecutivo.

Note

La nuova disposizione introduce anche il "fondo di riserva" di cassa. Ne viene determinata solo la soglia minima e cambia anche la base di calcolo, poiché lo 0,20 per cento è da riferire alle "spese finali" e non a alle spese correnti. Ne derivano alcune osservazioni:

- non vi è una soglia massima poiché il legislatore, con riferimento alla cassa, non avverte l'esigenza di limitare l'appostazione di previsione al fondo di riserva; al contrario di quanto accade per la competenza, gli stanziamenti di cassa non danno manifestazione di scelta "politica" di destinazione delle risorse disponibili; la manifestazione di incassi e pagamenti è un cascame della gestione di competenza e non vi è margine per l'esercizio discrezionale di opzione/scelta di indirizzo; in tal senso occorre la sola definizione, prudenziale, di una quantità "minima" per far fronte a esigenze straordinarie non programmabili;
- la base di calcolo è di gran lunga maggiore poiché il totale delle "spese finali" coinvolge ulteriori grandezze quali il Titolo II (Spesa in conto

capitale) ed il nuovo Titolo III (Spesa per incremento di attività finanziarie, già collocato al Titolo II); è evidente che tale stanziamento, in sede di utilizzo, possa essere destinato ad incrementare previsioni incapienti nei Titoli II e III; è altrettanto evidente che il rigoroso regime di limitazioni imposte ai pagamenti delle spese in conto capitale per il rispetto dei limiti di Patto di stabilità, non consentirà, in ogni caso, un uso improprio di tali somme;

- la disciplina di utilizzo è la medesima del "fondo di riserva" di competenza, anche se gli atti di prelevamento assunti dalla Giunta, non vengono assoggettati alla comunicazione in Consiglio.

Art. 168 – Servizi per conto di terzi, modificato secondo il seguente schema:

Alla rubrica, "*Servizi per conto di terzi*" è aggiunto "*e partite di giro*".

Comma 1: **in vigore**	***Comma 1:*** ***testo modificato***
Le entrate e le spese relative a servizi per conto di terzi, ivi compresi i fondi economali, e che costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'ente, sono ordinati esclusivamente in capitoli, secondo la partizione contenuta nel regolamento di cui all'art. 160.	Le entrate e le spese relative a servizi per conto di terzi *e le partite di giro,* e che costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'ente*, comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti, in assenza di qualsiasi discrezionalità come individuate dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 del D. Lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni.*

Note

La disciplina delle contabilizzazioni in "Servizi per conto di terzi e partite di giro" viene meglio dettagliata rispetto al passato. Il legislatore evidentemente teme irregolarità e imputazioni "fantasiose" che, ancora oggi praticate, rischiano di alterare le corrette scritture nelle poste "effettive" di bilancio. Al fine di arginare fenomeni di occultamento si procede pertanto alla puntuale menzione di criteri di selezione di ciò che può transitare in questa sezione del bilancio, nonché all'elencazione di specifiche tipologie che possono o non possono esservi iscritte.

Le parole chiave che usa il legislatore sono: "*assenza di qualsiasi discrezionalità*". Si intende con ciò contenere l'impiego delle "partite di giro" ad automatismi con fonte di regolazione esogena rispetto all'amministrazione che ne fa uso.

Coerentemente si esclude, come del resto è sempre stato, la natura "autorizzatoria" degli stanziamenti di previsione allocati in tali poste.

La norma fa espresso richiamo al "Principio contabile applicato concernente la competenza finanziaria". Al punto 7 (e sub-paragrafi 7.1 e 7.2) vengono pertanto disciplinate le transazioni finanziarie di rilievo.

L'autonomia decisionale è ritenuta sussistente quando l'amministrazione ha facoltà di determinare almeno uno degli elementi caratterizzanti la transazione e precisamente: l'ammontare, i tempi e i destinatari.

Per questo si dice "hanno natura di Servizi per conto di terzi":

- le operazioni svolte in qualità di ente "capofila", ove siano preventivamente individuati soggetti, importi e tempi delle erogazioni che debbono essere effettuate;
- la gestione di contabilità svolta per conto di altro ente

Si dice poi nel principio che "*in deroga alla definizione di Servizi per conto di terzi* (leggasi "assenza di discrezionalità"), *sono classificate tra tali operazioni le transazioni riguardanti:*

- *i depositi dell'ente presso terzi e quelli di terzi presso l'ente*
- *la cassa economale*
- *le anticipazioni erogate dalla tesoreria statale alle regioni per il finanziamento della sanità e i relativi rimborsi"*

Non hanno invece natura di "Servizi per conto di terzi":

- le spese sostenute per conto di un altro ente che comportano autonomia decisionale e discrezionalità, anche se destinate ad essere interamente rimborsate, quali le spese elettorali sostenute dai comuni per altre amministrazioni pubbliche
- le operazioni svolte per conto di un altro soggetto che non ha un proprio bilancio nel quale contabilizzare le medesime operazioni
- i finanziamenti comunitari, anche se destinati ad essere spesi coinvolgendo altri enti, nei casi in cui non risultino predefiniti tempi, importi e destinatari dei successivi trasferimenti

- le operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio

Il "principio" poi (al punto 7.2) stabilisce per il trattamento delle scritture contabili in questa sezione del bilancio, una rilevante deroga alla regola generale della "scadenza/esigibilità". La perfetta corrispondenza tra accertamenti e impegni da effettuarsi in partite di giro e in servizi per conto di terzi impone infatti che non si orienti la scrittura in ragione della esigibilità di crediti e debiti. L'eventuale disallineamento temporale, potrebbe generare una contabilizzazione in differenti esercizio, facendo venir meno la "quadratura" tra entrate e spese.

Tali poste sono inserite in bilancio anche in ossequio al principio della "universalità" che richiede la manifestazione di ogni transazione, fosse anche di mero "transito" e, come recita il "principio", non connotata da discrezionalità. Si è inteso così salvaguardare la sterilità di tali poste rispetto alla generazione di "avanzi o disavanzi di amministrazione" e da gestioni "a cavallo" di più esercizi.

Comma 2: **in vigore**	***Comma 2:*** ***testo modificato***
Le previsioni e gli accertamenti d'entrata conservano l'equivalenza con le previsioni e gli impegni di spesa.	*Le partite di giro che riguardano le operazioni effettuate come sostituto di imposta, per la gestione dei fondi economali e le altre operazioni previste nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 del D. Lgs. n. 118/2011.*

Note

Anche il comma 2 contiene il riferimento al "Principio applicato della contabilità finanziaria". Vi si dice che talune tipologie di operazioni (quella di sostituto d'imposta e quelle economali) sono meglio dettagliatamente disciplinate nel "Principio". Per la descrizione si faccia riferimento al commento al precedente comma 1.

Comma X: **in vigore**	***Comma 2-bis:*** ***testo modificato***
	Le previsioni e gli accertamenti d'entrata riguardanti i servizi per conto di terzi e le

… (non presente) …	*partite di giro conservano l'equivalenza con le corrispondenti previsioni e impegni di spesa e viceversa. A tale fine, le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo ad entrate e spese riguardanti tali operazioni sono registrate e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata, in deroga al principio contabile generale n. 16.*
Note Il comma 2-bis recupera il contenuto del precedente comma 2 ove richiama l'equivalenza tra previsioni e accertamenti di entrata e previsioni e impegni di spesa. Vi è inoltre esplicitata la deroga al principio della competenza finanziaria e la conseguente necessità di conservare "correlazione" tra accertamenti ed impegni, da iscrivere al momento del sorgere delle obbligazioni e non del manifestarsi delle scadenze.	

Comma X: **in vigore**	***Comma 2-ter:*** ***testo modificato***
… (non presente) …	*Non comportando discrezionalità e autonomia decisionale, gli stanziamenti riguardanti le operazioni per conto di terzi e le partite di giro non hanno natura autorizzatoria.*
Note Nell'ultimo dei nuovi commi dell'articolo 168 si esclude la natura "autorizzatoria" degli stanziamenti appostati su questa sezione del bilancio. Si tratta di un precetto già noto ed applicato nella precedente disciplina e comunque connaturato alle caratteristiche sostanziali delle scritture contabili ospitate da Servizi per conto di terzi e partite di giro.	

Art. 169 – Piano esecutivo di gestione, modificato secondo il seguente schema:

Comma 1:	***Comma 1:***

in vigore	***testo modificato***
Sulla base del bilancio di previsione annuale deliberato dal consiglio, l’organo esecutivo definisce, prima dell’inizio dell’esercizio, il piano esecutivo di gestione, determinando gli obiettivi di gestione ed affidando gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi.	*La Giunta delibera il piano esecutivo di gestione (Peg) entro venti giorni dall’approvazione del bilancio di previsione, in termini di competenza. Con riferimento al primo esercizio il PEG è redatto anche in termini di cassa. Il Peg è riferito ai medesimi esercizi considerati nel bilancio, individua gli obiettivi della gestione ed affida gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi.*

Note

Si elencano le principali innovazioni relative al Peg:

- i termini di approvazione, che nel “Principio della programmazione” sono indicati in “immediati”, nella riformulazione del primo comma dell’articolo in esame vengono indicati a 20 (venti) giorni dall’approvazione del bilancio
- il Peg diventa triennale con riferimento alla modulazione delle previsioni di competenza; molte delle amministrazioni locali già applicano tale soluzione come prassi consolidata, per gli evidenti vantaggi che genera nell’assunzione di impegni pluriennali e per le facilitazioni che derivano dall’uso degli applicativi informatici ove è più agevole effettuare un completo dettagliamento delle previsioni pluriennali riferite alla seconda e terza annualità
- il Peg del primo degli esercizi di riferimento è redatto anche in termini di cassa
- l’assegnazione degli obiettivi e delle dotazioni necessarie non cambia profilo normativo, ma pare possa considerarsi riferita a tutti gli esercizi del pluriennale

Con riferimento a quest’ultimo aspetto basti in questa sede ribadire l’utilità di un Peg ove gli obiettivi abbiano una manifestazione dinamica pluriennale. Ne potrebbe derivare il contenimento del fenomeno di obiettivi a carattere adempimentale che si ripetono immutati nelle diverse annualità. Scrivere obiettivi per ogni anno di riferimento del bilancio/Peg, obbligherà gli estensori a porsi il problema dei contenuti e, auspichiamo, indurrà a tener conto degli “esiti”, del conseguimento di valori/risultati che consolidano utilità su cui impostare le azioni da intraprendere negli anni/esercizi +1 e +2.

Per il resto si rileva la conferma della funzione di “anello” di congiunzione che il Peg svolge, tra programmazione di indirizzo (oggi contenuta nel Dup) e gestione operata dai responsabili della struttura amministrativa.

Comma 2: **in vigore**	***Comma 2:*** ***testo modificato***
Il piano esecutivo di gestione contiene un’ulteriore graduazione delle	*Nel Peg le entrate sono articolate in titoli, tipologie, categorie capitoli ed eventualmente in*

risorse dell'entrata in capitoli, dei servizi in centri di costo e degli interventi in capitoli.	*articoli, secondo il rispettivo oggetto. Le spese sono articolate in missioni, programmi, titoli, macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I capitoli costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione, e sono raccordati al quarto livello del piano dei conti finanziario di cui all'art. 157.*

Note

Cambia la codifica di bilancio e cambia quella del Peg. Nel comma in esame il legislatore riporta la nuova classificazione e richiede che gli estensori del Peg non si limitino alla "graduazione" delle unità di base del bilancio nei "capitoli". La novità impone nello specifico alla Giunta di compilare un doppio livello di dettagliamento:

- per le Entrate: categorie e capitoli (sotto tioli e tipologie, decisi dal Consiglio)
- per le Spese: macroaggregati e capitoli (sotto missioni, programmi e titoli, decisi dal Consiglio)

Inoltre l'estensore della riforma si spinge a precisare che l'articolazione del Peg deve recare anche le codifiche fatte oggetto di approvazione da parte del Consiglio. Sembra voglia che si evidenzi quanto, nella classificazione di bilancio, viene "prima" del dettaglio del Peg. Il nuovo adempimento potrebbe apparire pleonastico e tuttavia se ne coglie una precisa utilità. È diffusa tra gli operatori, soprattutto dei Servizi Finanziari, la consapevolezza che talvolta talune appostazioni di Peg di spesa, o variazioni che intervengo in corso d'anno, tradiscano quella che attualmente è la codifica per "funzioni e servizi" e che domani sarà per "missioni e programmi". Capita infatti che, pur in coerenza con la codifica relativa alla natura (prestazioni, trasferimenti, acquisto di beni o altro), ad essere violata la collocazione in determinate "aree funzionali". Questo fenomeno si manifesta spesso quando vengono effettuate previsioni di bilancio in capo alle strutture amministrative di supporto agli organi istituzionali, tipo Sindaco/Presidente o assessori/assessorati. In tali circostanze infatti, noncuranti della codifica di bilancio, gli organi politici intendono assumere iniziative di spesa non pertinenti le attività proprie, intese in senso stretto, ma vadano ad occupare campi di competenza di altri settori. Ad esempio, *il Sindaco intende promuovere l'attivazione di un servizio in favore delle scuole e per questo attinge alle disponibilità del "proprio Peg". Le poste di bilancio si trovano nella Funzione "organi istituzionali", ma la spesa dovrebbe essere, correttamente collocata nella "funzione/missione" Pubblica Istruzione*. Ecco che, esponendo l'intera codifica di bilancio che accompagni i "capitoli" del Peg, la non pertinenza potrebbe manifestarsi evidente e indurre alle preventive variazioni, onde evitare disallineamenti delle scritture con le azioni e dunque una non corretta manifestazione contabile.

I capitoli poi costituiscono le unità elementari, oltre che per la gestione, anche per la rendicontazione. Si richiederà dunque una manifestazione di dettaglio che nel rendiconto non era sinora prevista.

Il raccordo con il "piano dei conti" è da effettuarsi (almeno) al quarto livello. Il "piano dei conti" è disciplinato dall'art. 157 dove la riforma inserisce i commi 1-bis, 1-ter e 1-quater.

Comma 3: **in vigore**	***Comma 3:*** ***testo modificato***
L'applicazione dei commi 1 e 2 del presente articolo è facoltativa per gli enti locali con popolazione inferiore a 15.000 abitanti e per le comunità montane.	*L'applicazione dei commi 1 e 2 del presente articolo è facoltativa per gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, fermo restando l'obbligo di rilevare unitariamente i fatti gestionali secondo la struttura del piano dei conti di cui all'art. 157, comma 1-bis..*

Note

La riforma estende l'obbligatorietà della redazione del Peg fino ai comuni con 5.000 abitanti. Nell'esperienza pratica si rileva che il Peg viene redatto frequentemente anche da comuni al di sotto dei 15.000 abitanti. L'estensione non avrà effetti particolarmente critici. Il livello di dettaglio offerto dai capitoli garantisce da sempre, anche da prima della riforma del D. Lgs. n. 77/1995, una qualità puntuale di informazioni cui difficilmente gli enti hanno rinunciato. A ciò si aggiunga che le software–house presentano modelli di applicativi che contemplano la presenza dei capitoli e che, *naturaliter*, sono state valorizzate dagli enti più piccoli, se non per obbligo, almeno per prassi.

Se questo non fosse sufficiente si consideri il contenuto della seconda parte del comma in oggetto. Viene tenuto fermo l'obbligo di rilevazione unitaria dei fatti gestionali, mediante l'assegnazione alle transazioni della codifica del "piano dei conti integrato" di cui all'art. 157 comma 1-bis, così come riformulato dall'ipotesi di riforma. Questo obbligo è facilmente assolto dagli enti che procedessero all'attribuzione di un "unico" codice ad ogni singolo capitolo, di entrata e di spesa, così da evitare di dover assegnare al singolo "accertamento/impegno" tale ulteriore connotazione. Gli enti che non effettuassero tale operazione si troverebbero inoltre a gestire "categorie e macroaggregati" del bilancio (e non del Peg), ove sarebbero compresenti, nelle scritture gestionali, differenti codici del "piano dei conti". Ne deriverebbero appesantimenti nella gestione operativa, dove ad ogni scrittura occorrerebbe associare la relativa voce, nonché evidenti difficoltà nella riaggregazione trasversale delle informazioni, quando cioè si rendesse necessario raccogliere informazioni inerenti una singola, o più voci del piano.

Pare che il legislatore abbia surrettiziamente definito una differente disciplina per gli enti di più piccole dimensioni, al solo scopo di dare "formale" ossequio ai principi di "***differenziazione ed adeguatezza***" che la Costituzione impone alle norme inerenti gli enti locali e precisamente all'art. 118. Del resto sono la finalità e la natura stessa del processo di "armonizzazione dei sistemi contabili" che confliggono, di fatto, con la disposizione costituzionale. Il risultato oggettivo finale sarà che gli enti applicheranno il Peg anche quando non obbligati in tal senso.

<u>Comma 3-bis</u>: **in vigore**	***<u>Comma 3-bis:</u>*** ***testo modificato***
Il piano esecutivo di gestione è deliberato in coerenza con il bilancio di previsione e con la relazione previsionale e programmatica. Al fine di semplificare i processi di pianificazione gestionale dell'ente, il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'art. 108, comma 1, del presente testo unico e il piano della performance di cui all'art. 10 del D. Lgs. 150/2009, sono organicamente unificati nel piano esecutivo di gestione.	*Il Peg è deliberato in coerenza con il bilancio di previsione e con il documento unico di programmazione. Al Peg è allegato il prospetto concernente la ripartizione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati, secondo lo schema di cui all'allegato n. 8 al D. Lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni. Il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'art. 108, comma 1, del presente testo unico e il piano delle performance di cui all'art. 10 del D. Lgs. n. 150/2009 sono unificati organicamente nel Peg.*

Note

Il comma ripropone la necessaria coerenza del Peg con i due documenti generali ad esso sovraordinati: il bilancio ed il Dup, che ha sostituito la Rpp.

Viene allegato al Peg il prospetto (allegato n. 8 al D. Lgs. n. 118/2011) che concerne la ripartizione, per le Entrate, delle "tipologie in categorie" e, per le Spese, delle "missioni in programmi". La disposizione è coerente con quella del precedente comma 1, ove viene richiesto che il Peg rechi, in accompagnamento ai capitoli, tutta la classificazione di bilancio.

Il resto del comma rimane invariato e conserva la sua recente riformulazione avvenuta per effetto del D. L. n. 174/2012, convertito in Legge n. 213/2012. "Unificare organicamente" nel Peg il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'art. 108 comma 1 del TUEL ed il piano della performance di cui al D. Lgs. n. 150/2009 (decreto Brunetta), genera finalmente quella semplificazione e quell'integrazione tra strumenti della programmazione e della gestione di cui si avvertiva fortemente l'esigenza.

