



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

Questioni sulla corretta applicazione dei nuovi principi contabili della competenza finanziaria introdotti dal d.lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal d.lgs. n. 126/2014.

Deliberazione n. 3/SEZAUT/2016/QMIG



Corte dei Conti

Sezione delle autonomie

N. 3/SEZAUT/2016/QMIG

Adunanza del 19 gennaio 2016

Presieduta dal Presidente di Sezione preposto alla funzione di coordinamento

Mario FALCUCCI

Composta dai magistrati:

Presidenti di Sezione	Ciro VALENTINO, Raffaele DAINELLI, Roberto TABBITA, Maria Giovanna GIORDANO, Carlo CHIAPPINELLI, Maurizio GRAFFEO, Ermanno GRANELLI, Francesco PETRONIO, Josef Hermann RÖSSLER
Consiglieri	Silvio DI VIRGILIO, Alfredo GRASSELLI, Rinieri FERONE, Paola COSA, Francesco UCCELLO, Adalisa CORSETTI, Laura D'AMBROSIO, Stefania PETRUCCI, Angela PRIA, Francesco ALBO, Benedetta COSSU, Massimo VALERO, Dario PROVVIDERA, Simonetta BIONDO
Primi Referendari	Valeria FRANCHI, Beatrice MENICONI
Referendari	Giovanni GUIDA, Michela MUTI

Visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ed in particolare l'art. 7, commi 7 e 8;

Visto l'art. 17, comma 31 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, e successive modificazioni;

Visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 recante *“Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42”*, modificato ed integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126;

Visto l'art. 6, comma 4, del decreto legge. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, e successive modificazioni;

Visto il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Vista la deliberazione n. 317/2015/QMIG, depositata in data 24 novembre 2015, con la quale la Sezione di controllo per la Regione siciliana ha rimesso al Presidente della Corte dei conti la valutazione circa il deferimento alla Sezione delle autonomie, ai sensi del richiamato art. 6, comma 4, del d.l. 174/2012, di alcune questioni di massima in merito alla richiesta di parere formulata dal Comune di Vita (TP), inerenti al regime contabile delle entrate vincolate, al riaccertamento straordinario dei residui e alle modalità di accantonamento delle passività potenziali;

Vista l'ordinanza del Presidente della Corte dei conti n. 3 dell'11 gennaio 2016, con la quale, valutata la sussistenza dei presupposti per il deferimento alla Sezione delle autonomie, le questioni medesime sono state rimesse alla Sezione predetta;

Vista la nota n. 223 del 12 gennaio 2016, con la quale il Presidente della Corte dei conti ha convocato la Sezione delle autonomie per l'adunanza odierna;

Uditi i relatori, Presidente di Sezione Francesco Petronio e Consigliere Alfredo Grasselli

PREMESSO

Il Comune di Vita (TP) ha chiesto, ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n.131, l'avviso della Corte dei conti in ordine ad una serie di quesiti concernenti la corretta applicazione dei nuovi principi contabili della competenza finanziaria introdotti dal d.lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal d.lgs. n. 126/2014.

La Sezione di controllo per la Regione siciliana, con deliberazione n. 317/2015/QMIG, ha ritenuto di sospendere la pronuncia sulle questioni proposte e di rimettere gli atti al Presidente della Corte dei conti, ai sensi dell'art. 6, comma 4, d.l. n. 174/2012, trattandosi di disposizioni destinate ad assumere particolare rilevanza ai fini del coordinamento della finanza pubblica e per l'opportunità di una loro applicazione uniforme sul territorio nazionale.