<u>Art. 170 Documento unico di programmazione</u>, modificato secondo il seguente schema:

<u>Comma 1</u>: **in vigore**	***<u>Comma 1:</u>*** ***testo modificato***
Gli enti locali allegano al bilancio annuale di previsione una relazione previsionale e programmatica che copra un periodo pari almeno a quello del bilancio pluriennale.	*Entro il 31 luglio di ciascun anno la Giunta presenta al Consiglio il Documento unico di programmazione per le conseguenti deliberazioni. Entro il 15 novembre di ciascun anno, con lo schema di delibera di bilancio di previsione finanziario, la Giunta presenta*

	al Consiglio la nota di aggiornamento del Documento unico di programmazione. *Con riferimento al periodo di programmazione decorrente dall'esercizio 2015, gli enti locali non sono tenuti alla predisposizione del documento unico di programmazione e allegano al bilancio annuale di previsione una relazione previsionale e programmatica che copra un periodo pari a quello del bilancio pluriennale, secondo le modalità previste dall'ordinamento contabile vigente nell'esercizio 2014. Il primo documento unico di programmazione è adottato con riferimento agli esercizi 2016 e successivi. Gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione adottano la disciplina prevista dal presente articolo a decorrere dal 1° gennaio 2015.*

Note

Come noto il Dup sostituisce la Rpp. Decade, nella riformulazione del comma in oggetto, l'espressione "allegato". Il Dup è documento che logicamente precede l'elaborazione del bilancio di previsione pluriennale. In esso sono contenute le scelte strategiche ed i relativi fondamenti in dati e analisi propedeutici alla scelta di destinazione delle risorse disponibili. Per questo, correttamente, il legislatore abbandona il concetto di "allegato al bilancio" e fissa una procedura di adozione degli atti. Nella prima stesura del decreto la procedura era la seguente:

a) entro il 30 giugno la Giunta presenta al Consiglio la proposta di Dup

b) il Consiglio ha un mese di tempo per esprimere le proprie valutazioni e sussumerle in una "adozione" da effettuare entro il 31 luglio

c) si presume che la Giunta, acquisite le valutazioni (e gli indirizzi) del Consiglio, dovesse presentare entro il 15 novembre al Consiglio stesso: 1) lo schema di deliberazione del bilancio di previsione; 2) l'aggiornamento del Dup.

La norma va letta anche in combinato disposto con la norma del Regolamento attuativo del Codice degli Appalti, D.P.R. n. 207/2010, inerente l'adozione del programma delle OOPP. In proposito all'art. 13 commi 1 e 3 è previsto che: 1) il responsabile del programma delle opere completi la proposta entro fine settembre; 2) la Giunta adotti il programma entro il 15 ottobre; 3) il programma venga pubblicato per almeno 60 gg. ; 4) il Consiglio approvi il programma, quale documento propedeutico all'approvazione e bilancio. Ne deriva che la data del 15 novembre è uno snodo temporale annuale decisivo per l'elaborazione della programmazione. La Giunta deve infatti entro tale termine aver predisposto l'intero complesso di documenti della programmazione per porli all'attenzione del Consiglio. La pubblicazione dell'ipotesi di Programma delle OOPP dovrebbe essere già in corso.

Le indicazioni contenute con comma in commento specificano meglio quanto già inserito nel "principio della programmazione". Dell'utilità di tale procedura si già detto negli articoli pubblicati su questa rivista ad ottobre e novembre 2013. Ad essi si fa rinvio per il commento critico.

Nella stesura definitiva del Decreto n. 126/2014 il termine del 31 luglio sostituisce quello del 30 giugno assegnato alla Giunta per trasmettere al Consiglio la proposta di Documento unico della programmazione. Inoltre al Consiglio non viene posto alcun termine per assumere formalmente le proprie deliberazioni.

Ci si permette di esprimere una sommessa disapprovazione per la scelta finale del legislatore del Decreto n. 126. Allungare i termini per la Giunta e non imporre al Consiglio alcuna scadenza entro cui operare/deliberare può apparire come un dovuto rispetto dell'autodeterminazione di ogni amministrazione, ma invece rischia di alimentare i seguenti fenomeni distorsivi ed elusivi:

- trasmettere la proposta di DUP al Consiglio "entro" il **31 luglio** comporta un automatico rinvio a settembre di ogni valutazione;
- la Giunta in settembre è per altro già a lavoro per l'elaborazione del programma delle OOPP e potrebbe non ancora disporre delle doverose indicazioni del Consiglio;
- non assegnare alcuna scadenza al Consiglio per le proprie valutazioni potrebbe indurre a rinviare il tutto alla presentazione dello schema di DUP e di Bilancio, vanificando ogni beneficio si riteneva potesse utilmente derivare dal suo coinvolgimento preventivo.

L'ultimo periodo del comma 1 in esame disciplina la fase transitoria dell'esercizio 2015. Il prossimo è il primo anno di attuazione erga omnes ed il legislatore non ha inteso gravare le amministrazioni dell'ulteriore onere di modificare anche il documento generale di programmazione. Per questo sarà consentito, per il solo 2015, di adottare ancora la RPP. Inoltre si segnala che per il DUP è allo studio l'elaborazione di uno "schema tipo", una base che faccia da minimo comune denominatore. Tale prezioso documento non è ancora pronto per la sua applicazione diffusa e questo ha rappresentato un'ulteriore ragione di differimento.

<u>**Comma 2**</u>: **in vigore**	***<u>Comma 2:</u>*** ***testo modificato***
La relazione previsionale e programmatica ha carattere generale. Illustra anzitutto le caratteristiche generali della popolazione, del territorio, dell'economia insediata e dei servizi dell'ente, precisandone risorse umane, strumentali e tecnologiche. Comprende, per la parte entrata, una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli.	*Il Documento unico di programmazione ha carattere generale e costituisce la giuda strategica ed operativa dell'ente.*

Note

L'originaria formulazione del comma era finalizzata a definire alcune caratteristiche della Rpp. In sua sostituzione l'ipotesi di riforma reca indicazioni pertinenti il Dup.

Comma 3: **in vigore**	***Comma 3:*** ***testo modificato***
Per la parte spesa la relazione è redatta per programmi e per eventuali progetti, cin espresso riferimento ai programmi indicati nel bilancio annuale e nel bilancio pluriennale, rilevando l'entità e l'incidenza percentuale della previsione con riferimento alla spesa corrente consolidata, a quella di sviluppo ed a quella di investimento.	*Il Documento unico di programmazione si compone di due sezioni: la Sezione strategica e la Sezione operativa. La prima ha un orizzonte temporale di riferimento pari a quello del mandato amministrativo, la seconda pari a quello del bilancio di previsione.*
Note Si ripete l'operazione di sostituzione della Rpp con il Dup. In questo comma viene esplicitata la composizione in due Sezioni, la Strategica e l'Operativa. Per la descrizione dei contenuti ed il commento critico negli articoli pubblicati su questa rivista ad ottobre e novembre 2013.	

Comma 4: **in vigore**	***Comma 4:*** ***testo modificato***
Per ciascun programma è data specificazione della finalità che si intende conseguire e delle risorse umane e strumentali ad esso destinate distintamente per ciascuno degli esercizi in cui si articola il programma stesso ed è data specifica motivazione delle scelte adottate.	*Il Documento unico di programmazione è predisposto nel rispetto di quanto previsto dal principio applicato della programmazione di cui all'allegato n. 4/1 del D. Lgs. n. 118/2011, e successive modificazioni.*
Note Il comma in commento reca il richiamo al "principio della programmazione" che sarà allegato al D. Lgs. n. 118/2011, oggi allegato al DPCM 28 dicembre 2011.	

<u>Comma 5</u>: **in vigore**	***<u>Comma 5:</u>*** ***testo modificato***
La relazione previsionale e programmatica fornisce la motivata dimostrazione delle variazioni intervenute rispetto all'esercizio precedente.	*Il Documento unico di programmazione costituisce atto presupposto indispensabile per l'approvazione del bilancio di previsione..*
Note Interessante il cambio di connotazione che assume il Dup rispetto alla Rpp. In questo comma è plasticamente rilevabile come il nuovo strumento perda la mera funzione informativa/dimostrativa delle scelte operate rispetto all'esercizio precedente e, al contrario sia dichiarato quale "presupposto indispensabile" per l'approvazione del bilancio di previsione. Questa scelta del legislatore, ancorché nominale e di cui si verificherà in futuro l'efficacia, dovrebbe indurre alla elaborazione del Dup, non come mero adempimento (tabelle e riquadri da compilare, perché siano <u>allegati ad un bilancio già elaborato</u>), bensì come laboratorio di informazioni, dati, valutazioni multicriteriali dalle quali far discendere le scelte sulle "politiche" da attuare, sulla (conseguenziale) destinazione delle risorse disponibili. Il vero passaggio dal metodo "incrementale, o della spesa storica", al metodo "programmatorio".	

<u>Comma 6</u>: **in vigore**	***<u>Comma 6:</u>*** ***testo modificato***
Per gli organismi gestionali dell'ente locale la relazioni indica anche gli obiettivi che si intendono raggiungere, sia in termini di bilancio che in termini di efficacia, efficienza ed economicità del servizio.	*Gli enti locali con popolazione fino a 5.000 abitanti predispongono il Documento unico di programmazione semplificato previsto dall'allegato n. 4/1 del D. Lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni.*
Note Il richiamo ai principi di efficacia, efficienza ed economicità lascia il posto ad una norma che ha lo scopo di "differenziare" la disciplina per gli enti più piccoli. Al di sotto dei 5.000 abitanti lo schema di Dup è semplificato. Si tratta di norma coerente con la scelta di non obbligare tali enti all'approvazione del Peg.	

Comma 7: **in vigore**	***Comma 7:*** ***testo modificato***
La relazione fornisce adeguati elementi che dimostrino la coerenza delle previsioni annuali e pluriennali con gli strumenti urbanistici, con particolare riferimento alla delibera di cui all'art. 172, comma 1, lettera c), e relativi piani di attuazione e con i piani economico-finanziari di cui all'art. 201.	*Nel regolamento di contabilità sono previsti i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni del Consiglio e della Giunta che non sono coerenti con le previsioni del Documento unico di programmazione.*
Note Il nuovo comma 7 ripropone la norma dell'attuale comma 9.	

Comma 8: **in vigore**	***Comma X:*** ***testo modificato***
Con il regolamento di cui all'art. 160 è approvato lo schema di relazione, valido per tutti gli enti, che contiene le indicazioni minime necessarie ai fini del consolidamento dei conti pubblici.	*… (non presente) ...*
Note Il comma viene soppresso poiché tutti gli elementi attuativi della riforma sono/saranno allegati al D. Lgs. n. 118/2011.	

Comma 9: **in vigore**	***Comma X:*** ***testo modificato***
Nel regolamento di contabilità sono previsti i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni di consiglio e di giunta che non sono	

coerenti con le previsioni della relazione previsionale e programmatica.	*… (non presente) …*
Note Il contenuto di questo comma è stato trasposto nella formulazione del nuovo comma 7	

Si prosegue nella disamina delle modifiche al complessivo ordinamento della finanza locale. Di seguito gli "allegati al bilancio di previsione" la "predisposizione e approvazione del bilancio di previsione", la "disciplina delle variazioni al bilancio di previsione e del piano esecutivo di gestione". Gli argomenti sono contenuti agli artt. 171, 172, 173, 174 e 175 del TUEL.

L'**art. 171 (Bilancio pluriennale)** che disciplinava le caratteristiche del bilancio pluriennale è abrogato. Decisione assunta del legislatore per effetto della qualificazione (esclusivamente) pluriennale che ormai si intende dare al bilancio di previsione.

Art. 172 – Altri allegati al bilancio di previsione, sostituito con il seguente:

Comma 1: **in vigore**	***Comma 1:*** ***testo modificato***
Al bilancio di previsione sono allegati i seguenti documenti: a) il rendiconto deliberato del penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, quale documento necessario per il controllo da parte del competente organo regionale b) le risultanze dei rendiconto o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce c) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità delle aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività	*Al bilancio di previsione sono allegati i documenti previsti dall'art. 11, comma 3, del D. Lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni, e i seguenti documenti:* *a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al D. Lgs. n. 118/2011, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al bilancio di previsione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco* *b) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del*

produttive e terziarie che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato d) il programma triennale dei lavori pubblici di cui alla legge n. 109/1994 (oggi D. Lgs. n. 163/2006 – Codice dei Contratti) e) le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi f) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia	*bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie, che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato* *c) le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi* *d) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia* *e) il prospetto della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno*

Note

Si osservano alcune conferme ed alcune modifiche:

- il contenuto delle lettere a) e b) confluisce nella nuova lettera a), con integrazioni relative: 1) alla sostituzione dei rendiconti da allegare mediante la pubblicazioni in internet, di cui si deve dare notizia; 2) al riferimento al D. Lgs. n. 118/2011 per i modelli dei "consolidati" con le partecipate e con le unioni di comuni
- la lettera c) confluisce, identica, nella lettera b)
- la lettera d) relativa al programma delle opere pubbliche è soppressa, poiché tale documento di programmazione deve trovare piena manifestazione nel Dup, Sezione Operativa
- la lettera e) confluisce, identica, nella lettera c)

- la lettera f) confluisce, identica, nella lettera d)
- la lettera e) del nuovo testo aggiunge tra gli allegati il prospetto che dimostri il rispetto degli obiettivi del Patto di stabilità

L'**art. 173** inerente i "Valori monetari" resta immutato.

Art. 174 – Predisposizione e approvazione del bilancio e dei suoi allegati, modificato come segue:

Comma 1: **in vigore**	***Comma 1:*** ***testo modificato***
Lo schema di bilancio annuale di previsione, la relazione previsionale e programmatica e lo schema di bilancio pluriennale sono predisposti dall'organo esecutivo e da questo presentati all'organo consiliare unitamente agli allegati ed alla relazione dell'organo di revisione.	Lo schema di bilancio ~~annuale~~ di previsione *finanziario e il Documento unico di programmazione* sono predisposti dall'organo esecutivo e da questo presentati all'organo consiliare unitamente agli allegati ed alla relazione dell'organo di revisione*, entro il 15 novembre di ogni anno.*
Note Il nuovo comma adegua la norma inerente la predisposizione e l'approvazione del bilancio, con i nuovi oggetti, dove il bilancio di previsione è unico (quello pluriennale) e non più distinto in annuale e pluriennale, e la Rpp è sostituito dal Dup. Viene inoltre aggiunto il termine di presentazione (15 novembre) assegnato alla Giunta per la presentazione al Consiglio.	

Comma 2: **in vigore**	***Comma 2:*** ***testo modificato***
Il regolamento di contabilità dell'ente prevede per tali adempimenti un congruo termine, nonché i termini entro i quali possono essere presentati da parte dei membri dell'organo consiliare emendamenti agli schemi di	Il regolamento di contabilità dell'ente prevede per tali adempimenti un congruo termine, nonché i termini entro i quali possono essere presentati da parte dei membri dell'organo consiliare *e dalla Giunta* emendamenti agli

bilancio predisposti dall'organo esecutivo.	schemi di bilancio ~~predisposti dall'organo esecutivo.~~ *A seguito di variazioni del quadro normativo di riferimento sopravvenute, l'organo esecutivo presenta all'organo consiliare emendamenti allo schema di bilancio e alla nota di aggiornamento del Documento unico di programmazione in corso di approvazione.*

Note

La nuova norma introduce due opzioni nella facoltà di emendamento allo schema di bilancio e di Dup in favore della Giunta:

- si ritiene che la Giunta, ancorché artefice della elaborazione dei documenti di programmazione proposti al Consiglio, possa, nell'ambito dei tempi assegnati al Consiglio per l'esame degli schemi, avanzare ipotesi emendative da sottoporre in sede di approvazione definitiva
- la Giunta sarà altresì sostanzialmente obbligata a presentare richieste di emendamento, qualora dovesse mutare il quadro normativo di riferimento

Comma 3: in vigore	***Comma 3:*** *testo modificato*
Il bilancio annuale di previsione è deliberato dall'organo consiliare entro il termine previsto dall'art. 151 (31 dicembre). La relativa deliberazione ed i documenti ad essa allegati sono trasmessi dal segretario dell'ente all'organo regionale di controllo.	Il bilancio ~~annuale~~ di previsione *finanziario* è deliberato dall'organo consiliare entro il termine previsto dall'art. 151 (31 dicembre). ~~La relativa deliberazione ed i documenti ad essa allegati sono trasmessi dal segretario dell'ente all'organo regionale di controllo~~.

Note

Nulla si osserva se non che viene adeguata la corretta denominazione del bilancio e che viene espunto dall'ordinamento il riferimento alla trasmissione all'organo regionale di controllo disapplicato, come noto, per effetto della riforma del Titolo V della Costituzione del 2001.

Comma 4:	***Comma 4:***

in vigore	***testo modificato***
Il termine per l'esame del bilancio da parte dell'organo regionale di controllo, previsto dall'art. 134, decorre dal ricevimento.	*Nel sito internet dell'ente sono pubblicati il bilancio di previsione, il piano esecutivo d gestione, le variazioni al bilancio di previsione, il bilancio di previsione assestato ed il piano esecutivo di gestione assestato.*

Note

Il comma viene espunto dall'ordinamento per effetto della riforma del Titolo V della Costituzione del 2001.

In luogo di tale norma la riforma inserisce l'obbligo di pubblicazioni, sul sito internet dell'amministrazione, di bilancio, Peg e loro variazioni, nonché gli assestati finali.

Art. 175 – Variazioni al bilancio di previsione ed al piano esecutivo di gestione, (radicalmente) modificato come segue:

Comma 1: **in vigore**	***Comma 1:*** ***testo modificato***
Il bilancio di previsione può subire variazioni nel corso dell'esercizio di competenza sia nella parte prima, relativa alle entrate, che nella parte seconda, relativa alle spese.	Il bilancio di previsione *finanziario* può subire variazioni nel corso dell'esercizio di competenza *e di cassa* sia nella parte prima, relativa alle entrate, che nella parte seconda, relativa alle spese, *per ciascuno degli esercizi considerati nel documento*.

Note

La disciplina delle variazioni a bilancio e Peg subisce, per effetto dell'approvanda riforma, considerevoli modifiche.

In questo primo comma dell'art. 175 l'estensore della riforma si limita a due necessarie integrazioni:

- il bilancio "finanziario" è inteso come documento unico nella sua accezione "pluriennale", non più distinto in bilancio di esercizio e bilancio pluriennale
- come noto, le previsioni contemplate nella prima annualità sono anche di cassa e per questo è occorsa l'integrazione nel testo

<u>Comma 2</u>: **in vigore**	***<u>Comma 2:</u>*** ***testo modificato***
Le variazioni al bilancio sono di competenza dell'organo consiliare.	Le variazioni al bilancio sono di competenza dell'organo consiliare, *salvo quelle previste dai commi 5-bis e 5-quater*.
Note Permane la competenza generale del Consiglio per le variazioni al bilancio. Le eccezioni citate dal nuovo comma 2 saranno esaminate più avanti.	