Le questioni sono state deferite alla Sezione delle autonomie, che è chiamata pronunciarsi sui seguenti quesiti:

1. possibilità per un comune, durante l'esercizio provvisorio 2015, di dare applicazione all'art. 187, comma 3-quinquies del TUEL, che consente di apportare, con delibera di Giunta comunale, una variazione per applicare al bilancio la quota di avanzo vincolato determinata in corrispondenza di stanziamenti dell'esercizio precedente, corrispondenti a entrate vincolate accertate e non impiegate;

2.a) se vadano considerate tra gli incassi vincolati anche le riscossioni di somme che non hanno una specifica destinazione, pur essendo destinate a spese di investimento;

2.b) quale sia l'organo comunale competente ad attribuire a entrate libere o destinate uno specifico vincolo di destinazione e se a tal fine sia sufficiente l'approvazione del bilancio oppure occorra una esplicita attribuzione di una finalizzazione;

3.a) esatta interpretazione del par. 9.3 del principio contabile applicato, secondo cui "non sono oggetto di riaccertamento i residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 che sono stati incassati e pagati prima del riaccertamento straordinario";

3.b) il trattamento degli "impegni impropri" e delle "prenotazioni di impegno al 31.12.2014", qualora, dopo il 1° gennaio 2015 e prima del riaccertamento straordinario dei residui si sia perfezionata l'obbligazione giuridica e, dunque, si sia verificato il presupposto perché essi vengano conservati in bilancio.

3.c) modalità per l'accantonamento del fondo per le passività potenziali a fronte di contenzioso in atto.

Il Comune di Vita aveva inoltre posto un ulteriore quesito, che la Sezione siciliana non ha ritenuto di dover rimettere – riservandosi di esprimere il parere in esito alla pronuncia della Sezione delle autonomie – concernente l'applicabilità nell'ordinamento regionale della disciplina nazionale delle competenze in materia di riaccertamento straordinario dei residui e di variazioni di bilancio con riguardo al fondo pluriennale vincolato.

La Sezione remittente, con la citata deliberazione n. 317/2015/QMIG, ha esplicitato alcuni indirizzi interpretativi di seguito sintetizzati.

a) E' ammissibile durante l'esercizio provvisorio 2015 dare applicazione all'art. 187, comma 3-quinquies, del TUEL, in base ad un'interpretazione *a contrario* dell'art. 3 comma 10 d.lgs. 118/2011, che vieta di applicare prima del riaccertamento straordinario la quota libera del risultato di amministrazione.

b) I residui attivi e passivi già incassati o pagati vanno esclusi dalla procedura di riaccertamento come testualmente enunciato nel principio contabile applicato par. 9.3 che non consente di riportare tali residui nel bilancio armonizzato.

c) Vanno cancellati e reimputati all'esercizio successivo ai fini della costituzione del fondo pluriennale vincolato i residui da "impegni impropri" e "prenotazioni", ove si perfezioni l'obbligazione giuridica dopo il 31.12.2014 e nelle more del riaccertamento straordinario.

d) Circa l'accantonamento per le passività potenziali a fronte di contenzioso pendente, in sede di prima applicazione della norma, il suo tenore letterale sembra condurre verso un'interpretazione che obbliga a determinare nel primo esercizio del bilancio di previsione, o in quote uguali tra gli esercizi del bilancio finanziario, il fondo rischi per spese legali sia per il contenzioso sorto nell'anno precedente e nell'anno in corso (2014 e 2015), sia per il contenzioso formatosi negli esercizi precedenti (2013 e anteriori).

CONSIDERATO

1. Ritiene preliminarmente la Sezione di estendere l'esame anche alla questione di fondo sottesa al quarto quesito posto dal Comune istante, ancorché non sia stato rimesso, in quanto riguarda l'applicazione nell'ordinamento regionale della disciplina nazionale, con riferimento ad alcune specifiche disposizioni in tema di competenze degli organi comunali in materia di

riaccertamento straordinario dei residui. La Sezione delle autonomie reputa, infatti, necessario affrontare questa problematica in via generale, considerato che le questioni di cui è stata investita riguardano la nuova disciplina contabile armonizzata dei residui e variazioni di bilancio con riguardo al fondo pluriennale vincolato. Va altresì considerato che la posizione assunta su tale questione condiziona la soluzione dei quesiti successivi.