<u>Comma 3</u>: **in vigore**	***<u>Comma 3:</u>*** ***testo modificato***
Le variazioni al bilancio possono essere deliberate non oltre il 30 novembre di ciascun anno.	Le variazioni al bilancio possono essere deliberate non oltre il 30 novembre di ciascun anno, *fatte salve le seguenti variazioni, che possono essere deliberate sino al 31 dicembre di ciascun anno:* *a. l'istituzione di tipologie di entrata a destinazione vincolata e il correlato programma di spesa* *b. l'istituzione di tipologie di entrata senza vincolo di destinazione, con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità disciplinate dal principio applicato della contabilità finanziaria* *c. l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione vincolato ed accantonato per finalità per le quali sono stati previsti*

	d. *quelle necessarie alla re imputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate* e. *le variazioni delle dotazioni di cassa di cui al comma 5-bis, lett. d);* f. *le variazioni di cui al comma 5-quater, lett. b);* g. *le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente*

Note

La disciplina delle variazioni subirà considerevoli modifiche per effetto dei seguenti fattori:

- la mutata distribuzione delle competenze tra Consiglio e Giunta in materia di approvazione del bilancio e del Peg
- l'introduzione di competenze per i dirigenti in materia di approvazione delle variazioni agli stanziamenti dei capitoli
- la specifica individuazione di tipologie di variazioni che vanno soggette a disciplina d'eccezione

Nel comma in commento si ribadisce il termine temporale ordinario del 30 novembre per l'approvazione delle variazione e contestualmente vengono individuate le seguenti eccezioni a tale scadenza:

a) può verificarsi nel mese di dicembre la ricezione di comunicazioni inerenti l'assegnazione di contributi/trasferimenti a destinazione vincolata. A fronte di tali eventi la norma introduce la possibilità di apportare la variazione al bilancio, procedendo all'istituzione di tipologie di entrate e correlati programmi di spesa

b) qualora si dovessero effettuare accertamenti per effetto di incassi di entrate, senza vincolo, per le quali non vi era alcuna previsione in bilancio, sarà possibile istituire la relativa posta con stanziamento pari a zero. Trattasi in realtà di una fattispecie che potremmo definire "ipotesi di scuola". In questi casi, anche senza la nuova norma, gli incassi non contemplati nella competenza del bilancio venivano regolarizzati con il Tesoriere. L'effetto prodotto era e sarà quello di generare, al termine dell'esercizio, una alimentazione dell'avanzo di amministrazione libero (non vincolato) e pertanto riapplicabile al bilancio negli esercizi successivi, secondo le norme che disciplinano l'impiego di avanzo

c) sarà possibile, entro il termine dell'esercizio (31 dicembre), procedere ad applicare al bilancio quelle quote di avanzo di amministrazione aventi vincolo di destinazione

d) l'ultima tipologia di variazione che sarà consentita entro il 31 dicembre si sostanzia nella possibilità di re imputare le scritture, sia di entrata che di spesa, in ragione della loro "esigibilità". Tali operazioni si rendono necessarie per effetto di fenomeni contingenti che mutano le originarie previsioni di manifestazione della "esigibilità". Al verificarsi di tali ipotesi il legislatore della riforma, per dare immediata manifestazione in bilancio di scadenze giuridiche, originariamente non previste, che si manifestassero in una fase temporale in cui sarebbero inibite le variazioni, apre la possibilità di apportare correttivi al bilancio. Ciò vale sia per le previsioni di competenza che per quelle del fondo pluriennale vincolato.

In linea generale si osserva che l'estensore della riforma ha accolto osservazioni critiche, pervenute da più commentatori, e riferite alle difficoltà in cui ci si potrebbe imbattere in applicazione del "principio della competenza finanziaria potenziata" e del FPV. È fenomeno comune alla gestione di rapporti contrattuali e in generale delle attività di una amministrazione, lo spostamento di "scadenze" originariamente previste e/o concordate. Si tratta di eventi senza impatti di rilievo ove si concretizzassero in corso di esercizio, ma divengono di difficile soluzione, nel caso in cui venissero a collocarsi temporalmente nelle vicinanze del cambio di esercizio (fine anno), dopo chi sia spirato il termine ordinario per l'approvazione delle variazioni. Con le eccezioni sopra riportate si è tentato di dare "copertura" a tali situazioni critiche che avrebbero generato non poche difficoltà alle amministrazioni.

La deroga che sposta il termine per le variazioni dal 30 novembre al 31 dicembre vale anche per le seguenti casistiche:

- lettera e) (che richiama la lettera d. del comma 5-bis) è pertinente le variazioni delle dotazioni di cassa, garantendo che il fondo di cassa alla fine dell'esercizio non sia negativo

- lettera f) (che richiama la lettera b. del comma 5-quater) è pertinente le variazioni di bilancio fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, in termini di competenza e di cassa, escluse quelle previste dall'articolo 3, comma 5, del D. Lgs. n. 118/2011

- lettera g) riguarda gli stanziamenti relativi ai versamenti effettuati sui conti di tesoreria statale e quelli bancari, intestati all'ente

In questi ulteriori casi il legislatore ha ritenuto di consentire di apportare variazioni anche oltre la data del 30 novembre e fino al 31 dicembre.

<u>**Comma 4**</u>**:** **in vigore**	***<u>Comma 4:</u>*** ***testo modificato***
Ai sensi dell'art. 42 le variazioni di bilancio possono essere adottate dall'organo esecutivo in via d'urgenza, salvo ratifica, a pena di decadenza, da parte dell'organo consiliare entro i sessanta giorni seguenti e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il	Ai sensi dell'art. 42 le variazioni di bilancio possono essere adottate dall'organo esecutivo in via d'urgenza *opportunamente motivata*, salvo ratifica, a pena di decadenza, da parte dell'organo consiliare entro i sessanta giorni seguenti e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data

predetto termine.	non sia scaduto il predetto termine.
Note Nell'integrazione apportata al testo dalla riforma si rende obbligatoria l'<u>opportuna motivazione</u> dell'urgenza che consente alla Giunta di approvare variazioni al bilancio.	

<u>Comma 5</u>: **in vigore**	***<u>Comma 5:</u>*** ***testo modificato***
In caso di mancata o parziale ratifica del provvedimento di variazione adottato dall'organo esecutivo, l'organo consiliare è tenuto ad adottare nei successivi trenta giorni, e comunque sempre entro il 31 dicembre dell'esercizio in corso, i provvedimenti ritenuti necessari nei riguardi dei rapporti eventualmente sorti sulla base della deliberazione non ratificata.	*… (non modificato) …*
Note La norma permane invariata.	

<u>Comma X</u>: **in vigore**	***<u>Comma 5-bis:</u>*** ***testo modificato***
… (non presente) …	*L'organo esecutivo con provvedimento amministrativo approva le variazioni del piano esecutivo di gestione, slavo quelle di cui al comma 5-quater, e le seguenti variazioni del bilancio di previsione non aventi natura discrezionale, che si configurano come meramente applicative delle decisioni del Consiglio, per ciascuno degli esercizi considerati nel*

	bilancio: *a) variazioni riguardanti l'utilizzo della quota vincolata e accantonata del risultato di amministrazione nel corso dell'esercizio provvisorio consistenti nella mera re iscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'art. 187, comma 3-quinquies* *b) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di programmazione negoziata, già deliberati dal Consiglio* *c) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese di personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'ente* *d) variazioni delle dotazioni di cassa, salvo quelle previste dal comma 5-quater, garantendo che il fondo di cassa alla fine dell'esercizio non sia negativo* *e) variazioni riguardanti il fondo pluriennale vincolato di cui all'articolo 3, comma 5 del D. Lgs. n. 118/2011, effettuate entro i termini di approvazione del rendiconto in deroga al comma 3*

Note

Alla Giunta vengo assegnate le competenze inerenti il Peg. Le relative variazioni permango pertanto nella provvista di attribuzioni dell'organo esecutivo. Tuttavia, al mutare di molti aspetti della classificazione e della disciplina di bilancio, anche la fisionomia delle competenze della Giunta subirà considerevoli modifiche. Nel comma in esame vengono elencate una serie di eccezioni alle regole generali. La Giunta sarà pertanto competente ad approvare le ordinarie (tradizionali) variazioni al Peg ed inoltre avrà facoltà di approvare variazione nelle seguenti eccezioni:

a) applicazione dell'avanzo presunto di amministrazione, ove nel corso dell'esercizio provvisorio si rendesse necessaria la re iscrizione di economie di spesa

derivanti dall'esercizio precedente e corrispondenti ad entrate aventi vincolo di destinazione. Si prenda in proposito in considerazione l'ipotesi di una spesa, finanziata con entrata vincolata accertata nell'esercizio precedente, per la quale non solo non si sia manifestata la "scadenza", ma non sia neanche sorta l'obbligazione. In questo caso, ove l'obbligazione dovesse sorgere prima del termine di approvazione del Rendiconto, cioè prima che sia possibile accertare l'economia di spesa vincolata e re imputare la relativa posta nell'esercizio successivo, ci si troverebbe nella imbarazzante condizione di non poter dare copertura finanziaria. L'eccezionale competenza assegnata alla Giunta, consente dunque di disciplinare una casistica lasciata scoperta, anche dall'applicazione del fondo pluriennale vincolato, poiché tale istituto sarebbe inapplicabile per effetto dell'assenza dell'obbligazione giuridicamente perfezionata. Il richiamo alle modalità previste dall'art. 187, comma 3-quinquies rimanda alla redazione di un prospetto contenente il risultato di amministrazione presunto

b) la lettera b) prende in considerazione altre due ipotesi di variazioni di Giunta. La prima riguarda l'utilizzo di risorse comunitarie aventi vincolo di destinazione. In questo caso occorre che le variazioni siano "compensative" tra le dotazioni delle missioni e/o dei programmi, il che presuppone la presenza di stanziamenti già approvati dal Consiglio. Le variazioni dovrebbero essersi rese necessarie per il corretto rispetto delle finalità di spesa definite nel provvedimento di assegnazione. Anche la seconda ipotesi contempla la presenza di preventiva approvazione del Consiglio. In questo caso il legislatore prende in considerazione intese istituzionali, accordi di programma o altre forme di programmazione negoziata. La tipologia di variazione pare al legislatore connotata da carattere meramente "tecnico", ove la manifestazione di volontà nella allocazione delle poste di bilancio si sia già manifestata e non occorre che il Consiglio la ribadisca, approvando una "variazione-storno" che può ben essere assunta dalla Giunta, in attuazione dell'indirizzo impartito

c) la fattispecie di cui alla lettera c) configura un altro caso di "variazione-storno", questa volta per spese di personale che dovesse essere trasferito da un settore ad un altro dell'amministrazione. La relativa variazione sembrerebbe per altro non essere nella provvista di competenze discrezionali del Consiglio. Come noto, la determinazione della dotazione organica appartiene alla Giunta per effetto di almeno due disposizioni: 1) la competenza all'approvazione del Peg, di cui all'art. 169 del TUEL, dove debbono essere inserite le dotazioni di risorse umane assegnate ai centri di responsabilità per il conseguimento degli obiettivi; 2) l'art. 48 del TUEL assegna alla Giunta la competenza all'approvazione del Regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi; a questo regolamento, l'unico di competenza della Giunta, è allegata la "dotazione organica". In tale cornice normativa pare coerente inserire, in deroga alla regola generale, anche la competenza all'approvazione di variazioni di bilancio che interessino "missioni e programmi", poiché tali atti sono susseguenti a decisioni pertinenti l'assetto organizzativo, di competenza della Giunta medesima

d) anche le variazioni al bilancio di cassa sono di competenza della Giunta. Il Consiglio, approvato il bilancio con i relativi stanziamenti che per il primo degli esercizi di riferimento contemplano anche le previsioni di cassa, cede comando alla Giunta più vicina alle vicende gestionali ove si manifestano gli eventi che determinano anche i flussi di cassa. Tale presidio inoltre può richiedere anche molta tempestività nell'approvazione delle variazioni e questo fattore di necessità mal si concilia con tempi e modalità di convocazione e tenuta delle sedute di Consiglio. Per questo la competenza è stata assegnata alla Giunta

e) l'ultima delle deroghe alla competenza del Consiglio assegna alla Giunta la facoltà di intervenire sugli stanziamenti di bilancio riguardanti il "fondo pluriennale vincolato". Si tratta anche qui di coprire il periodo "scoperto" che va dal 1 gennaio al 30 aprile. In tale fase non potrebbero essere apportate variazioni al "fondo", che è oggetto di riaccertamento finalizzato all'approvazione del rendiconto. Si riprenda l'esempio portato per la precedente lettera a). Si consideri una spesa, finanziata con entrata vincolata accertata nell'esercizio precedente, per la quale sia sorta l'obbligazione. Ove la "scadenza" del debito che ne dovesse

scaturire si avverasse prima che l'importo venga "traghettato" agli esercizi successivi mediante il fondo pluriennale vincolato e questo venga operato mediante il rendiconto, ci si troverebbe, di nuovo, nella condizione imbarazzante di non potervi dare copertura finanziaria. Il legislatore assegna dunque alla Giunta la possibilità di intervenire sulla consistenza e le appostazioni del fondo pluriennale vincolato, anticipando le risultanze del rendiconto e ponendo le condizioni per soddisfare eventuali maturandi debiti a carico dell'amministrazione nell'arco temporale che va dal 1 gennaio al 30 aprile.

Comma X: **in vigore**	***Comma 5-ter:*** ***testo modificato***
… (non presente) …	*Con il regolamento di contabilità si disciplinano le modalità di comunicazione al Consiglio delle variazioni di bilancio di cui al comma 5-bis*

Note

Nulla si osserva, se non che occorre disciplinare, mediante il Regolamento di Contabilità, le modalità di comunicazione delle numerose tipologie e, si presume, numerose anche in termini numerici, di variazioni di bilancio che la Giunta avrà facoltà di assumere in deroga alla competenza generale del Consiglio.

Comma X: **in vigore**	***Comma 5-quater:*** ***testo modificato***
… (non presente) …	*Nel rispetto di quanto previsto dai regolamenti di contabilità, i responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, il responsabile finanziario, possono effettuare, per ciascuno degli esercizi del bilancio:* *a. le variazioni compensative del piano esecutivo di gestione fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, limitatamente ai capitoli dotati dello stesso codice di quarto livelli del piano dei conti, escluse le variazioni dei capitoli appartenenti ai macroaggregati*

	riguardanti i trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti, ed ai trasferimenti in conto capitale, che sono di competenza della Giunta b. *le variazioni di bilancio fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, in termini di competenza e di cassa, escluse quelle previste dall'articolo 3, comma 5, del D. Lgs. n. 118/2011. Le variazioni di bilancio riguardanti le variazioni del fondo pluriennale vincolato sono comunicate trimestralmente alla Giunta* c. *le variazioni di bilancio riguardanti l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, in termini di competenza e di cassa, secondo le modalità previste dall'articolo 187, comma 3-quinqies* d. *le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente* e. *le variazioni necessarie per l'adeguamento delle previsioni, compresa l'istituzione di tipologie e programmi, riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto di terzi*

Note

La norma ripropone e porta nell'ordinamento generale quanto previsto per la sperimentazione dal DPCM 28 dicembre 2011 all'art. 10 comma 4.

Le "*variazioni compensative fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, possono essere effettuate, con provvedimento amministrativo dei dirigenti o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario dell'ente*". Questo recita la disposizione del citato DPCM "sperimentazione". Nel comma in esame la disciplina di variazioni di competenza dei dirigenti viene completata con una serie di fattispecie la cui fisionomia si è venuta formando in sede di sperimentazione e per effetto delle valutazioni sulla tenuta del sistema, che sono intercorse nella lunga fase sperimentale.

La lettera a) del comma descrive nel dettaglio proprio quanto è contenuto nella disciplina della sperimentazione. È evidente come nel corso della gestione capiti, e capita, che eventi inattesi, non programmabili, determinino l'esigenza di aggiornare le previsioni dei singoli capitoli, sia di entrata che di spesa. Tali evenienze potranno essere gestite, con maggiore flessibilità rispetto al passato, mediante proposte di variazione che vengano avanzate dai titolari (dirigenti o funzionari apicali) dei centri di

responsabilità. In argomento si segnalano alcune osservazioni:

- la facoltà di distribuire in “capitoli” gli stanziamenti delle categorie di entrata e dei macroaggregati di spesa, in sede di approvazione del Peg è attribuita alla Giunta. Permane dunque il carattere “autorizzatorio” anche a livello del Peg. Sarà solo in sede di “gestione” che tali stanziamenti di dettaglio potranno essere modificati dai responsabili dei centri di entrata/spesa a fronte, pare evidente, di motivate esigenze, cioè di mutati quadri di riferimento attuativo nella gestione dei servizi, per il conseguimento degli obiettivi assegnati

- le variazioni in commento hanno carattere meramente “compensativo”. Sono ciò che in gergo contabile viene denominato “storno” e pertanto non potranno avere ad oggetto il mutare della complessiva consistenza del bilancio e del Peg

- la tipologia di atto mediante il quale possano essere apportate tali “variazioni compensative” è specificata ne successivo comma 5-quinqies. Se ne comprende la “ratio”, stante che il legislatore continua a considerare le determinazioni come “atti tipici” per l’assunzione degli impegni della spesa e non pare immaginabile una variazione agli stanziamenti mediante atti di rango e/o procedura “inferiore”

- si ritiene che tali provvedimenti di “variazione compensativa” debbano essere preventivamente sottoposti al vaglio del “Servizio Finanziario” e che possano considerarsi esecutivi solo dopo il conseguimento del relativo “visto”. In questo caso il “visto”, anche se non attestante la copertura finanziaria, pare necessario per due ordini di motivi: 1) il Servizio Finanziario dell’ente è comunque responsabile e detentore delle scritture contabili e dovrà pertanto prendere nota nel “libro mastro” di tali variazioni, per le successive attività gestionali che ne deriveranno; 2) il Servizio Finanziario è anche, per solito, il detentore delle informazioni relative alla “legittimità degli stanziamenti” di bilancio e Peg: si legga questo con riferimento al rispetto dei vincoli di finanza pubblica, al rispetto di limiti imposti a particolari tipologie di spesa come quelle per “consulenze e ricerca”, quelle per “mostre” e altre limitazioni. La “ragioneria” avrà pertanto il diritto/dovere di rilasciare il proprio “nulla osta” alla variazione, previa valutazione del dovuto ossequio alla congerie di disposizioni vincolanti che caratterizzano gli stanziamenti di bilancio e Peg

- le soluzioni procedurali da adottare per l’attuazione della facoltà attribuita ai dirigenti, come ben esplicitato nella norma, dovranno essere oggetto di apposita disciplina nell’ambito del “regolamento di contabilità”, così da fissare regole interne per l’avanzamento delle proposte, i controlli cui vanno assoggettate, il rilascio del necessario “nulla osta” accompagnato dalla registrazione in contabilità, nonché le opportune comunicazioni, almeno, alla Giunta, originario organo di indirizzo che ha approvato il Peg

- tra le variazioni di questa tipologia non potranno essere annoverati gli stanziamenti di spesa per trasferimenti correnti e contributi agli investimenti, nonché per trasferimenti in conto capitale, che rimangono tutte competenze della Giunta. La “ratio” della disposizione pare risiedere nella elevata discrezionalità “politica” che caratterizza le assegnazioni di somme in favore di altri soggetti

- in tema di variazioni compensative si segnala l’opportunità aperta in ordine agli stanziamenti di Titolo II della Spesa. Pare infatti astrattamente possibile che ne vengano proposte e adottate. L’opzione non pare critica nella misura in cui le decisioni assunte dal Consiglio con l’approvazione del Dup e del relativo

programma delle opere ivi contenuto, sono comunque garantite dalla “voce” del Piano dei Conti Integrato che occorre assegnare ai vari capitoli. È dunque scongiurato il rischio che siano possibili “storni” nell’ambito del medesimo macroaggregato tipo lo 02 denominato “Investimenti fissi lordi”, tra un capitolo per nuove opere e un capitolo per acquisto di beni inventariabili. Gli stanziamenti del “Conto Capitale” del bilancio sono connotati da elevato livello di dettaglio in cui si spinge il Consiglio. Ciò rende le appostazioni poco flessibili, poiché accompagnate da specifiche decisioni che l’organo di indirizzo assume in sede di approvazione

La lettera b) consente ai dirigenti l’adozione di ulteriori variazioni, in questo caso inerenti gli stanziamenti del “fondo pluriennale vincolato”. Tali variazioni possono riguardare sia la competenza che la cassa e sono pertinenti il rapporto con gli stanziamenti correlati. Sono escluse da tali opzioni le variazioni inerenti la “costituzione” del fondo pluriennale vincolato, previste e disciplinate dall’art. 3 comma 5 del D. Lgs. n. 118/2011. Tali variazioni debbono essere comunicate alla Giunta ogni trimestre.

Da ultimo, con la lettera c) si prendono in considerazione i casi di applicazione dell’avanzo presunto derivante da stanziamenti dell’esercizio precedente corrispondenti ad entrate vincolate. Tali variazioni, in base al comma 5-bis sopra esposto e commentato, sono riservate alla Giunta nel caso in cui, nel corso dell’esercizio provvisorio, si rendesse necessario aggiornare gli stanziamenti con applicazione “anticipata” dell’Avanzo di Amministrazione presunto, ancora da accertare in sede di rendiconto. Ove il nuovo bilancio di previsione fosse stato approvato, la competenza è stata assegnata ai Dirigenti. Si tratta di applicazioni di avanzo destinate alla copertura di obbligazioni che venissero a concretizzarsi prima dell’approvazione del rendiconto e per le quali si potrebbe manifestare anche la scadenza del debito. La somma originaria in entrata sarebbe stata accertata, con vincolo di destinazione, nell’esercizio procedente e, tuttavia, la procedura inerente la relativa spesa non si è concretizzata entro l’esercizio. Le modalità di gestione di questa fattispecie di variazioni è disciplinata coerentemente dal successivo art. 187 comma 3-quinquies che assegna proprio ai dirigenti la facoltà di adottarle, entro i limiti e con il rispetto del Regolamento di Contabilità.

Le due lettere d) ed e) aggiungono due ulteriori casi di variazioni con procedure di adozione semplificata.

Tali fattispecie di variazione possono annoverarsi tra quelle a carattere strettamente “tecnico”, per le quali si può derogare all’autorizzatorietà “politica” delle decisioni sulla consistenza delle cifre stanziate.

Comma X: **in vigore**	***Comma 5-quinquies:*** ***testo modificato***
… (non presente) …	*Le variazioni al bilancio di previsione disposte con provvedimenti amministrativi, nei casi previsti dal presente decreto, e le variazioni del piano esecutivo di gestione non possono essere disposte con il medesimo provvedimento amministrativo. Le determinazioni dirigenziali di variazione compensativa dei capitoli del piano esecutivo di*

	gestione di cui al comma 5-quater sono effettuate al fine di favorire il conseguimento degli obiettivi assegnati ai dirigenti

Note

Il comma reca due norme:

- la prima vieta che un unico provvedimento amministrativo apporti sia le "variazioni" al bilancio (quelle previste dall'articolo in esame) che quelle al piano esecutivo di gestione

- la seconda sancisce uno specifico requisito che debbono avere le variazioni apportate al piano esecuto di gestione ad opera dei dirigenti. Si tratta di documentare che tali variazioni abbiano come finalità quella di "favorire" il conseguimento degli obiettivi assegnati. Il legislatore vuole pertanto circoscrivere l'ambito di discrezione di elevato rilievo che viene assegnato ai dirigenti con il precedente comma 5-quater. Tali variazioni dunque debbono presentarsi come strumentali ai risultati richiesti dalla Giunta. Del resto la deroga alle competenze dell'organo "politico" è significativa al punto da preoccupare l'estensore della riforma e suggerire una delimitazione finalistica della facoltà assegnata ai dirigenti. In linea puramente logica la specificazione appare caratterizzata da coerenza di sistema e sostenibilità. In sede applicativa pare difficile individuare situazioni in cui si possa eccepire l'assenza del requisito. Molto dipenderà, come spesso accade, dalla qualità descrittiva degli obiettivi contenuti nel Peg. Inoltre occorrerebbe definire a chi affidare il controllo sulla strumentalità della variazione rispetto al conseguimento degli obiettivi. Si potrebbe ipotizzare di assegnarlo al Servizio Finanziario, che senza dubbio dovrà esprimersi sulla correttezza contabile del provvedimento. Si potrebbe assegnare tale funzione al Direttore Generale o Segretario Generale, responsabili della elaborazione del Peg. Al Regolamento di Contabilità l'onere di definire le procedure.

Comma 6: **in vigore**	***Comma 6:*** ***testo modificato***
Per le province, i comuni, le città metropolitane e le unioni di comuni sono vietati prelievi dagli stanziamenti per gli interventi finanziati con le entrate iscritte nei titoli IV e V per aumentare gli stanziamenti per gli interventi finanziati con le entrate dei primi tre titoli. Per le comunità montane sono vietati i prelievi dagli stanziamenti per gli interventi finanziati con le entrate iscritte nei titoli III e IV per aumentare gli stanziamenti per gli interventi	*Sono vietate le variazioni di Giunta compensative tra macroaggregati appartenenti a titoli diversi.*

finanziati con le entrate dei primi due titoli.	

Note

L'originario comma definisce il divieto di finanziare con entrate in conto capitale le spese correnti, che invece devono trovare copertura mediante le entrate correnti.

Nella nuova formulazione trova collocazione il divieto di variazioni compensative, effettuate con deliberazione di Giunta, tra "macroaggregati" di differenti Titoli della spesa. La norma è coerente con la competenza del Consiglio in materia di approvazione del bilancio. Questo infatti, ancorché redatto per "missioni e programmi" nel versante spesa, espone anche il Titolo di appartenenza degli stanziamenti e impone pertanto il presidio della natura contabile, da parte del Consiglio, dei principali aggregati di spesa (vedi differenza tra spese correnti e spese in conto capitale).

Comma 7: **in vigore**	***Comma 7:*** ***testo modificato***
Sono vietati gli spostamenti di dotazioni dai capitoli iscritti nei servizi per conto di terzi in favore di altre parti del bilancio. Sono vietati gli spostamenti di somme tra residui e competenza.	Sono vietati gli spostamenti di dotazioni dai capitoli iscritti nei *titoli riguardanti le entrate e le spese per conto di terzi e partite di giro* in favore di altre parti del bilancio. Sono vietati gli spostamenti di somme tra residui e competenza.

Note

Il nuovo comma ripropone due divieti già esistenti, limitandosi a riportare la nuova denominazione della sezione di bilancio inerente i "servizi per conto di terzi" che oggi comprende anche la dicitura "e partite di giro" :

- sono vietati gli spostamenti di dotazioni iscritte nei "servizi per conto terzi e partite di giro", in favore di altre sezioni del bilancio
- sono vietati gli spostamenti delle somme tra residui e competenza

Comma 8:	***Comma 8:***

in vigore	*testo modificato*
Mediante la variazione di assestamento generale, deliberata dall'organo consiliare dell'ente entro il 30 novembre di ciascun anno, si attua la verifica generale di tutte le voci di entrata e uscita, compreso il fondo di riserva, al fine di assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio.	Mediante la variazione di assestamento generale, deliberata dall'organo consiliare dell'ente entro il *31 luglio* di ciascun anno, si attua la verifica generale di tutte le voci di entrata e uscita, compreso il fondo di riserva *ed il fondo di cassa*, al fine di assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio.

Note

La norma viene riproposta pressoché immutata, salvo:

- l'anticipo alla data del 31 luglio dell'assestamento generale di bilancio
- l'inclusione nell'assestamento generale delle valutazioni necessarie al fondo di cassa, non presente nella disciplina oggi vigente

<u>Comma9</u>: **in vigore**	***<u>Comma 9:</u>*** ***testo modificato***
Le variazioni al piano esecutivo di gestione di cui all'art. 169 sono di competenza dell'organo esecutivo e possono essere adottate entro il 15 dicembre di ciascun anno.	Le variazioni al piano esecutivo di gestione di cui all'art. 169 sono di competenza dell'organo esecutivo *salvo quelle previste dal comma 5-quater* e possono essere adottate entro il 15 dicembre di ciascun anno, *fatte salve le variazioni correlate alle variazioni di bilancio previste al comma 3, che possono essere deliberate sino al 31 dicembre di ciascun anno*.

Note

La norma disciplina i termini assegnati alla Giunta per l'approvazione delle "variazioni al Peg". Il termine ordinario permane collocato al 15 dicembre di ciascun anno. Tuttavia, essendo state introdotte rilevanti deroghe alla disciplina delle variazioni, il comma rielaborato contempla la possibilità di adeguare il Peg alle variazioni che fossero intervenute, in deroga, entro il 31 dicembre. Trattasi delle variazioni al bilancio che possono essere approvate proprio entro il 31 dicembre, disciplinate dal citato comma 3 dell'articolo in esame.

Comma X: **in vigore**	***Comma 9-bis:*** ***testo modificato***
… (non presente) …	*Le variazioni al bilancio di previsione sono trasmesse al tesoriere inviando il prospetto di cui all'articolo 10, comma 4, del D. Lgs. n. 118/2011, e successive modificazioni, allegato al provvedimento di approvazione della variazione. Sono trasmesse al tesoriere:* *a) le variazioni dei residui a seguito del loro riaccertamento* *b) le variazioni del fondo pluriennale vincolato effettuate nel corso dell'esercizio finanziario.*

Note

L'ultimo comma introduce novità nelle comunicazioni da effettuare al Tesoriere:

- all'art. 10 comma 4 del D. Lgs. n. 118/2011 è allegato un modello di prospetto che va obbligatoriamente impiegato
- inoltre sono da trasmettere al Tesoriere le variazioni dei residui effettuate con il riaccertamento
- anche le variazioni al fondo pluriennale vincolato debbono essere oggetto di trasmissione.

Comma X: **in vigore**	***Comma 9-ter:*** ***testo modificato***
… (non presente) …	*Nel corso dell'esercizio 2015 sono applicate le norme concernenti le variazioni di bilancio vigenti nell'esercizio 2014, fatta salva la disciplina del fondo pluriennale vincolato e del riaccertamento straordinario dei residui. Gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione nel 2014 adottano la disciplina prevista dal presente articolo a*

	decorrere dal 1 gennaio 2015.

Note

Ragioni di ordine operativo e di opportunità spingono il legislatore del Decreto n. 126 ad adottare questa norma transitoria che rinvia al 2016 l'applicazione delle complessa disciplina delle "variazioni" (di bilancio e di peg).

Le ragioni operative risiedono nel fatto che non tutte le fattispecie descritte e disciplinate vengono a verificarsi nel corso del primo anno di applicazione. Il primo è anno di transizione e non tutti gli istituti contabili ed i fenomeni ad essi connessi vedono immediata applicazione.

Le ragioni di opportunità possono rintracciarsi nella elevata complessità dell'applicazione dell'intero sistema, della specificità delle molteplici nuove casistiche di "variazioni" e nella conseguente necessità di approcciare "per gradi" al nuovo e definitivo assetto.

Al fine di fornire una ricostruzione organica della mutata disciplina delle variazioni di bilancio e di Peg si riporta la seguente tabella:

Classificazione Organo competente	**Tipo Variazione**	**Bilancio**		**Piano Esecutivo di Gestione**				**Termini di approvazione**
		Entrata	**Spesa**	**Entrata**	**Spesa**	**Entrata**	**Spesa**	
		Titoli Tipologie	Missioni Programmi Titoli	Categorie	Macroaggregati	Capitoli		
Consiglio	Ordinarie commi 1 e 2	X						30 novembre
	comma 3 lett. a) *istituzione di tipologie di entrata a destinazione vincolata e il correlato programma di spesa*	X						31 dicembre
	comma 3 lett. b) *istituzione di tipologie di*	X						31 dicembre

	entrata senza vincolo di destinazione, con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità disciplinate dal principio applicato della contabilità finanziaria				
	comma 3 lett. c) *l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione vincolato ed accantonato per finalità per le quali sono stati previsti*	X			31 dicembre
	comma 3 lett. d) *quelle necessarie alla re imputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate*	X			31 dicembre
	comma 3 lett. e) *le variazioni delle dotazioni di cassa di cui al comma 5-bis, lett. d)*	X			31 dicembre

	comma 3 lett. f) *le variazioni di cui al comma 5-quater, lett. b)*	X			31 dicembre
	comma 3 lett. g) *le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente*	X			31 dicembre
Giunta	Ordinarie commi 5-bis e 9		X	L'approvazione degli stanziamenti originari dei capitoli è competenza della Giunta; le variazioni sono di competenza dei Dirigenti	15 dicembre
	Ordinarie *variazioni al peg dovute alle variazioni di bilancio approvate ai sensi dell'art. 175 comma 3*		X	X	31 dicembre
	comma 5-bis lett. a) *variazioni riguardanti l'utilizzo della quota*	X	X	X	1 gennaio 30 aprile *in esercizio provvisorio*

	vincolata e accantonata del risultato di amministrazione nel corso dell'esercizio provvisorio consistenti nella mera re iscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'art. 187, comma 3-quinquies				
Giunta	comma 5-bis lett. b) *variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di programmazione negoziata, già deliberati dal Consiglio*	X			31 dicembre

Giunta	comma 5-bis lett. c) *variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese di personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'ente*	X	X	X	30 novembre
Giunta	comma 5-bis lett. d) *variazioni delle dotazioni di cassa, salvo quelle previste dal comma 5-quater, garantendo che il fondo di cassa alla fine dell'esercizio non sia negativo*	X	X	X	
Giunta	comma 5-bis lett. e) *variazioni riguardanti il fondo pluriennale vincolato di cui all'articolo 3, comma 5 del D. Lgs. n. 118/2011, effettuate entro i termini di approvazione del rendiconto in deroga al comma 3*	X	X	X	1 gennaio 30 aprile
Giunta	comma 5-quater lett. a) *le variazioni dei capitoli appartenenti ai macroaggregati riguardanti i trasferimenti correnti, i*			X	15 dicembre

	contributi agli investimenti, ed ai trasferimenti in conto capitale				
Dirigenti	comma 5-quater lett. a) *le variazioni compensative del piano esecutivo di gestione fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, limitatamente ai capitoli dotati dello stesso codice di quarto livelli del piano dei conti*			X	30 dicembre
Dirigenti	comma 5-quater lett. b) *le variazioni di bilancio fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, in termini di competenza e di cassa, escluse quelle previste dall'articolo 3, comma 5, del D. Lgs. n. 118/2011. Le variazioni di bilancio riguardanti le variazioni del fondo pluriennale vincolato sono comunicate trimestralmente alla Giunta*	X FPV (non per l'istituzione di FPV)	X FPV (non per l'istituzione di FPV)	X FPV (non per l'istituzione di FPV)	30 novembre

Dirigenti	comma 5-quater lett. c) *le variazioni di bilancio riguardanti l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, in termini di competenza e di cassa, secondo le modalità previste dall'articolo 187, comma 3-quinqies*	X	X	X	1 gennaio 30 aprile
Dirigenti	comma 5-quater lett. d) *le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente*			X	
Dirigenti	comma 5-quater lett. e) *le variazioni necessarie per l'adeguamento delle previsioni, compresa l'istituzione di tipologie e programmi, riguardanti le*			X	

	partite di giro e le operazioni per conto di terzi				

Si passa ora a prendere in considerazione le rilevanti modifiche che si intenderebbe apportare alla disciplina della "**gestione del bilancio**", con particolare riferimento alle "**entrate**". Gli argomenti sono contenuti agli artt. 178, 179, 180 e 181 TUEL.

L'art. **178**, che disciplina le fasi dell'entrata non è oggetto di modifica. Permane pertanto la tripartizione in "accertamento, riscossione e versamento". A cambiare saranno alcuni elementi costitutivi delle fasi, in ragione dell'applicazione della nuova classificazione di bilancio e del "principio della competenza finanziaria potenziata". Di seguito i dettagli delle modifiche.

Art. 179 - Accertamento, modificato come segue:

Comma 1: **in vigore**	***Comma 1:*** ***testo modificato***
L'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza.	L'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza. *Le entrate relative al titolo "Accensione prestiti" sono accertate nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio.*
Note Si osserva che l'integrazione apportata al comma in parola rientra coerentemente in quanto già esplicitato nel "principio della competenza finanziaria potenziata". Si legge infatti nel principio che il carattere "autorizzatorio" del bilancio non è esclusivamente pertinente la consistenza degli stanziamenti di "spesa", ma connota anche le scritture di previsione delle "entrate" che comportano indebitamento. La specificazione, ancorché possa apparire a carattere pleonastico, risulta necessaria e complementare a quanto affermato nel "principio". Difficile rintracciare nei dati	

esperienziali un'amministrazione che abbia proceduto all'accensione di prestiti, senza che questi fossero previsti in bilancio. Tuttavia la puntualizzazione del legislatore della riforma nulla intacca dei fondamenti della contabilità pubblica, mentre impone una adozione di decisioni di indirizzo preventive, rispetto alla contrazione di debito, obbligando così l'ente a contemplare gli inevitabili cascami che qui di seguito possiamo così riassumere:

- la contrazione di debito è funzionalmente ed obbligatoriamente destinata alla realizzazione di "investimenti" che abbiamo effetto incrementativo del patrimonio dell'ente
- questo impone che la previsione di entrata sia accompagnata da una precisa definizione della destinazione di spesa della risorsa da attivare; nella maggioranza dei casi infatti si tratterà inoltre di rivedere anche la programmazione delle opere pubbliche, stante che tale è la più diffusa destinazione del ricorso al debito; si potrebbe anzi, più correttamente, invertire l'ordine dei fattori, dove la decisione di assunzione di prestiti rappresenta una conseguenza della programmazione di opere pubbliche; ne risulta dunque una necessaria previsione combinata tra opera da realizzare (originariamente non prevista nei documenti di programmazione) e fonti di finanziamento necessarie
- la consistenza complessiva del debito contratto da una pubblica amministrazione locale è soggetta a precise limitazioni che il legislatore, negli ultimi anni, ha contenuto entro parametri molto restrittivi; si è transitati dalla vecchia disciplina che prevedeva il valore degli interessi per debito entro il 25% delle entrare accertate ai primi tre titoli, al 12%, all'attuale 8%
- l'assunzione di indebitamento richiede, naturaliter, la verifica di sostenibilità degli equilibri complessivi delle risorse; occorre pertanto una valutazione dell'impatto prodotto dalla restituzione del capitale e dal pagamento degli interessi, con relative appostazioni delle dovute previsioni negli esercizi del bilancio pluriennale, ove inizierà l'ammortamento del prestito.

Questi elementi impongono che il carattere autorizzatorio delle previsioni sia da considerare esteso anche a questa precisa tipologia di entrata. Resta immutata, per tutte le altre entrate, la possibilità di accertare importi maggiori alle previsioni, con successivo trattamento dell'avanzo finanziario che ne deriverebbe, in ragione della natura specifica del cespite.