La questione assume quindi rilevanza, in quanto – pur riguardando un caso specifico, quale l'individuazione delle competenze degli organi comunali – coinvolge il tema dell'ampiezza dell'introduzione della disciplina della contabilità armonizzata in una Regione a statuto speciale.

La questione di fondo, che verte sull'applicazione della riforma contabile, va affrontata tenendo conto del mutato quadro costituzionale: infatti, l'art. 117, comma 2, lett. e) della Costituzione, nel testo novellato dalla lettera a) del comma 1 dell'art. 3, L. Cost. 20 aprile 2012, n. 1, attribuisce alla legislazione esclusiva dello Stato la materia dell'armonizzazione dei bilanci.

La posizione della Corte dei conti è ferma nel ritenere che in materia di contabilità degli enti territoriali non residui alle Regioni a statuto ordinario che una potestà regolamentare. In questi termini si è espressa la Sezione delle autonomie nelle “Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle regioni e degli enti locali (d.lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal d.lgs. n. 126/2014)”, approvate con del. 4/2015. Nel paragrafo 4 si afferma che nel nuovo quadro normativo sopravvive, a livello costituzionale e di norme primarie, la competenza delle Regioni all'adozione di normativa regolamentare, come evidenziata dall'art. 36, co. 5, d.lgs. n. 118/2011, secondo cui “*Le regioni adottano i principi contabili generali e i principi contabili applicati di cui agli allegati 1 e 4 al presente decreto*”.

Analoghe considerazioni sono state svolte, in precedenza, in occasione dell'audizione del 29 maggio 2014 sullo schema di decreto legislativo recante “*Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi*” davanti alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale.

In una prospettiva sistematica costituzionalmente orientata il concetto di armonizzazione deve essere inteso come un complesso normativo unitario e inscindibile, i cui principi si impongono anche alle Autonomie speciali, per le quali l'art. 79 del d.lgs. 118/2011 (Disposizioni concernenti le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano) prevede che “*La decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui al presente decreto legislativo nei confronti delle Regioni a statuto speciale e delle province autonome di*

Trento e di Bolzano, nonché nei confronti degli enti locali ubicati nelle medesime Regioni speciali e province autonome, sono stabilite, in conformità con i relativi statuti, con le procedure previste dall'art. 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42”.

La portata di questa disposizione, letta in coerenza con l'art. 117 Cost., volta alla salvaguardia degli ambiti di autonomia di questa categorie di enti, cui è riservata sostanzialmente la possibilità di regolare le scadenze e le modalità dell' avvio a regime delle norme in questione, non dovrebbe minare la sostanza del processo che mira a consentire un effettivo governo dei conti pubblici. L'introduzione della nuova disciplina contabile nelle Autonomie speciali, deve quindi avvenire preservando la sostanza dell'ampio e complesso processo di armonizzazione senza ridurne la portata attraverso l'introduzione di criteri interpretativi che finirebbero per riprodurre aspetti di disomogeneità nei conti degli enti territoriali.

In proposito si deve porre attenzione al fatto che la c.d. “armonizzazione contabile” non può ridursi alla mera uniformità di schemi contabili (uniformità che, comunque, potrebbe sempre essere messa in discussione, ove si lasciasse aperto il varco ad opzioni interpretative particolari), ma consiste in un processo di riforma ben più ampio, che investe tutto il sistema contabile, e coinvolge, quindi, anche le competenze degli organi deputati alla gestione ed alla programmazione. La gestione e la rappresentazione contabile della stessa costituiscono, infatti, due profili della stessa realtà, che devono avere una stretta coerenza.

La Sezione delle autonomie, nelle richiamate “*Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle regioni e degli enti locali*” tra l'altro, ha sottolineato che “*L'armonizzazione è anche sede di verifica del necessario allineamento delle scritture contabili tra i diversi livelli di governo, secondo una logica di integrazione e collaborazione istituzionale*”.