Occorre infine precisare la portata e il significato del mantenimento inalterato del primo periodo del comma in esame. I requisiti dell'accertamento permangono gli stessi cinque di sempre: 1) la ragione del credito; 2) il titolo giuridico; 3) il debitore; 4) la somma da pagare; 5) la relativa **scadenza**.

Per effetto dell'applicazione della riforma ed in particolare del "principio della competenza finanziaria potenziata", la **scadenza** non è più un requisito di pari rango rispetto agli altri elencati. Essa assume infatti una ulteriore valenza, poiché rappresenta il fattore guida che dirime la scelta dell'esercizio su cui imputare l'accertamento. Sarà pertanto necessario che tale elemento sia noto, non solo in quanto elemento costitutivo del corretto accertamento, bensì in qualità di fattore che consente di selezionare, tra le annualità del pluriennale, su quale degli esercizi finanziari debba essere collocata la scrittura.

Ciò fa della **scadenza** una sorta di super-requisito. Il legislatore non ha ritenuto necessario modificare la stesura del comma in parola. Deve tuttavia essere ben chiaro agli operatori che il rilievo di tale fattore è previsto e disciplinato, in tutta la sua portata innovativa, nell'ambito delle specificazioni che dettagliatamente esplicitate nel "principio contabile".

Sul piano operativo si suggerisce agli enti la realizzazione di una tabella, a mo' di "manuale delle procedure", che contenga un completo censimento delle entrate di

competenza dell'amministrazione, con indicazione della relativa scadenza ed indicazione del riferimento, normativo e/o regolamentare, dal quale è disciplinata o desumibile la scadenza medesima. Si tratta di elaborare una matrice informativa semplice ed efficace, che non obblighi al trattamento episodico degli accertamenti al manifestarsi degli atti gestionali che generano la necessità di contabilizzare la relativa entrata.

<u>Comma 2</u>: **in vigore**	***<u>Comma 2:</u>*** ***testo modificato***
L'accertamento delle entrate avviene: *a)* per le entrate di carattere tributario, a seguito di emissione di ruoli o a seguito di altre forme stabilite per legge; *b)* per le entrate patrimoniali e per quelle provenienti dalla gestione di servizi a carattere produttivo e di quelli connessi a tariffe o contribuzioni dell'utenza, a seguito di acquisizione diretta o di emissione di liste di carico; *c)* per le entrate relative a partite compensative delle spese, in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa; *d)* per le altre entrate, anche di natura eventuale o variabile, mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici.	L'accertamento delle entrate avviene, *distinguendo le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del D. Lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni, seguendo le seguenti disposizioni*: *a)* per le entrate di carattere tributario, a seguito di emissione di ruoli o a seguito di altre forme stabilite per legge; *b)* per le entrate patrimoniali e per quelle provenienti dalla gestione di servizi a carattere produttivo e di quelli connessi a tariffe o contribuzioni dell'utenza, a seguito di acquisizione diretta o di emissione di liste di carico; *c)* per le entrate relative a partite compensative delle spese *del titolo "Servizi per conto di terzi e partite di giro"*, in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa; *c-bis) per le entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche a seguito della comunicazione dei dati identificativi dell'atto amministrativo di impegno dell'amministrazione erogante relativo al contributo o finanziamento;* *d)* per le altre entrate, anche di natura eventuale o variabile, mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici, *salvo i casi*

	tassativamente previsti nel principio applicato della contabilità finanziaria, per cui è previsto l'accertamento per cassa.

Note

Alcune specificazioni di rilievo sulle modifiche al comma 2 che elenca le possibili modalità di accertamento delle entrate:

- in primo luogo la separata rappresentazione che si deve in contabilità delle entrate a carattere ricorrente e non ricorrente; la distinzione avviene per mediante l'attribuzione dei codici di "transazione" previsti dagli artt. 5 e 6 del D. Lgs. n. 118/2011; scopo della norma è quello di porre in evidenza l'entità delle risorse di cu si dispone ciclicamente in ogni esercizio, separandole da quelle che hanno carattere di eccezionalità; in tal modo si potrà valutare la destinazione delle somme sul versante della "spesa", evitando di finanziare attività ricorrenti con entrate NON ricorrenti; si tratta di uno degli strumenti conoscitivi, di trasparenza delle scritture contabili, funzionali al mantenimento degli equilibri di bilancio, più in generale, alla sostenibilità dell'esercizio delle funzioni di competenza;
- la specificazione indicata alla lettera c) appare pleonastica e tuttavia serve a circoscrivere il trattamento della eccezione alle scritture dei "servizi per conto di terzi e delle partite di giro";
- l'introduzione della lettera c-bis) pare invece una precisazione quanto mai opportuna; amministrazioni virtuose e corrette nella tenuta delle scritture contabili hanno da sempre adottato il contenuto della nuova disposizione e tuttavia, al contrario, la presenza in alcuni bilanci di cospicui residui correlati, attivi e passivi, relativi a poste di trasferimento/contributo, testimonia quanto l'accertamento per fonti esogene sia avvenuto in modo molto superficiale ed approssimativo; è stata prassi purtroppo diffusa quella di accertare somme sulla base di comunicazioni mere deliberazioni di indirizzo, ad esempio, delle Giunte Regionali; in questi casi gli atti prodotti dall'organo hanno magari il solo scopo di adozione di meri "piani di riparto", indicazioni di indirizzo, cui debbono, necessariamente, fare seguito provvedimenti gestionali degli uffici competenti, che abbiano ad oggetto la costituzione del credito in favore dei soggetti individuati; questo deve essere accompagnato dalla corrispondente scrittura contabile sul bilancio dell'amministrazione che assegna il contributo; come indica correttamente la novella del testo di legge, l'atto amministrativo che assume l'impegno (non solo giuridico, ma soprattutto di spesa);
- la lettera d) da ultimo fa rimando alla casistica degli "accertamenti per cassa" consentiti quali eccezioni alla regola e previsti, in tal senso, dal principio della competenza finanziaria potenziata; la norma attribuisce il carattere della "tassatività" alle indicazioni contenute nel "principio"; se ne desume che non siano consentiti trattamenti difformi dalla regola generale che non trovano esplicita menzione in tale (nuova) fonte di disciplina.

<u>Comma 3</u>: **in vigore**	***<u>Comma 3:</u>*** ***testo modificato***
Il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione	Il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione

di cui al comma 2, ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili, secondo i tempi ed i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'ente	di cui al comma 2, ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili, secondo i tempi ed i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'ente, *nel rispetto di quanto previsto dal presente decreto e dal principio generale della competenza finanziaria e dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del D. Lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni.*

Note

La norma viene riproposta immutata nella sua formulazione d'origine, con l'aggiunta del riferimento alle disposizioni del TUEL e del principio "generale ed applicato" della competenza finanziaria. Se ne desume che le procedure operative sancite dal "regolamento di contabilità" dell'ente dovranno essere conformi alle disposizioni generali del testo unico, nonché prendere a riferimento le indicazioni contenute nei principi.

Il "principio applicato della competenza finanziaria" al punto 3.1 inerente l'accertamento dell'entrata recita che questo *"si perfeziona mediante l'atto gestionale con il quale vengono verificati ed attestati i requisiti anzidetti e con il quale si da atto specificamente della scadenza del credito in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione"*.

Come noto il TUEL identifica nella "determinazione" (dirigenziale, o del responsabile del servizio competente) l'atto tipico per l'assunzione degli impegni della spesa. Con riferimento agli accertamenti il legislatore non ha ritenuto necessario obbligare le amministrazioni all'adozione di tale provvedimento specifico. È opinione di chi scrive che sia preferibile assumere "determinazioni di accertamento" e pertanto prevedere tale adempimento nell'ambito del Regolamento di Contabilità.

Tale orientamento è motivato dalla necessità di assegnare un crisma formale alla prima fase di gestione delle entrate ed evitare così fenomeni critici sul piano operativo, che rischiano di riverberare conseguenze negative anche sulla corretta gestione delle risorse di bilancio. In particolare:

- stabilire un pieno parallelismo tra procedure di spesa e di entrata, evita che gli accertamenti vengano trattati con superficialità dagli operatori e dai responsabili dei settori dell'amministrazione
- il concretizzarsi degli elementi costitutivi dell'accertamento dovrebbe essere accompagnato dalla medesima considerazione dell'impegno della spesa: sorge un'obbligazione giuridica; ciò dovrebbe indurre all'immediata emissione del provvedimento, anche se il legislatore non impone, come per la spesa, l'attestazione di "copertura finanziaria"
- si eviterebbe così anche l'onerosa prassi, ancora in uso presso molte amministrazioni, della raccolta a fine esercizio di tutte "le carte" poste a fondamento degli accertamenti (vedi ad esempio le comunicazioni delle Regioni dell'assegnazione di finanziamenti), finalizzata alla elaborazione del "rendiconto" e, sino ad oggi, magari orientata anche agli adempimenti di cui all'art. 183 comma 5, cioè all'assunzione degli impegni di spesa correlati ad entrate aventi vincolo di destinazione

La riforma avrebbe potuto ben fissare una nuova regola in argomento, imponendo almeno nelle indicazioni di principio l'emissione di "determinazioni" quale atto tipico dell'accertamento di entrata, facendo magari salve le eccezioni ove tale procedimento appare di difficile adozione. Non è stato fatto e tuttavia nelle nuove regole di contabilizzazione pare di scorgere fondate ragioni per avviare tale prassi, anche mediante preventiva formulazione di una disciplina specifica da inserire nel

"regolamento di contabilità".

In particolare si segnala che è proprio l'applicazione della "competenza finanziaria potenziata" a richiedere implicitamente l'emissione di un provvedimento tipico come la determinazione dirigenziale, in sede di accertamento dell'entrata. In applicazione della riforma sarà infatti necessario indicare puntualmente gli esercizi di scadenza dell'obbligazione attiva perfezionata. Ciò sarà funzionale alla individuazione degli esercizi su cui imputare la scrittura contabile e, nel caso di entrate aventi vincolo di destinazione, la funzionalità delle informazioni sulle entrate si riversa, naturaliter, sulla relazione che corre con la contabilizzazione delle spese correlate. In tale complessa procedura di elaborazione delle scritture contabili occorrerà prendere in considerazione la manifestazione combinata della esigibilità di entrata, con il cronoprogramma di manifestazione della spesa ed attivare così anche l'alimentazione delle poste contabili del "fondo pluriennale vincolato". Con ogni evidenza questi passaggi meritano di essere sussunti in atto amministrativi del rango della determinazione, anche per consentire al Servizio Finanziario tutti i controlli di competenza e le successive contabilizzazioni.

Se ne desume che le determinazioni paiono lo strumento amministrativo maggiormente idoneo. Se ne suggerisce l'adozione.

Comma X: **in vigore**	***Comma 3-bis:*** ***testo modificato***
…. (non presente) ….	*L'accertamento dell'entrata è registrato quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate il cui diritto di credito non venga a scadenza nello stesso esercizio finanziario. E' vietato l'accertamento attuale di entrate future, le entrate sono registrate nelle scritture contabili anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.*

Note

Si osserva che la norma per il suo carattere di "fondamento" della nuova disciplina, anziché essere relegata a comma aggiunto dell'art. 179, avrebbe dovuto trovare migliore collocazione nell'ambito del comma 1. Sarebbe utile che ne venga colta la rilevanza per la definizione di una più lineare linea logica nella lettura ed interpretazione della complessiva disciplina.

Nel merito l'introduzione della nuova regola di contabilizzazione tra le "disposizioni di legge" pare attribuire alla norma il giusto rango, nel contesto delle fonti del diritto. La disposizione ad oggi ha trovato posto esclusivamente nell'ambito dei principi "generale ed applicato" della competenza finanziaria. Si è avuta occasione in

passato, in questa stessa rivista (numero di dicembre 2013), di esprimere un commento critico a tale impostazione, di cui si sono evidenziati alcuni limiti:

- l'avvicinamento al modello "anglosassone" di elaborazione di "principi" dovrebbe essere accompagnato da una corposa "delegificazione" che invece non appare nell'orizzonte della riforma;

- l'impianto e la dinamica di funzionamento della "gerarchia delle fonti" nel nostro ordinamento non favoriscono l'innesto di un ulteriore fattore di regolamentazione, se non accompagnato dalla precisa collocazione dello stesso nella filiera, con conseguente chiara definizione della portata cogente;

- il lessico dei principi genera elevate difficoltà interpretative nel rapporto che questi devono avere con la disciplina normativa (positiva) che permane, almeno per gli enti locali, nell'ambito del TUEL, per altro raro esempio di chiarezza e coerenza di sistema.

È pertanto da salutare positivamente la collocazione della disposizione tra le **fonti** (italiane e non anglosassoni) del **diritto**.

Ulteriori note:

- la norma chiarisce che l'accertamento dell'entrata deve essere effettuato al momento in cui si perfeziona l'obbligazione giuridica attiva per l'amministrazione; viene sgombrato così il campo da ogni possibile equivoco su paventate contabilizzazioni "a posteriori", dovute al manifestarsi in esercizi successivi delle scadenze del credito;
- sarà, semmai, l'imputazione a dover essere collocata all'esercizio "futuro", ove la scadenza e dunque il titolo a riscuotere, non si manifestasse nel medesimo anno in cui sorge l'obbligazione;
- è infatti vietato accertare (o meglio **imputare**) in un dato esercizio (magari quello in cui sorge l'obbligazione), entrate la cui esigibilità si manifesti in esercizi futuri; l'obiettivo del legislatore è quello di dare piena manifestazione in bilancio delle entrate per le quali sia maturato "anche" il diritto alla riscossione;
- l'ultimo periodo sancisce un principio già presente nell'ordinamento contabile che impone la piena manifestazione dei crediti, anche quando questi, per loro natura, fossero destinati a poste compensative, ove la movimentazione di cassa abbia carattere meramente formale e non sostanziale.

Art. 180 - Riscossione, modificato come segue:

Comma 1: **in vigore**	***Comma 1:*** ***testo modificato***
La riscossione costituisce la successiva fase del procedimento dell'entrata, che consiste nel materiale introito da parte del tesoriere o di altri eventuali	

incaricati della riscossione delle somme dovute all'ente.	*… (nessuna modifica) …*
Note Nulla si osserva con riferimento al comma 1 che resta immutato.	

Comma 2: **in vigore**	***Comma 2:*** ***testo modificato***
La riscossione è disposta a mezzo di ordinativo di incasso, fatto pervenire al tesoriere nelle forme e nei tempi previsti dalla convenzione di cui all'articolo 210.	*… (nessuna modifica) …*
Note Nulla si osserva con riferimento al comma 2 che resta immutato.	

Comma 3: **in vigore**	***Comma 3:*** ***testo modificato***
L'ordinativo d'incasso è sottoscritto dal responsabile del servizio finanziario o da altro dipendente individuato dal regolamento di contabilità e contiene almeno: *a*) l'indicazione del debitore; *b*) l'ammontare della somma da riscuotere;	L'ordinativo d'incasso è sottoscritto dal responsabile del servizio finanziario o da altro dipendente individuato dal regolamento di contabilità e contiene almeno: *a*) l'indicazione del debitore; *b*) l'ammontare della somma da riscuotere;

1. In seguito, *d*) gli eventuali vincoli di destinazione delle somme; *e*) l'indicazione delle risorse e del capitolo di bilancio cui è rilevata l'entrata, distintamente per residui e competenza; *f*) la codifica; *g*) l'esercizio progressivo; *h*) l'esercizio finanziario e la data di emissione;	1. In seguito, *d*) gli eventuali vincoli di destinazione delle somme *delle somme derivanti dalla lettera* **d) dell'articolo 18, del presente**; *e*) l'indicazione delle risorse e del capitolo di bilancio cui è rilevata l'entrata *e le relative fattispecie* distintamente per residui e competenza; *f*) la codifica *e relativa*; *g*) l'esercizio progressivo; *h*) l'esercizio finanziario e la data di emissione; *i*) *la codifica SIOPE di cui all'art. 14 della legge n. 196/2009 e delle relative transazioni elementari di cui all'articolo 2, lettera f), del decreto n. 118/2011.*
Note: Il comma 1 sexies aggiunto soltanto ultima successiva modifiche/integrazioni dovrà che sarà a disposizione di bilancio ed all'armonizzazione dei codici di transazione di cui agli art. 5, c. 1 ed 18 legge n. 196/2011.	

Gemma A in vigore	Gemma A testo modificato
Il versione dico necessaria senza pregiudizio per i diritti dell'utente, la riscossione di ogni somma, versata in favore dell'ente, anche senza la preventiva emissione di reddonato d'incasso. In tale ipotesi il tesoriere ne	Il versione dico necessaria senza pregiudizio per i diritti dell'utente, la riscossione di ogni somma, versata in favore dell'ente, *a seguito di entrate di cui al comma 4-ter,* anche senza la preventiva emissione di reddonato d'incasso. In tale ipotesi il tesoriere ne dà immediata comunicazione

dà immediata comunicazione all'ente, richiedendo la regolarizzazione.	all'ente, richiedendo la regolarizzazione. *L'ente procede alla regolarizzazione dell'incasso entro i successivi 60 giorni e, comunque, entro i termini previsti per la resa del conto del tesoriere.*

Note

La norma impone all'istituto bancario che svolge il servizio di tesoreria di accettare ogni somma versata in favore dell'ente.

Le integrazioni apportate al comma hanno a riguardo due aspetti:

- la precisazione riferita all'ulteriore comma 4-ter di nuova formulazione e che impone il limite dello stanziamento di entrata per gli incassi derivanti da accensione di prestiti; la disposizione si pone in linea coerente con l'espressa estensione del carattere autorizzatorio del bilancio alle previsioni di entrate per "accensione di prestiti", già segnalata e commentata all'art. 179 comma 1
- viene poi fissato un temine temporale per la "regolarizzazione" degli incassi che il tesoriere effettua senza disporre dell'ordinativo (o reversale); il limite è stabilito in 60 giorni che si presume decorrano dalla comunicazione che il tesoriere è obbligato a dare dell'avvenuto incasso; il termine non può spingersi oltre il 31 gennaio, data entro cui il tesoriere deve rilasciare il proprio all'amministrazione, per la successiva elaborazione del rendiconto.

Comma X: **in vigore**	***Comma 4-bis:*** ***testo modificato***
… (non presente) …	*Gli ordinativi di incasso che si riferiscono ad entrate di competenza dell'esercizio in corso sono tenuti distinti da quelli relativi ai residui, garantendone la numerazione unica per esercizio e progressiva. Gli ordinativi di incasso, sia in conto competenza sia in conto residui, sono imputati contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere ha incassato le relative entrate, anche se la comunicazione è pervenuta all'ente nell'esercizio successivo.*

Note

Il comma è di nuova introduzione nell'ordinamento. Non pare di ravvisarvi significativi rilievi rispetto a quanto già ordinariamente gestito da amministrazioni e istituti tesorieri. L'unica precisazione è relativa alla "copertura normativa" che viene accordata dal legislatore alla emissione di ordinativi di riscossione successivi al 31 dicembre, per "sospesi" incassati entro tale data, ma comunicati all'ente successivamente (cioè a gennaio).

Comma X: **in vigore**	***Comma 4-ter:*** ***testo modificato***
… (non presente) …	*Gli incassi derivanti dalle accensioni di prestiti sono disposti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di cassa.*
Note Il comma introdotto è "norma di chiusura" del sistema e discende dall'estensione del carattere autorizzatorio alle entrate per accensione di prestiti.	