Per tali ragioni non sarebbe coerente con i principi della riforma – le cui disposizioni costituiscono un insieme connesso e unitario – introdurre elementi di disomogeneità nell'ambito dei previsti procedimenti.

Inoltre, nel caso in esame, l'introduzione della nuova disciplina contabile per la Regione siciliana deve ritenersi già realizzata con l'emanazione di apposite disposizioni contenute nelle leggi regionali rivolte a stabilire una graduazione temporale dell'avvio della contabilità armonizzata, recepita con rinvio dinamico alla disciplina nazionale.

La Regione ha modificato più volte i termini per l'applicazione del nuovo regime contabile, tuttavia, non v'è dubbio che a decorrere dall'esercizio finanziario 2015 per gli enti locali siciliani ed i loro enti strumentali si applicano le disposizioni di cui al d.lgs 118/2011, salve le facoltà di rinvio previste dallo stesso d.lgs., ai sensi dell'art. 6, comma 3, della legge regionale

7 maggio 2015, n. 9 (come modificato dall'art. 1, comma 2, lett. b, della l.r. 10 luglio 2015, n. 12) ove si prevede che: *“Gli enti locali, i loro enti e organismi strumentali, gli enti strumentali regionali e i loro organismi strumentali, ad eccezione di quelli sanitari, con riferimento alle disposizioni del comma 2 esercitano le facoltà di rinvio previste dal decreto legislativo n. 118/2011 e successive modifiche e integrazioni, ferma restando l'applicazione delle disposizioni dei Titoli I, IV e V dello stesso decreto legislativo a decorrere dall'esercizio finanziario 2015.”*

E' appena il caso di notare che la disposizione sopra riportata non prevede alcuna condizione o clausola di compatibilità. Pertanto non si ritiene che possano sopravvivere disposizioni diverse incompatibili con il complesso normativo che contiene la riforma nella quale sono previste espressamente specifiche competenze della Giunta.

E' da rilevare, infine, che il d.lgs. 118/2011 ha profondamente innovato al TUEL, incidendo su gran parte delle disposizioni relative alla gestione contabile, anche sotto il profilo delle competenze dei vari organi (Consiglio, Giunta, Dirigenza), proprio nella prospettiva della stretta connessione tra scritture contabili e livelli di governo. Di conseguenza anche le disposizioni non espressamente richiamate dal d.lgs. 118/2015, ma riconducibili alla gestione contabile, devono essere considerate implicitamente comprese nel complesso del sistema armonizzato.

Sulla base di questa premessa si ritiene di poter esaminare le ulteriori questioni rappresentate dalla Sezione remittente.

2. Il primo quesito oggetto della rimessione riguarda la possibilità, durante l'esercizio provvisorio 2015, di dare applicazione all'art. 187, comma 3-*quinquies* del TUEL, che consente di apportare, con delibera di Giunta comunale, una variazione per applicare al bilancio la quota di avanzo vincolato determinata in corrispondenza di stanziamenti dell'esercizio precedente, corrispondenti a entrate vincolate accertate e non impiegate.

Il dubbio è sorto in relazione alla prima applicazione della nuova disciplina contabile e, in particolare, all'adempimento del riaccertamento straordinario dei residui.

L'art. 3, comma 10, del d.lgs. 118/2011 prescrive che *“La quota libera del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 non è applicata al bilancio di previsione 2015 in attesa del riaccertamento straordinario dei residui di cui al comma 7, esclusi gli enti che, nel 2014, hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'art. 74, che applicano i principi applicati della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2.”*

Sul punto soccorre anche quanto prescritto nel principio contabile applicato della contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs 118/2011 Principio contabile applicato paragrafo 8.11): *“Nel corso dell’esercizio provvisorio, per garantire la prosecuzione o l’avvio di attività soggette a termini o scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe danno per l’ente, è consentito l’utilizzo delle quote vincolate dell’avanzo di amministrazione sulla base di una relazione documentata del dirigente competente. A tal fine, dopo avere acquisito il parere dell’organo di revisione contabile la Giunta delibera una variazione del bilancio provvisorio in corso di gestione, che dispone l’utilizzo dell’avanzo di amministrazione vincolato determinato sulla base di dati di pre-consuntivo dell’esercizio precedente”*. Sono altresì consentite, con delibera di giunta, le variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all’interno dell’ente.

Correttamente argomentando, la Sezione remittente ha rilevato che, riferendosi il divieto posto dalla norma all’applicazione della “quota libera” del risultato d’amministrazione, *a contrario* sarebbe stato possibile applicare anche all’esercizio provvisorio 2015 la quota vincolata, secondo quanto previsto dall’art. 187, comma 3-*quinquies* del TUEL.

Sul tema dell’applicazione dell’avanzo vincolato, in linea generale, si è pronunciata la Sezione di controllo per la Lombardia con la deliberazione n. 97/2015, rilevando che la norma stessa, come declinata nei principi contabili applicati, specifica che l’utilizzo dell’avanzo vincolato o accantonato è consentito, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, anche in caso di esercizio provvisorio limitatamente alla finalità di garantire la prosecuzione o l’avvio di attività soggette a termini o scadenze, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l’ente.

In conclusione, anche con riferimento alla prima applicazione della normativa, è da condividere l’avviso che l’utilizzo delle quote del risultato di amministrazione presunto costituite dai fondi vincolati e dalle somme accantonate può essere disposto anche in corso d’esercizio provvisorio per le finalità stabilite dalla norma.

E’ da osservare comunque che, essendo ormai concluso l’esercizio 2015, sia venuto meno l’interesse concreto alla soluzione del quesito.

3. L’argomento della gestione della cassa vincolata ha formato oggetto della deliberazione della Sezione delle autonomie 31/QMIG/2015, alla quale si può fare riferimento anche in relazione allo specifico quesito posto, relativo alla necessità di comprendere tra gli incassi vincolati le

riscossioni di somme che non hanno una specifica destinazione, finalizzate a spese di investimento.

La Sezione ha chiarito al riguardo che soltanto le entrate vincolate a destinazione specifica, individuate dall'art. 180, comma 3, lett. d) del TUEL sono soggette a vincolo di cassa e non è ammissibile stabilire vincoli sulla cassa ulteriori rispetto a quelli imposti dalla legge, che ha delineato un sistema compiuto ed armonico: diversamente verrebbe ad essere inficiato il principio di universalità e integrità del bilancio.

Le entrate destinate agli investimenti che hanno un vincolo di destinazione confluiscono nella cassa generale, ma a fine esercizio deve essere mantenuto il vincolo, assicurandone la conservazione nei fondi destinati agli investimenti evidenziati nell'avanzo di amministrazione. Detta quota "destinata" del risultato d'amministrazione, a differenza della quota "vincolata", è utilizzabile con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto.

Peraltro vincoli specifici ulteriori possono essere apposti dall'Amministrazione, senza incidere sulla cassa ed entro limiti ben circoscritti, con riferimento ad entrate straordinarie non ricorrenti. In proposito la Sezione delle autonomie, nella richiamata del n. 31/2015 ha chiarito che *"quando si tratta di risorse proprie dell'ente ulteriori vincoli sono presi in considerazione solo con riferimento alla gestione di competenza, con particolare riferimento alla costituzione della quota vincolata del risultato di amministrazione.*

L'art. 187, comma 3 ter, TUEL (e, conformemente, il principio contabile applicato sulla contabilità finanziaria), in proposito, oltre alla casistica di cui al ripetuto art. 180, co.3, lett. d), aggiunge le risorse derivanti da entrate straordinarie, non aventi natura ricorrente, "accertate e riscosse cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione". L'origine propria delle risorse, e, in questo caso, anche la reversibilità della decisione sulla destinazione, ha fatto escludere l'applicazione del vincolo di cassa a questa peculiare fattispecie (tra l'altro soggetta anche a particolari presupposti: "solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi e ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio, compresi quelli di cui all'articolo 193").