Comma X: **in vigore**	***Comma 4-quater:*** ***testo modificato***
… (non presente) …	*È vietata l'imputazione provvisoria degli incassi in attesa di regolarizzazione alla partite di giro*
Note La norma è del tutto nuova e vorrebbe interrompere, con una prescrizione di divieto, la prassi applicata dalle amministrazioni di collocazione provvisoria alle "partite di giro", di incassi comunicati dal tesoriere e per i quali non sia agevole individuare l'esatta collocazione tra le poste effettive del bilancio.	

Comma X: **in vigore**	***Comma 4-quinquies:*** ***testo modificato***

… (non presente) …	*Gli ordinativi d'incasso non riscossi entro il termine dell'esercizio sono restituiti dal tesoriere all'ente per l'annullamento e la successiva emissione nell'esercizio successivo in conto residui.*
Note Norma non presente nell'ordinamento che tuttavia impone una procedura già ampliamente attuata dalle amministrazioni.	

Comma X: **in vigore**	***Comma 4-sexies:*** ***testo modificato***
… (non presente) …	*I codici di cui al comma 3, lettera h-ter), possono essere applicati all'ordinativo di incasso a decorrere dal 1 gennaio 2016.*
Note Norma di rinvio all'esercizio 2016 dell'inserimento, nell'ordinativo di incasso, della codifica SIOPE e della codifica relativa alla transazione.	

Si passa a prendere in considerazione le rilevanti modifiche che si intenderebbe apportare alla disciplina della "**spesa**". Gli argomenti sono contenuti agli artt. 182, 183, 184 e 185 del TUEL.

L'art. **182**, che disciplina le fasi della spesa non è oggetto di ipotesi di modifica. Permane pertanto la suddivisione in "impegno, liquidazione ordinazione e pagamento". Rilevanti cambiamenti investono invece la qualificazione dei requisiti e le dinamiche di gestione che caratterizzano la fase dell'impegno. La liquidazione non subisce modifiche. Ordinativo e Pagamento vanno soggetti ad alcuni adeguamenti.

Di seguito i dettagli delle modifiche.

Art. 183 – Impegno di spesa, modificato come segue:

Comma 1: **in vigore**	***Comma 1:*** ***testo modificato***
L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata ai sensi dell'articolo 151.	L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione *e la relativa scadenza* e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata ai sensi dell'articolo 151.

Note

L'art. 183 è uno dei cardini del sistema contabile. Disciplina le modalità di assunzione degli impegni, prima delle fasi di gestione della spesa, e sostanzia così il carattere "autorizzatorio" del bilancio, in contabilità finanziaria. Per comprendere la portata innovativa della apparentemente "piccola" modifica introdotta dalle parole "*e la relativa scadenza*", si ripercorre l'evoluzione storica che ha avuto questo fondamentale istituto giuridico-contabile.

Per non risalire alla normativa ancora precedente, il comma 1 dell'art. 20 del D.P.R. n. 421/1979, nel disciplinare l'impegno della spesa così recitava: "*Gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dello stanziamento di competenza iscritto in ciascun capitolo del bilancio in corso*". Nessun'altra qualificazione dei requisiti necessari ad attivare tale fase veniva imposta dalla norma. Com'è noto agli operatori che hanno dato attuazione a questo assetto normativo, gli impegni di spesa si sostanziavano nell'assegnare vincolo/destinazione alle somme stanziate nel bilancio di previsione. Ne derivavano impegni a carattere assolutamente generico, tipo "acquisto di carta per fotocopie", senza che tali scritture contabili venissero poi assoggettate a revisioni anche quando, scaduto l'esercizio di competenza su cui erano state assunte, nessuna successiva operazione gestionale fosse stata posta in essere. Venivano così conservate a "residuo passivo" scritture contabili che potremmo considerare "*sine causa*", se si fa eccezione per il solo generico vincolo di destinazione. I Conti di Bilancio (o Conti Consuntivi) contenevano pertanto considerevoli somme conservate a residuo. Da queste si procedeva ad attingere in esercizi successivi, usando i residui come fossero "fondi di riserva", per spese la cui manifestazione concreta e operativa non era certo ascrivibile all'esercizio di imputazione della contabilizzazione. Tale prassi ha recato una serie di criticità di cui il legislatore, già nel 1995 con il D. Lgs. n. 77, ha preso consapevolezza e tentato di risolvere. Se ne segnalano alcune:

- la consistenza dei residui passivi conservati in bilancio aveva proporzioni molto elevate
- l'imputazione delle spese era troppo spesso disallineata rispetto all'esercizio in cui avveniva il "consumo del fattore produttivo" (per usare una terminologia cara agli aziendalisti)
- ne risultavano gravemente falsate le risultanze di bilancio, ove le somme formalmente pertinenti una data annualità, in realtà non corrispondevano alle effettivamente spese, per le quali cioè si fossero concretizzate obbligazioni verso terzi
- le previsioni di bilancio, nel calcolo del fabbisogno finanziario di spesa, potevano risultare fortemente alterate se elaborate sulla base di dati degli anni precedenti, così scarsamente attendibili

È con la riforma del 1995 che il legislatore pone mano a tali distorsioni, puntando sull'introduzione di un requisito fondamentale per l'assunzione degli impegni: la presenza di un'**obbligazione giuridicamente perfezionata**. Il citato D. Lgs. n. 77, oggi confluito per intero nel TUEL, ha fornito l'impianto dell'attuale fisionomia dell'impegno di spesa, proprio premettendo che la prima fase della spesa si possa correttamente configurare "a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata". È infatti dalla presenza dell'obbligazione che poi discendono gli ulteriori requisiti così come elencati dalla norma:

- il soggetto creditore
- la somma da pagare

Il "vincolo" sulle previsioni di bilancio poi sostanzia l'operazione di impegno da compiere sul libro mastro, in contabilità. La riforma del '95 ha così inteso rafforzare l'apposizione del vincolo di destinazione alle somme previste in bilancio, obbligando alla conservazione a "residuo passivo" di quelle poste che fossero supportate dalla presenza completa di tutti i requisiti richiesti proprio dal comma 1 dell'attuale art. 183 del TUEL. La disciplina complessiva è infatti data dalla combinazione di quanto disposto da tale articolo, con il successivo art. 190 (Capo III "Risultato di amministrazione e residui"), che regolamenta la conservabilità a residuo delle somme iscritte in bilancio. Recita il comma 2 dell'art. 190 del TUEL: "*E' vietata la conservazione nel conto dei residui di somme non impegnate ai sensi dell'articolo 183*". Se ne deduce che il trascinamento delle scritture a residuo è condizionato, almeno, al manifestarsi di un'obbligazione verso terzi, ove sia noto a chi debbono essere pagate le somme, che siano precisamente note nel loro ammontare. La riforma ha prodotto risultati apprezzabili, impedendo la formazione di residui così detti " di stanziamento", contendo il fenomeno della loro formazione non supportata dal manifestarsi effettivo della spesa.

Si è aperto poi un versante critico, prontamente risolto, legato alla copertura finanziaria da garantire alle procedure di selezione dei soggetti beneficiari degli impegni della spesa (siano essi soggetti contraente per lavori, servizi o forniture, siano essi destinatari di trasferimenti). Se infatti la corretta assunzione di un impegno deve essere corredata dall'obbligazione giuridicamente perfezionata, come assicurare copertura e dunque preventiva verifica delle disponibilità finanziaria a quei procedimenti amministrativi destinati a selezionare contraenti o beneficiari di contributi/trasferimenti? In tal caso il legislatore è intervenuto introducendo l'istituto contabile della "**prenotazione**", sino ad allora (1995) non presente nell'ordinamento contabile. La disciplina è tutt'oggi contenuta al comma 3 dell'art. 183 in commento. Se ne rinvia la trattazione, alla luce dell'attuale riforma, in commento del successivo comma 3.

La riforma in corso di sperimentazione e di prossima entrata in vigore, compie un ulteriore rilevante passo nella medesima direzione intrapresa dal D. Lgs. n. 77. Inserire la "scadenza" tra i requisiti dell'impegno non significa solo imporre il presidio di un ulteriore fattore, di un elemento aggiunto sino ad oggi non tenuto in conto. Lo scopo è quello stringere ulteriormente le maglie, ritenute ancora troppo larghe, entro le quali consentire la contabilizzazione degli impegni, cioè la scelta dell'esercizio su cui imputare la scrittura contabile. La corretta interpretazione della nuova norma richiede infatti di iscrivere in un dato esercizio impegni per quelle obbligazioni per le quali si manifesti la "scadenza". Recita il "Principio della competenza finanziaria", già commentato sulle pagine di questa Rivista: "*Le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza*". Poi ancora: "*La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile*". Il concetto di scadenza si lega a quello di esigibilità e l'estensore del "Principio" ne àncora la definizione alle pronunce di una consolidata giurisprudenza civile della Corte di Cassazione, che qualifica come "**esigibile**" un "*credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito quindi pretenderne l'adempimento*".

Ne scaturiscono due conseguenze sulle quali occorre chiarezza e interpretazione inequivocabile:

- gli impegni si devono assumere al momento del sorgere dell'obbligazione; nessuna dilazione di tempi è consentita, in ragione del fatto che la scadenza venga a manifestarsi in esercizi successivi; in altri termini, è sempre stato e permane necessario dare piena copertura finanziaria alle obbligazioni giuridiche passive, al momento della loro contrazione
- la "scadenza/esigibilità" rappresenta il criterio che guida la selezione/individuazione dell'esercizio (o degli esercizi) su cui effettuare l'imputazione della scrittura contabile

La "scadenza" è un fattore che è sempre presente nei rapporti obbligazionari aventi natura patrimoniale. Tuttavia sino ad oggi la sua manifestazione non ha mai avuto rilievo e non ha condizionato le procedure contabili. Ora tale elemento invece interviene tra gli altri requisiti assumendo, al pari di quanto si è detto per la gestione delle entrate nel contributo al precedente numero di giugno della Rivista, la caratteristica di "super-requisito". Ciò in virtù del fatto che su di essa è incardinata la modifica alle regole di contabilizzazione. Non solo tale elemento deve essere presente e conosciuto, ma diventa imprescindibile per la selezione dell'esercizio su cui effettuare la scrittura.

Occorre precisare, a scanso di equivoci emersi in sede di applicazione sperimentale, che per "scadenza" **<u>NON</u>** <u>si intende</u>:

- il **pagamento**, poiché tale ultima operazione, vincolata ad ulteriore disciplina, vedi gli obiettivi di Patto di Stabilità, significa "esazione", non "esigibilità";
- la **scadenza inserita in fattura**, poiché tale termine è sempre riferito al successivo pagamento
- l'**atto di liquidazione**, che interviene successivamente; semmai una somma potrà considerarsi in scadenza, ove sia "liquidabile", cioè possa essere oggetto delle operazioni di verifica che sostanziano la liquidazione e che alimentano il (successivo) "atto".

La "scadenza" indica il momento in cui il soggetto creditore dell'amministrazione pubblica matura il diritto di vantare il credito, "*senza ulteriori ostacoli*", come sottolinea la Corte di Cassazione. Senza che la soddisfazione del credito sia assoggettata ad alcun ulteriore adempimento. Sarà pertanto necessario riferirsi ai termini contrattuali ove saranno sanciti, da domani con maggiore puntualità, i "momenti" in cui i soggetti contraenti della pubblica amministrazione possono considerare "esigibile", in tutto o in parte i propri crediti.

In proposito si considerino le molteplici modalità di "liquidabilità" delle somme oggetto di impegno che sono legate a tempi e modalità di esecuzione delle prestazioni richieste. Vi sono debiti che maturano in un'unica soluzione e debiti che si manifestano con cadenze bimestrali, trimestrali e così via. Vi sono debiti che vanno soggetti a cronoprogrammi di realizzazione, con liquidazioni per "stati di avanzamento", come nel caso dei lavori (dalle manutenzioni ordinarie alla realizzazione di nuovi immobili). Si tratta di fenomeni con differenti profili di complessità e una numerosa variabilità di fattispecie. Non è questa la sede per una completa disamina, realizzazione di una banca dati tanto ciclopica quanto operativamente molto utile. Si faccia tuttavia riferimento alla dettagliata casistica contemplata dal più volte citato "Principio della competenza finanziaria applicato", allegato del D. Lgs. n. 118/2011.

Per un presidio preventivo delle criticità che possono emergere dal maneggiare il nuovo elemento costitutivo degli impegni della spesa (la "scadenza") nonché per un buon governo delle contabilizzazioni, si suggeriscono agli operatori le seguenti due macro-attività:

- "armonizzazione" (è giusto il caso di dire) delle modalità con cui vengono trattate le attività contrattuali dell'amministrazione. In altri termini si suggerisce che la dirigenza dell'ente concordi l'esplicitazione, con formule omogenee nelle norme contrattuali, delle modalità con cui si manifesteranno le scadenze dei crediti vantati dai contraenti. In ogni caso vengano dichiarate in modo espresso ed inequivocabile esigibilità/scadenza dei debiti. Ciò faciliterà la contabilizzazione dei necessari impegni di spesa, che altrimenti andrà soggetta a incertezze e rettifiche, rispettivamente rischiose e onerose.
- censimento di tutti i regolamenti dell'ente, allo scopo di evidenziare tutte le disposizioni dalle quali possano discendere più o meno precise indicazioni sulla manifestazione delle scadenze di spesa. L'attività delle amministrazioni non si esaurisce in quella contrattuale con soggetti selezionati in base alla relativa normativa, ma si sostanza anche in azioni a carattere "autoritativo", per solito normate da regolamenti autonomi, redatti e approvati senza tenere conto del "fattore scadenza", allora non rilevante. Tale attività consentirà di raccogliere preventivamente preziose informazioni e di verificare le necessarie rettifiche ai regolamenti stessi, che rendano le discipline compatibili con il nuovo sistema contabile. Si pensi, a titolo esemplificativo, al regolamento che, a norma dell'art. 12 della Legge n. 241/90, disciplina l'assegnazione e l'erogazione di contributi e provvidenze economiche di varia natura. È uno strumento che va reso coerente con la nuova normativa contabile.

Ponendo in essere tali operazioni ci si può porre in una condizione di maggiore consapevolezza, nonché presidio formale e sostanziale del "valore" che assume la scadenza dei debiti nella contabilità e, più in generale, in tutta l'attività dell'ente.

Da ultimo si richiamano i contenuti dei precedenti contributi alla presente Rivista (su tutti il numero di "Settembre 2013"), ove si è evidenziato il considerevole avvicinamento delle nuove regole di contabilizzazione alla "competenza economica". Il legislatore, pur non avendo abbandonato la contabilità finanziaria, ne ha delineato un profilo che molto la fa somigliare alla contabilità per "consumo del fattore produttivo". Il fattore della "scadenza" assume così una sorta di valore "tridimensionale":

- nuova regola per la contabilità finanziaria
- maggiore corrispondenza alla competenza economica (con minori rettifiche in sede di rendiconto)
- avvicinamento della contabilizzazione di "competenza" alla manifestazione di "cassa".

<u>Comma 2</u>: **in vigore**	***<u>Comma 2:</u>*** ***testo modificato***
Con l'approvazione del bilancio e successive variazioni, e senza la necessità di ulteriori atti, è costituito impegno sui relativi stanziamenti per le spese dovute: a) per il trattamento economico tabellare già attribuito al personale	Con l'approvazione del bilancio e successive variazioni, e senza la necessità di ulteriori atti, è costituito impegno sui relativi stanziamenti per le spese dovute: a) per il trattamento economico tabellare già attribuito al personale

dipendente e per i relativi oneri riflessi; b) per le rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi di preammortamento ed ulteriori oneri accessori; c) per le spese dovute nell'esercizio in base a contratti o disposizioni di legge.	dipendente e per i relativi oneri riflessi,; b) per le rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi di preammortamento ed ulteriori oneri accessori, *nei casi in cui non si sia provveduto all'impegno nell'esercizio in cui il contratto di finanziamento è stato perfezionato*; c) *per contratti di somministrazione riguardanti prestazioni continuative, nei casi in cui l'importo dell'obbligazione sia definita contrattualmente. Se l'importo dell'obbligazione non è predefinito nel contratto, con l'approvazione del bilancio si provvede alla prenotazione della spesa, per un importo pari al consumo dell'ultimo esercizio per il quale l'informazione è disponibile*.

Note

Il comma in esame disciplina i così detti impegni "automatici", che vengono considerati assunti nell'entità dello stanziamento, *ope legis*, per effetto dell'approvazione stessa del bilancio di previsione. Tre sono le tipologie di tali contabilizzazioni. Nulla cambia per quanto attiene alle spese di personale. Le somme necessarie al trattamento economico tabellare del personale dipendente, si considerano automaticamente impegnate, all'atto di approvazione del bilancio. Specifiche innovative disposizioni inerenti il trattamento economico, si trovano contenute nel "Principio della competenza finanziaria applicato". Alcuni esempi:

- oneri per le obbligazioni derivanti da rinnovi contrattuali del personale dipendente, compresi gli oneri riflessi, che debbono essere contabilizzati nell'esercizio in cui avviene la firma del contratto poiché a tale data è da collocare la "scadenza/esigibilità" delle somme, ancorché comprensive di eventuali arretrati, per i quali l'amministrazione avrà effettuato accantonamenti confluiti nell'avanzo di amministrazione;
- trattamento accessorio e premiante che, andando soggetto ad attività di valutazione da parte dell'organismo competente (OIV, organismo indipendente di valutazione), potranno considerarsi "scadenti/esigibili" solo dopo che questo abbia formalizzato la propria decisione e, pertanto, la contabilizzazione avverrà nell'anno successivo a quello in cui sono state rese le prestazioni lavorative

Le fattispecie descritte sono di particolare complessità e meritano successivi approfondimenti in qualità di eccezioni rispetto alla regola generale permasta immutata nel passaggio dall'attuale alla nuova disciplina.

La specificazione alla lettera b) del presente comma trae origine dal nuovo "Principio della competenza finanziaria" che imporrebbe di assumere gli impegni relativi alle rate di ammortamento dei debiti, all'atto della loro contrazione, a valere sugli esercizi del "pluriennale". Con ogni evidenza tuttavia il triennio del pluriennale non può

coprire l'intero periodo di ammortamento e pertanto la norma rimane con la sua validità per gli esercizi futuri, oggetto di progressivo aggiornamento della programmazione.

Alla lettera c) il legislatore della riforma compie una necessaria operazione di chiarimento interpretativo della norma. Le novità principali paiono due:

1. identificazione di quali possano considerarsi "contratti" da trattare con impegni "automatici", restringendo il campo a quelli di "somministrazione", con prestazioni rese a carattere continuativo;
2. espungere le spese dovute per legge.

La disposizione, a parere di chi scrive, era già da applicare nelle modalità restrittive indicate dalla nuova formulazione e tuttavia pare quanto mai opportuno intervenire nella direzione scelta dall'estensore della norma.

La criticità riscontrata nella quotidiana operatività si manifestava con interpretazioni estensive, volte a considerare NON necessaria l'emissione di provvedimenti amministrativi di impegno della spesa. Ne derivava l'inoltro alla Ragioneria di meri "atti di liquidazione", non ancorati e susseguenti a determinazioni dirigenziali, dando per scontato che l'ufficio finanziario avesse prodotto i relativi impegni, operando in attuazione della norma. Ma si trattava di un clamoroso equivoco. Da un lato gli impegni derivanti da contratti stipulati in esercizi precedenti, avrebbero dovuto essere accompagnati da "impegni pluriennali" già consentiti con la normativa vigente. Pertanto già all'atto della stipula dovrebbero contemplare la copertura finanziaria negli esercizi futuri, obbligando semmai in sede di aggiornamento della programmazione a prevedere le somme necessarie alle susseguenti annualità. Dall'altro l'espressione "spese dovute in base a disposizioni di legge" può ed è stata spesso oggetto di interpretazioni estensive. Non v'è attività dell'amministrazione pubblica che non tragga origine da disposizioni di legge, ma questo non autorizza a considerare automaticamente impegnate le somme. Si prenda ad esempio la spesa per tributi dovuti ad altre amministrazioni pubbliche. La ragione del debito, le modalità di calcolo della sua entità, l'applicabilità di agevolazioni o esenzioni dovrebbero in ogni caso essere oggetto di valutazioni oggettive, fondate e trasparenti, da parte dei responsabili dei settori competenti *ratione materiae* nell'ambito dell'ente e dovrebbero essere sussunte in provvedimenti amministrativi (determinazioni) di impegno della spesa. Plauso dunque alla nuova formulazione della norma, che fa luce là dove si presentava un cono d'ombra e restringe il campo d'applicazione di automatismi con rischi di illegittimità.

Comma 3: **in vigore**	***Comma 3:*** ***testo modificato***
Durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato	Durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato

contabile di amministrazione di cui all'articolo 186. Quando la prenotazione di impegno è riferita a procedure di gara bandite prima della fine dell'esercizio e non concluse entro tale termine, la prenotazione si tramuta in impegno e conservano validità gli atti ed i provvedimenti relativi alla gara già adottati.	contabile di amministrazione di cui all'articolo 186. *Le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato e non del risultato di amministrazione. In assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in conto capitale e il fondo pluriennale vincolato è ridotto di pari importo.*

Note

L'istituto giuridico-contabile della "prenotazione", come già accennato in commento al comma 1 dell'art. 183, è stato introdotto nell'ordinamento contabile per effetto del rafforzamento che la riforma del 1995 con D. Lgs. n. 77 ha prodotto sui requisiti dell'impegno della spesa. Tale fase della spesa si è resa necessaria per garantire copertura finanziaria alle procedure di selezione dei contraenti o di beneficiari di trasferimenti, sin dal momento di avvio delle stesse. Inoltre potremmo considerare la disposizione perfettamente complementare all'art. 192 del TUEL che disciplina l'emissione della determinazione a contrattare, mediante la quale vengono: esplicitate le finalità che si intendono perseguire, le principali clausole contrattuali, e le modalità di scelta del contraente, sulla base della normativa europea e nazionale. È evidente infatti che, a tutela dell'affidamento dei terzi che partecipano alla gara, nonché a tutela delle finanze dell'ente, in sede di emissione di detto provvedimento, si debba contestualmente procedere a dimostrare la copertura finanziaria della successiva spesa. Per questo, non potendo assumere impegno a norma del comma 1 dell'art. 183 per assenza dell'obbligazione giuridicamente perfezionata, il legislatore ha ideato e introdotto la fase della prenotazione.

Nella prassi operativa purtroppo l'istituto gius-contabile non è diffuso quanto dovrebbe e troppo spesso si procede direttamente ad assumere impegni veri e propri, evidentemente illegittimi per carenza del presupposto (obbligazione giuridicamente perfezionata) e dei requisiti (soggetto creditore e somma da pagare, che dovrebbe scaturire dal contratto, per solito inferiore alla base d'asta). Tuttavia, se correttamente applicato, lo strumento della prenotazione, mostra la sua utilità e la sua piena coerenza di sistema, nell'ambito delle norme contabili.

Purtroppo occorre anche registrare il fenomeno diffuso del numerosissimo avvio di procedure di selezione a fine esercizio. Attraverso questa prassi i centri di spesa delle amministrazioni hanno perpetrato un approccio davvero poco virtuoso di impegno delle intere somme disponibili nel Peg. Si dice comunemente "*per non perdere i soldi*". Per questo il terzo periodo del comma 3 che consentiva a fine esercizio di conservare le prenotazioni, trasformandole in impegno, è stato surrettiziamente usato allo scopo di non lasciare economie sui capitoli di spesa. Con ciò andando, a nostro avviso, anche oltre le finalità di tutela che il legislatore intendeva perseguire. Tale prassi ha prodotto almeno tre ordini di gravi conseguenze:

- l'alterazione delle risultanze di bilancio, ove una consistente quota di impegni, in termini proprio di volumi finanziari, veniva ad essere impegnata in un dato esercizio per fattori produttivi impiegati nell'esercizio successivo;
- troppo spesso queste spese si manifestano "*sine causa*", generando debiti per attività di cui non si è valutata sino in fondo la necessità/utilità (si tenga anche conto della diffusa prassi di valutare gli apicali dei servizi delle amministrazioni ai fini della corresponsione dell'indennità di risultato, in ragione direttamente

proporzionale alla spendita delle somme disponibili nel Peg; si tratta di un approccio nefasto che genera spesa senza produrre utilità pertinenti alle finalità dell'amministrazione e alimenta comportamenti certamente non virtuosi);

- un elevato numero di provvedimenti emessi a ridosso della fine dell'anno (termine dell'esercizio), che impegnano gli uffici finanziari in copiose lavorazioni, spesso completate irregolarmente ad esercizio già concluso.

Il "Principio della competenza finanziaria", introducendo la "scadenza" delle obbligazioni quale fattore decisivo per l'imputazione delle spese agli esercizi del bilancio pluriennale, ha l'intento di porre fine a tali prassi. Si auspica che i fenomeni critici sopra descritti abbiano ad essere contenuti entro dimensioni per così dire "fisiologiche", se non addirittura a scomparire. La riforma reca infatti l'abrogazione della norma che consentiva la conservazione a residuo passivo delle prenotazioni per gare bandite, con ciò rendendo il TUEL coerente con la nuova disciplina del D. Lgs. n. 118/2011.

Il terzo periodo del comma 3 è pertanto completamente sostituito. La nuova disposizione tuttavia pare introdurre un'eccezione al nuovo sistema contabile, allo scopo, si presume, di risolvere criticità non meno gravi, probabilmente segnalate dagli enti in sperimentazione.

Per affrontare il tema occorre rammentare le principali regole di funzionamento per l'alimentazione del "fondo pluriennale vincolato" già descritte in precedenti contributi alla presente Rivista (numero speciale di dicembre 2013). Il fondo è costituito per effetto del verificarsi dei seguenti fenomeni:

- la presenza di un'entrata avente vincolo di destinazione
- un disallineamento tra esercizio di contabilizzazione dell'entrata e contabilizzazione della spesa, ove quest'ultima si manifesti, in tutto o in parte, in esercizi successivi a quello di imputazione dell'entrata
- la presenza, sul versante della spesa, di un obbligazione giuridicamente perfezionata (che il contraente sia già stato individuato)

Questo complesso di circostanze rende necessario l'impiego di questo nuovo istituto contabile, destinato a trascinare agli esercizi successivi l'importo finanziato, per consentirne la contabilizzazione, pro-quota, nelle diverse annualità in cui si manifesteranno come esigibili, dunque in scadenza, i crediti del soggetto contraente.

Ove, tra le condizioni sopra descritte, non si manifestasse l'insorgere dell'obbligazione giuridicamente perfezionata, ci si trovasse cioè con una gara bandita ma non aggiudicata prima della fine dell'esercizio, le somme dovrebbero transitare non già al "fondo pluriennale vincolato", bensì nell'ambito dell'Avanzo di Amministrazione Vincolato. Questo per carenza di una delle condizioni necessarie (mancanza dell'obbligazione).

Tale dinamica di funzionamento genera rilevanti problematicità:

- per l'applicazione dell'avanzo di amministrazione al bilancio degli esercizi successivi
- per l'eventuale manifestarsi dell'obbligazione giuridicamente perfezionata, prima che l'avanzo di amministrazione sia stato formalmente accertato mediante approvazione del Conto di Bilancio (Rendiconto); ciò renderebbe il paradosso di un obbligazione priva di copertura nelle scritture contabili di spesa, ancorché accompagnata da fonte di finanziamento già debitamente accertata

Queste criticità hanno indotto il legislatore ad intervenire. Da prima con una integrazione al "Principio applicato della competenza finanziaria", che non conteneva tale

fattispecie e dove al punto 5.4 è disciplinata l'eccezione. Poi integrando il comma 3 in commento con i medesimi contenuti.

Ecco casa dice il "principio": *"Ai soli fini della determinazione dell'accantonamento al fondo pluriennale vincolato, possono essere finanziate dal fondo pluriennale vincolato le spese di investimento per lavori pubblici di cui all'art. 3 comma 7, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163 "Codice dei contratti pubblici", esigibili negli esercizi successivi, ancora non impegnate, già prenotate sulla base della gara per l'affidamento dei lavori, formalmente indetta, ai sensi dell'art. 53, comma 2, del citato decreto, unitamente alle voci di spesa contenute nel quadro economico dell'opera. In assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'anno successivo, le risorse accertate cui il fondo pluriennale si riferisce confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in conto capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo*".

Pertanto, in via d'eccezione rispetto alla norma generale di gestione del fondo pluriennale vincolato, anche qualora l'obbligazione non fosse sorta, si può alimentare il fondo medesimo, allo scopo di generare quel trascinamento agli esercizi di scadenza dei futuri debiti ed evitare di far transitare le somme in Avanzo di Amministrazione Vincolato.

Questo è quanto è stato aggiunto al "principio" e poi riportato analogamente in modifica al comma 3 dell'art. 183 del TUEL, si presume allo scopo di evitare che le amministrazioni si ritrovino nella condizione di aggiudicare, senza disporre della previsione in bilancio su cui effettuare la relativa scrittura e senza dover attendere l'accertamento dell'avanzo di amministrazione vincolato.

L'eccezione così configurata fa espresso e circostanziato riferimento a spese per investimento e, solo nel "principio" e non nella norma del TUEL (bizzarra incoerenza), richiama la formale definizione di "lavoro pubblico", contenuta all'art. 3 comma 7 del D. Lgs. n. 163/2006.

Il funzionamento del "fondo pluriennale vincolato" e la sua dinamica di alimentazione è la medesima per le spese di parte corrente che fossero finanziate con entrate aventi vincolo di destinazione. Quando poi ci si trovasse ad applicare la disciplina a tali spese, non saranno consentite eccezioni. Se ne desume che non potrà farsi ricorso al "fondo pluriennale vincolato", neanche ove si fosse proceduto a bandire formalmente una procedura di selezione del contraente. Ciò obbligherà a far transitare nell'Avanzo di Amministrazione Vincolato le somme prenotate, non impegnate, con l'insorgere conseguente delle criticità sopra esposte. Non si comprende quali ragioni abbiano spinto gli estensori della Riforma a contenere l'eccezione ai soli "lavori pubblici". Tanto più se si considera che, oltre alla completa analogia di gestione contabile di tali poste, l'attuale formulazione delle norme del Patto di Stabilità incrementerà le criticità applicative. Le norme impongono per il calcolo degli obiettivi la così detta "competenza mista", che sul versante corrente obbliga a sommare gli impegni di competenza e non consente di calcolare l'applicazione di Avanzo (giustamente, poiché già conteggiato tra gli accertamenti dell'originario esercizio di riferimento). Ciò comporterà un aggravio nel conseguimento dei risultati di Patto. Difficoltà che si somma a quelle già sopra esposte.

Comma 4: **in vigore**	***Comma 4:*** ***testo modificato***

Costituiscono inoltre economia le minori spese sostenute rispetto all'impegno assunto, verificate con la conclusione della fase della liquidazione.	*… (nessuna modifica) …*
Note Nessuna modifica al comma 4.	

<u>**Comma 5**</u>**:** **in vigore**	***<u>Comma 5:</u>*** ***testo modificato***
Le spese in conto capitale si considerano impegnate ove sono finanziate nei seguenti modi: a) con l'assunzione di mutui a specifica destinazione si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del mutuo, contratto o già concesso, e del relativo prefinanziamento accertato in entrata; b) con quota dell'avanzo di amministrazione si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare dell'avanzo di amministrazione accertato; c) con l'emissione di prestiti obbligazionari si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del prestito sottoscritto; c-bis) con aperture di credito si considerano impegnate all'atto della stipula del contratto e per l'ammontare dell'importo del progetto o dei progetti, definitivi o esecutivi finanziati; *(lettera introdotta dall'art. 1-sexies della legge n. 88 del 2005)* d) con entrate proprie si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare delle entrate accertate. Si considerano, altresì, impegnati gli stanziamenti per spese correnti e per	*Tutte le obbligazioni passive giuridicamente perfezionate, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. Le spese sono registrate anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.*

spese di investimento correlati ad accertamenti di entrate aventi destinazione vincolata per legge.	

Note

Il comma 5 dell'art. 183 era stato posto dal legislatore allo scopo di disciplinare la gestione delle correlazioni di bilancio. La norma elenca quali fonti di finanziamento con vincolo di destinazioni, una volta accertate nel corso dell'esercizio, determinano il corrispondente impegno della spesa finanziata. Tali poste pertanto rimanevano in bilancio, conservate a residuo, talvolta per molti anni, mantenendo in un'unica annualità la corrispondenza di entrata e spesa, fino al termine delle attività. Completati queste si poteva procedere al riaccertamento dei residui, per lo più in pareggio o generando Avanzi di Amministrazione vincolati in ragione di un eventuale saldo attivo e reimpiegati, con rispetto della natura della originaria fonte di finanziamento.

Tutto questo non è compatibile con la nuova disciplina che, tra le altre finalità, ha lo scopo di ridurre in modo drastico la consistenza dei residui passivi. La posta dei residui passivi infatti, lungi dal potersi considerare debito non pagato, è proprio uno dei fattori cui è stata attribuita connotazione negativa. Da essi, a legislazione vigente, non è possibile distinguere la quota "da pagare" per effetto della maturazione dei crediti dei soggetti contraenti, da quella per la quale debbono ancora manifestarsi le attività.

Come noto e già più volte descritto, tali somme ormai transitano al "fondo pluriennale vincolato", strumento di "traghettamento" agli esercizi successivi, per la collocazione, in qualità di nuovi impegni, in quelle annualità nelle quali è previsto di manifesti l'esigibilità e dunque la "scadenza".

Per queste ragioni il legislatore non apporta modifiche al comma in parola, bensì ne cassa completamente e definitivamente il contenuto, approfittando del contenitore per introdurre specifiche norme inerenti gli impegni della spesa.

Il nuovo comma 5 può essere così definito come complementare al sopra descritto comma 1, di cui rappresenta una compiuta esplicitazione. La norma specifica e chiarisce l'inserzione delle parole "*e la relativa scadenza*" avvenuta al comma 1.

Inoltre, allo scopo di fornire lo strumento di corretta lettura della nuova disciplina, la formulazione della norma fa espresso richiamo al "*principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*", con ciò sussumendo la ulteriore fonte del diritto che caratterizza la disciplina della contabilità degli enti locali. D'ora in avanti infatti si dovrà fare riferimento al combinato disposto del TUEL e del D. Lgs. n. 118/2011, ivi compreso l'innovativo approccio ai "principi contabili" (generali ed applicati), allegati al decreto stesso.

Gli operatori troveranno, nella citata nuova fonte normativa, la regolamentazione della casistica delle varie tipologie di spesa.

<u>Comma 6</u>: **in vigore**	***<u>Comma 6:</u>*** ***testo modificato***
Possono essere assunti impegni di spesa sugli esercizi successivi, compresi nel bilancio pluriennale, nel limite delle previsioni nello stesso comprese.	*Gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili. Non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente:* *a) sugli esercizi successivi a quello in corso, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali o siano necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo* *b) sugli esercizi non considerati nel bilancio, a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione, di locazione, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'art. 1677 del Codice Civile, delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale.* *Le obbligazioni che comportano impegni riguardanti le partite di giro e i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria sono assunte esclusivamente in relazione alle esigenze della gestione.*

Note

Compare nel testo di legge il concetto di "**esigibilità**", già presente nel "principio della competenza finanziaria". Si tratta, come sopra esplicitato nelle note di commento al comma 1, di un concetto del tutto complementare a quello di "scadenza", che guida nella individuazione dell'esercizio su cui effettuare l'imputazione contabile. Una più attenta stesura avrebbe suggerito di collocare tale termine al comma 1 medesimo o, meglio, al comma 5 dove viene esplicitato il criterio di imputazione delle spese. Tuttavia si considera positivo che tale concetto abbia trovato collocazione nella norma, anziché essere relegato nell'ambito più labile del "principio".

Il comma poi prosegue con specifiche indicazioni pertinenti gli impegni pluriennali. Si tratta di una norma che ha il compito di definire i termini entro i quali possa espandersi il rafforzamento del valore pluriennale del bilancio. Per far ciò la norma impone divieto non già alle contabilizzazione, bensì alla fonte delle stesse, cioè alle

"**obbligazioni**". Recita infatti: "*Non possono essere assunte obbligazioni … omissis … sugli esercizi successivi*".

Le due lettere a) e b) prendono in considerazione due ipotesi:

a) impegni di spesa corrente sugli esercizi del bilancio pluriennale, successivi al primo, che potranno essere assunti a condizione che riguardino contratti o accordi convenzionali pluriennali (dunque sorti nella prima delle annualità del bilancio); oppure che siano destinati a garantire la continuità di esercizio delle funzioni fondamentali (in questo caso pare ci si possa riferire alla definizione che ne da il Titolo V della Costituzione e le relative norme attuative)
b) impegni di spesa corrente sugli esercizi successivi al pluriennale potranno essere assunti solamente se derivanti da contratti di somministrazione, di locazione o per prestazioni periodiche così come definite e disciplinate dall'art. 1677 del Codice Civile.

La norma regolamenta fenomeni non ancora presi in considerazione dal legislatore nella precedente formulazione e tuttavia non sembra andare in contrasto con l'interpretazione che si è sempre comunemente data e applicata degli impegni pluriennali.

Semmai pare che il legislatore sia mosso dalla preoccupazione di inserire un contrappeso al rafforzamento del principio di "autorizzatorietà" del bilancio pluriennale che caratterizza la Riforma. Si specifica infatti alla lettera a) che debbono rimanere ben presidiati e "salvi" gli equilibri degli esercizi successivi al primo, stante che per la parte corrente del bilancio le entrate hanno, per lo più il carattere della ricorrenza annuale e, pertanto, non se ne può ipotecare preventivamente l'impiego, senza certezze sulla loro consistenza.

Da ultimo il comma prende in considerazione due tipologie di spesa che per loro natura dovrebbero avere il carattere della competenza annuale, esclusivamente legata al primo esercizio. Servizi per conto di terzi e anticipazioni di tesoreria, ancorché previsti in bilancio pluriennale (e comunque privi del carattere di autorizzatorietà), sono gestibili in corso d'anno e non dovrebbero trovarsi ragioni per imputazioni a esercizi futuri.