In sostanza non è ammissibile stabilire vincoli sulla cassa ulteriori rispetto a quelli imposti dal legislatore; le entrate destinate agli investimenti hanno un vincolo di destinazione implicito, tuttavia confluiscono nella cassa generale. A fine esercizio il vincolo deve essere conservato, perché le entrate in conto capitale, senza specifica destinazione, non spese, vanno iscritte nei

fondi destinati agli investimenti evidenziati nell'avanzo di amministrazione e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'unica ulteriore possibilità di apporre un vincolo è quella descritta dal richiamato art. 187, comma 3-ter del TUEL, che non incide, però, sulla gestione di cassa.

3.1. Altre due questioni sono state poste in correlazione al precedente quesito. La prima riguarda l'individuazione dell'organo comunale competente ad attribuire a entrate libere o destinate uno specifico vincolo di destinazione.

Fermo restando quanto precisato nel punto precedente circa i limiti previsti per l'apposizione di vincoli di destinazione specifici, si evidenzia che detti vincoli sono finalizzati a dare maggior garanzia della realizzazione di interventi ritenuti prioritari dall'Amministrazione locale.

In tali termini deve ritenersi che si tratti di attività che ricade sulla programmazione e che incide sul bilancio di previsione e sul rendiconto della gestione, la cui approvazione è di competenza del Consiglio. L'apposizione di vincoli specifici ai sensi dell'art. 187, comma 3-ter rientra, quindi, tra le attribuzioni dell'organo consiliare previste dall'art. 42, comma 2, lett. b) del TUEL.

3.2 Si chiede, poi, se per l'apposizione del vincolo di destinazione specifica sia sufficiente l'approvazione del bilancio oppure occorra un atto autonomo di finalizzazione.

Per la peculiarità della fattispecie si deve ritenere che occorra un'esplicita specifica deliberazione, rispetto alla quale il bilancio dovrà essere coerente. Si tratta comunque di determinazioni che hanno la loro sede naturale negli atti che compongono il ciclo di bilancio nell'ambito dei quali è possibile dare specifica evidenza alla determinazione di assegnare vincoli di destinazione a particolari entrate riferibili alle categorie per le quali la legge ne ammette la facoltà.

L'esito di tali procedure, che possono investire la fase di programmazione prodromica all'approvazione del bilancio di previsione e le variazioni di bilancio, ha evidenza in sede di rendicontazione attraverso la determinazione dei fondi vincolati che compongono l'avanzo.

4.1 Il terzo quesito verte sul riaccertamento straordinario dei residui e in particolare sull'esatta interpretazione del par. 9.3 del principio contabile applicato, secondo cui *“non sono oggetto di riaccertamento i residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 che sono stati incassati e pagati prima del riaccertamento straordinario”*.

L'indicazione espressa nel riportato principio è ben esplicitata e risulta difficile darne un'interpretazione non univoca. D'altro canto appare più che ragionevole non riaccertare residui già estinti in quanto ne è avvenuto il passaggio per cassa, anche per evidenti motivi di economia e semplificazione del procedimento. In effetti se si sono verificate le fasi del pagamento o dell'incasso è chiaro che queste devono essere state necessariamente precedute dalla fase dell'accertamento/riaccertamento e se l'entrata o la spesa si sono realizzate significa che il ciclo si è correttamente chiuso, ed è inutile appesantire la gestione contabile con ulteriori adempimenti.

5. In ordine al trattamento degli "impegni impropri" e delle prenotazioni di impegno al 31.12.2014, appare chiaro che si tratta di annotazioni contabili che devono essere mantenute sino alla fine dell'esercizio e poi vengono in considerazione nel consuntivo solo se si trasformano in effettivi accertamenti e impegni. La prenotazione costituisce un accantonamento di fondi di parte corrente per garantire la copertura di una determinata operazione, mentre l'impegno deve descrivere una situazione di debito in relazione ai nuovi principi contabili.

Per questi motivi, anche nel caso in cui successivamente al 1° gennaio 2015 e prima del riaccertamento straordinario risulti perfezionata l'obbligazione giuridica non si dovrebbe ritenere sussistente il presupposto perché vengano conservati in contabilità.

Con la nuova disciplina contabile, un diverso trattamento è riservato alla materia dei lavori pubblici, prima della stipula del contratto, nel caso di gare già bandite. Nel Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (all. 2 al d.lgs. 118/2011, par. 5.4) viene segnalata la rilevanza della "prenotazione della spesa" riguardante le spese delle gare formalmente indette e del quadro economico dell'opera, uniche fattispecie di costituzione del fondo pluriennale vincolato in assenza di impegni imputati nelle scritture contabili degli esercizi successivi (cfr. anche il Principio applicato della programmazione, all. 1 al d.lgs 118/2011, par. 9.8). In sostanza si tratta di un'applicazione circoscritta ad una casistica particolare che costituisce un'eccezione ai nuovi principi di imputazione.

Peraltro, con riferimento alla peculiare ipotesi rappresentata nel quesito, laddove l'ente abbia diversamente operato (mantenendo il residuo passivo senza cancellarlo con conseguente reimputazione della spesa al 2015 in quanto l'obbligazione si sia perfezionata prima del riaccertamento straordinario), pur rilevando che il comportamento non sarebbe esattamente in linea con i nuovi principi, si deve ritenere che non meriti interventi correttivi *a posteriori*, se la scrittura risulta veridica in quanto rappresentativa dello stato dei fatti.

6. Un ulteriore quesito è stato posto con riferimento all'accantonamento per le passività potenziali a fronte di contenzioso pendente, richiedendo in particolare se, nell'ambito delle operazioni di cui all'art. 3, comma 7, lett. e), del d.lgs. n. 118 del 2011, tale accantonamento debba essere effettuato sull'avanzo di amministrazione rideterminato oppure se debba essere iscritto tra gli stanziamenti del bilancio di previsione. Segnatamente, si chiede se sia corretto accantonare sull'avanzo il fondo da contenzioso pendente relativo agli anni 2013 e precedenti e, invece, stanziare, sul bilancio di previsione 2015 il fondo da contenzioso relativo agli anni 2014 e 2015.

Il Principio applicato della contabilità finanziaria, par. 5.2, lett. h.), prescrive che *“In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio). In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio”*.

Secondo la Sezione remittente, dalla lettura della riportata disposizione, sembra evincersi che il fondo rischi per spese legali debba essere determinato nel primo esercizio del bilancio di previsione, o in quote uguali tra gli esercizi del bilancio finanziario, sia per il contenzioso sorto nell'anno precedente e nell'anno in corso (2014 e 2015), sia per il contenzioso formatosi negli esercizi precedenti (2013 e anteriori).

La posizione della Sezione appare condivisibile, in quanto la nuova disciplina non prevede alcuna modalità differenziata, per l'accantonamento del fondo rischi, con riferimento agli anni ante 2014 e a partire dal 2014, salva la possibilità di ripartire l'onere eccessivo in quote uguali, nei termini indicati da Principio applicato della contabilità finanziaria, par. 5.2, lett. h.), sopra riportato.

P.Q.M.

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti, risolve le questioni poste dalla Sezione di controllo per la Regione siciliana con la deliberazione n. 317/2015/QMIG nei termini esposti nella parte motiva.

La Sezione di controllo per la Regione siciliana si atterrà ai principi enunciati nel presente atto di indirizzo interpretativo, al quale si conformeranno tutte le Sezioni regionali di controllo ai sensi dell'art. 6, comma 4, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 19 gennaio 2016.

I Relatori

F.to Francesco PETRONIO

Il Presidente

F.to Mario FALCUCCI

F.to Alfredo GRASSELLI

Depositata in Segreteria il 2 febbraio 2016

Il Dirigente

F.to Renato PROZZO