Comma 7: **in vigore**	***Comma 7:*** ***testo modificato***
Per le spese che per la loro particolare natura hanno durata superiore a quella del bilancio pluriennale e per quelle determinate che iniziano dopo il periodo considerato dal bilancio pluriennale si tiene conto nella formazione dei bilanci seguenti degli impegni relativi, rispettivamente, al periodo residuale ed al periodo successivo.	*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.*

Note

Il legislatore della Riforma, avendo disciplinato al precedente comma 6 gli impegni su esercizi successivi a quelli del pluriennale, sostituisce i contenuti con una norma che originariamente era collocata al comma 4 dell'art. 151 del TUEL (Principi in materia di contabilità).

Potrebbe in effetti considerarsi questa dell'art. 183 la sede più opportuna per l'inserimento di tale disposizione che, nella forma e nella sostanza, permane immutata rispetto alla stesura originaria.

Comma 8: **in vigore**	***Comma 8:*** ***testo modificato***
Gli atti di cui ai commi 3, 5 e 6 sono trasmessi in copia al servizio finanziario dell'ente, nel termine e con le modalità previste dal regolamento di contabilità.	*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 e amministrativa. Qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo e contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi.*

Note

Il contenuto del comma in commento viene cassato dall'ordinamento. Si tratta di comprendere con quale intendimento. È parere di chi scrive che i provvedimenti inerenti: prenotazioni (comma 3), impegni per partite correlate (comma 5), impegni sul pluriennale (comma 6) dovessero ricevere il medesimo trattamento procedurale degli ordinari impegni di spesa; essere cioè assoggettati al preventivo controllo del Servizio Finanziario e ricevere il visto di regolarità, attestante la copertura finanziaria, da cui far discendere altresì la loro esecutività.

Molti enti si sono organizzati in tal senso per due ragioni di fondo:

- praticità e fluidità organizzativa del principale flusso di atti amministrativi che corre dentro un ente locale: le determinazioni dirigenziali;

- corretta e meritoria diligenza del responsabile del servizio finanziario, cui non possono sfuggire tipologie di provvedimenti che, ove meramente "comunicati" e dunque non assoggettati a controllo preventivo, potrebbero generare criticità e conseguenti responsabilità di rilievo.

Tutto ciò dovrebbe essere contemplato e disciplinato dal Regolamento di Contabilità. Tale riferimento sparisce e questo appare un rischio, poiché lascia margini di interpretazione superficiale ad operatori poco avveduti. Si auspica che non sia intendimento del legislatore quello di svincolare dal preventivo controllo di ragioneria provvedimenti come le prenotazioni o gli impegni pluriennali.

Il contenuto inserito in questo comma è quello dell'art. 9 del D.L. 78/2009 convertito in legge n. 102/2009. L'inserzione della norma nel TUEL appare positiva. Si rinvia a precedenti contributi su questa Rivista (numero speciale dicembre 2013) il commento sull'inserimento del "bilancio di cassa".

In estrema sintesi si può riassumere che chi scrive considera positivo il ritorno delle previsioni di cassa, funzionali proprio agli adempimenti derivanti dal preventivo accertamento di compatibilità degli impegni con le disponibilità e con riferimento anche al Patto di Stabilità. Di fatto molte amministrazioni, extracontabilmente, hanno gestito e gestiscono un bilancio di cassa.

Comma 9: **in vigore**	***Comma 9:*** ***testo modificato***
Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali i responsabili dei servizi assumono atti di impegno. A tali atti, da definire "determinazioni" e da classificarsi con sistemi di raccolta che individuano la cronologia degli atti e l'ufficio di provenienza, si applicano, in via preventiva, le procedure di cui all'articolo 151, comma 4.	Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali i responsabili dei servizi assumono atti di impegno, *nel rispetto dei principi contabili generali e del principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del D. Lgs. n. 118/2011*. A tali atti, da definire "determinazioni" e da classificarsi con sistemi di raccolta che individuano la cronologia degli atti e l'ufficio di provenienza, si applicano, in via preventiva, le procedure di cui ~~all'articolo 151, comma 4~~ *ai commi 7 e 8*.

Note

Le integrazioni a questo comma compiono la medesima operazione più volte riportata e commentata: il rimando a quanto inserito nei "principi contabili", quale ulteriore fonte di disciplina della gestione contabile.

Nel commento al comma 7 si è già detto della soppressione del comma 4 dell'art. 151, sostituito appunto dai commi 7 e 8 dell'art. 183.

<u>Comma X</u>: **in vigore**	***<u>Comma 9-bis:</u>*** ***testo modificato***
… (non presente) …	*Gli impegni sono registrati distinguendo le spese ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli art. 5 e 6 del D. Lgs. n. 118/2011.*

Note

Viene inserito un ulteriore comma, il 9-bis che richiede una contabilizzazione distinta per le spese a carattere "non ricorrente". Analoga disposizione è prevista per le entrate, ove proprio lo schema di bilancio prevede una separata colonna per la collocazione delle previsioni di cespiti noti come non ricorrenti.

Sul versante spesa è meno agevole dare rappresentazione separata mediante lo schema di bilancio. Gli impegni della spesa contenuti in un medesimo capitolo possono presentarsi con diffentei caratteristiche. Allo scopo di presidiare tale informazione il legislatore inserisce una ulteriore codifica, quella della "transazione", prevista e desciplinata dagli art. 5 e 6 del D. Lgs.n 118/2011.

Gli impegni della spesa dovranno essere pertanto connotati da tale codice. Sarà mediante le soluzioni informatiche agli applicativi di contabilità che si potrà dare corso a tale adempimento.

La riforma non tocca la fase della "liquidazione della spesa. Disciplinata dall'art. **184** del TUEL, la liquidazioni pertanto non subisce modifiche.

<u>Art. 185 – Ordinazione e pagamento</u>, modificato come segue:

<u>Comma 1</u>: **in vigore**	***<u>Comma 1:</u>*** ***testo modificato***
L'ordinazione consiste nella disposizione impartita, mediante il mandato di pagamento, al tesoriere dell'ente locale di provvedere al pagamento delle spese.	*Gli ordinativi di pagamento sono disposti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di cassa, salvo i pagamenti riguardanti il rimborso delle anticipazioni di tesoreria, i servizi per conto di terzi e le partite di giro.*

Note

L'introduzione del bilancio di cassa ha reso necessaria tale modifica alla disciplina dei pagamenti. Il carattere di "autorizzatorietà" è *naturaliter* esteso alle previsioni di cassa. Gli ordinativi di pagamento pertanto potranno essere emessi, nei limiti delle relative previsioni.

Costituiscono eccezione a tale regola le medesime eccezioni che ritroviamo ai limiti di "autorizzatorietà" delle previsioni di competenza. Si tratta di:

- rimborso delle anticipazioni di tesoreria
- servizi per conto di terzi
- partite di giro

<u>Comma 2</u>: **in vigore**	***<u>Comma 2:</u>*** ***testo modificato***
Il mandato di pagamento è sottoscritto dal dipendente dell'ente individuato dal regolamento di contabilità nel rispetto delle leggi vigenti e contiene almeno i seguenti elementi: a) il numero progressivo del mandato per esercizio finanziario; b) la data di emissione; c) l'intervento o il capitolo per i servizi per conto di terzi sul quale la spesa è allocata e la relativa disponibilità, distintamente per competenza o residui; d) la codifica; e) l'indicazione del creditore e, se si tratta di persona diversa, del soggetto tenuto a rilasciare quietanza, nonché, ove richiesto, il relativo codice fiscale o la partita IVA; f) l'ammontare della somma dovuta e la scadenza, qualora sia prevista dalla legge o sia stata concordata con il creditore; g) la causale e gli estremi dell'atto esecutivo che legittima l'erogazione della spesa; h) le eventuali modalità agevolative di pagamento se richieste dal creditore; i) il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione.	Il mandato di pagamento è sottoscritto dal dipendente dell'ente individuato dal regolamento di contabilità nel rispetto delle leggi vigenti e contiene almeno i seguenti elementi: a) il numero progressivo del mandato per esercizio finanziario; b) la data di emissione; c) *l'indicazione della missione, del programma e del titolo di bilancio cui è riferita la soesa e la relativa disponibilità, distintamente per residui o competenza e cassa*; d) la codifica *di bilancio*; e) l'indicazione del creditore e, se si tratta di persona diversa, del soggetto tenuto a rilasciare quietanza, nonché, ~~ove richiesto,~~ il relativo codice fiscale o la partita IVA; f) l'ammontare della somma dovuta e la scadenza, qualora sia prevista dalla legge o sia stata concordata con il creditore; g) la causale e gli estremi dell'atto esecutivo che legittima l'erogazione della spesa; h) le eventuali modalità agevolative di pagamento se richieste dal creditore; i) il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione *stabiliti per legge o relativi a*

	trasferimenti o ai prestiti. *i-bis) la codifica SIOPE di cui all'art. 14 della legge 31 dicembre 2009 n. 196;* *i-ter) i codici della transazione elementare di cui agli artt. 5, 6, 7 del D. Lgs. n. 118/2011* *i-quater) l'identificazione delle spese non assoggettate al controllo dei dodicesimi di cui all'art. 163, comma 5, in caso di esercizio provvisorio.*

Note

Le modifiche apportate alla disciplina di "ordinazione e pagamento" rivestono il carattere strettamente tecnico di adeguamento alla Riforma.

Si segnala:

- alla lettera c) la nuova codifica di bilancio
- alla lettera i) la specificazione di quali possano essere gli specifici vincoli cui vanno soggette le somme oggetto di pagamento
- inserimento della lettera i-bis) che introduce la codifica SIOPE ai mandati di pagamento
- inserimento della lettera i-ter) che richiede la codifca della transazione elementare (come noto rinviata al 2016)
- inserimento della lettera i-quater) che, in corso di esercizio provvisorio, vanno segnalati pagamenti che non vanno soggetti alla limitazione dei dodicesimi

Comma 3: **in vigore**	***Comma 3:*** ***testo modificato***
Il mandato di pagamento è controllato, per quanto attiene alla sussistenza dell'impegno e della liquidazione, dal servizio finanziario, che provvede altresì alle operazioni di contabilizzazione e di trasmissione al tesoriere.	Il mandato di pagamento è controllato, per quanto attiene alla sussistenza dell'impegno e della liquidazione *e al rispetto dell'autorizzazione di cassa*, dal servizio finanziario, che provvede altresì alle operazioni di contabilizzazione e di trasmissione al tesoriere.

Note

Mero inserimento della verifica inerente la disponibilità di cassa, autorizzata con l'approvazione del bilancio.

Comma 4: in vigore	***Comma 4:*** *testo modificato*
Il tesoriere effettua i pagamenti derivanti da obblighi tributari, da somme iscritte a ruolo, da delegazioni di pagamento, e da altri obblighi di legge, anche in assenza della preventiva emissione del relativo mandato di pagamento. Entro quindici giorni e comunque entro il termine del mese in corso l'ente locale emette il relativo mandato ai fini della regolarizzazione.	Il tesoriere effettua i pagamenti derivanti da obblighi tributari, da somme iscritte a ruolo, da delegazioni di pagamento, e da altri obblighi di legge, anche in assenza della preventiva emissione del relativo mandato di pagamento. ~~Entro quindici giorni e comunque entro il termine del mese in corso~~ *Entro trenta giorni* l'ente locale emette il relativo mandato ai fini della regolarizzazione *imputandolo contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere ha effettuato il pagamento, anche se la relativa comunicazione è pervenuta all'ente nell'esercizio successivo*.
Note Incrementato il termine entro cui l'ente deve emettere la regolarizzazione dei così detti "sospesi", delle operazioni di cassa, previste dalla prima parte della norma, cui il tesoriere è obbligato ad adempiere, anche in assenza di ordinativo emesso dall'ente.	

Comma X: in vigore	***Comma 4-bis:*** *testo modificato*
… (non presente) …	*I codici di cui al comma 2, lettera i-bis) possono essere applicati al mandato a decorrere dal 1 gennaio 2016.*
Note	

Rinvio dell'applicazione della codifica SIOPE al 2016.

In materia di gestione della spesa occorre completare la trattazione prendendo in considerazione anche le modifiche apportate all'art. 191.

Art. 191 – Regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione di spese, modificato come segue:

Comma 1: **in vigore**	***Comma 1:*** ***testo modificato***
Gli enti locali possono effettuare spese solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente intervento o capitolo del bilancio di previsione e l'attestazione della copertura finanziaria di cui all'articolo 153, comma 5. Il responsabile del servizio, conseguita l'esecutività del provvedimento di spesa, comunica al terzo interessato l'impegno e la copertura finanziaria, contestualmente all'ordinazione della prestazione, con l'avvertenza che la successiva fattura deve essere completata con gli estremi della suddetta comunicazione. Fermo restando quanto disposto dal comma 4, il terzo interessato, in mancanza della comunicazione, ha facoltà di non eseguire la prestazione sino a quando i dati non gli vengono comunicati.	Gli enti locali possono effettuare spese solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente *programma* del bilancio di previsione e l'attestazione della copertura finanziaria di cui all'articolo 153, comma 5. *Nel caso di spese riguardanti trasferimenti e contributi ad altre amministrazioni pubbliche, somministrazioni, forniture, appalti e prestazioni professionali, il responsabile del procedimento di spesa comunica al destinatario le informazioni relative all'impegno. La comunicazione dell'avvenuto impegno e della relativa copertura finanziaria, riguardanti le somministrazioni, le forniture e le prestazioni professionali, è effettuata contestualmente all'ordinazione della prestazione con l'avvertenza che la successiva fattura deve essere completata con gli estremi della suddetta comunicazione.* Fermo restando quanto disposto dal comma 4, il terzo interessato, in mancanza della comunicazione, ha facoltà di non eseguire la prestazione sino a quando i dati non gli vengono comunicati.
Note La modifica a primo periodo del comma in commento è strettamente tecinca e dovuta alla nuova classificazione del bilancio. Si passa dunque dall'indicare l'intervento e capitolo (quest'ultimo da approvare con il Peg, obbligatorio solo per le amministrazioni superiori ai 15.000 abitanti), all'indicazione del "*programma*". Immutata resta la necessità di acquisire la "copertura finanziaria", in base ai procedimenti disciplinati dal medesimo TUEL (art. 153 comma 5).	

Quanto alla sostituzione del secondo periodo del comma, trattasi di una modifica parziale al testo d'origine. La disposizione integra le fattispecie in cui deve essere effettuata la comunicazione dei dati inerenti l'assunzione dell'impegno, aggiungendovi il caso dei trasferimenti e contributi ad altre amministrazioni pubbliche. Anche in tale circostanza sarà obbligatorio effettuare la comunicazione.

Nulla cambia con riferimento agli obblighi posti in favore ed a carico di soggetti affidatari di forniture e prestazioni di servizio. Vige pertanto l'obbligo di trasmettere loro le informazioni inerenti la copertura finanziaria e vige, a loro carico, l'onere di inserire nelle successive fatturazioni gli estremi di detta comunicazione.

Resta invariato il contenuto del terzo periodo.

Comma 2: **in vigore**	***Comma 2:*** ***testo modificato***
Per le spese previste dai regolamenti economali l'ordinazione fatta a terzi contiene il riferimento agli stessi regolamenti, all'intervento o capitolo di bilancio ed all'impegno.	Per le spese previste dai regolamenti economali l'ordinazione fatta a terzi contiene il riferimento agli stessi regolamenti, *alla missione e al programma* di bilancio *e al relativo capitolo di spesa del piano esecutivo di gestione* ed all'impegno
Note La modifica è originata esclusivamente dalla corretta menzione della nuova codifica di bilancio.	

Comma 3: **in vigore**	***Comma 3:*** ***testo modificato***
Per i lavori pubblici di somma urgenza, cagionati dal verificarsi di un evento eccezionale o imprevedibile, la Giunta, qualora i fondi specificamente previsti in bilancio si dimostrino insufficienti, entro venti giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, sottopone al Consiglio il provvedimento di riconoscimento	*… nessuna modifica …*

della spesa con le modalità previste dall'articolo 194, comma 1, lettera e), prevedendo la relativa copertura finanziaria nei limiti delle accertate necessità per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità. Il provvedimento di riconoscimento è adottato entro 30 giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine. La comunicazione al terzo interessato è data contestualmente all'adozione della deliberazione consiliare.	
Note Il comma è stato così sostituito dall'art. 3, comma 1, lettera i), legge n. 213 del 2012 (conversione in legge del D.L. n. 174/2012).	

Comma 4: **in vigore**	***Comma 4:*** ***testo modificato***
Nel caso in cui vi è stata l'acquisizione di beni e servizi in violazione dell'obbligo indicato nei commi 1, 2 e 3, il rapporto obbligatorio intercorre ai fini della controprestazione e per la parte non riconoscibile ai sensi dell'articolo 194, comma 1, lettera e), tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura. Per le esecuzioni reiterate o continuative detto effetto si estende a coloro che hanno reso possibili le singole prestazioni.	*… nessuna modifica …*
Note Nessuna modifica alle conseguenze "sanzionatorie" per acquisizioni che avvenissero in violazione alla disciplina prevista dai precedenti commi.	

Comma 5: **in vigore**	***Comma 5:*** ***testo modificato***
Agli enti locali che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, disavanzo di amministrazione ovvero indichino debiti fuori bilancio per i quali non sono stati validamente adottati i provvedimenti di cui all'articolo 193, è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti dalla legge. Sono fatte salve le spese sotenute a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi.	*Il regolamento di contabilità dell'ente disciplina le madalità attraverso le quali le fatture o i documenti contabili equivalenti che attestano l'avvenuta cessione di beni, lo stato di avanzamento lavori, la prestazione di servizi nei confronti dell'ente sono protocollate ed, entro 10 giorni, annotate nel registro delle fatture ricevute, secondo le modalità previste dall'art. 42 del Decreto Legge 24 aprile 2014 n. 66, convertito in legge, con modificazioni, dalla Legge 23 giugno 2014, n. 89. Per il protocollo di tali documenti è istituito un registro unico nel rispetto della disciplina in materia di documentazione amministrativa di cui al D.P.R. n. 445/2000, ed è esclusa la possibilità di ricorrere a protocolli di settore o di reparto.*

Note

Sparisce dall'ordinamento la norma che impediva di sostenere spese (divieto da intendere in senso ampio di "impegnare e pagare") nel caso di disavanzo di amministrazione deliberato nell'ultimo rendiconto, o di debiti fuori bilancio non coperti finanziariamente e dunque non ricondotti nell'ambito degli equilibri di bilancio approvati a norma dell'art. 193.

Il comma è soppresso per fare posto a disposizioni contenute nel Decreto Legge 24 aprile 2014 n. 66, convertito in legge, con modificazioni, dalla Legge 23 giugno 2014, n. 89, che vengono a trovare espressa menzione nel TUEL.

Le norme prevedono l'istituzione del "registro delle fatture passive", da protocollare entro 10 giorni. Non sarà possibile la gestione di "registri e/o protocolli" dei singoli settori in cui è articolata l'organizzazione amministrativa.

Si rinvia a successivi contributi la trattazione delle modifiche apportate alla disciplina del "rendiconto" contenuta nel TUEL.