

L. BISIO

D. CENTRONE

MANUALE *di* PROGRAMMAZIONE, CONTABILITÀ *e* CONTROLLI NEGLI ENTI LOCALI

Il volume è aggiornato a:

- **L. 21 aprile 2023, n. 41**, di conversione in legge del D.l. 4 febbraio 2023, n. 13 (*"Disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e del Piano nazionale degli investimenti complementari al PNRR (PNC), nonché per l'attuazione delle politiche di coesione e della politica agricola comune. Disposizioni concernenti l'esercizio di deleghe legislative"*);
 - **L. 24 febbraio 2023, n. 14**, di conversione in legge del D.l. 29 dicembre 2022, n. 198 (*"Disposizioni urgenti in materia di termini legislativi. Proroga di termini per l'esercizio di deleghe legislative"*);
 - **L. 29 dicembre 2022, n. 197** (*"Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025"*)
- e alla **ultimissima giurisprudenza**

Il edizione **2023**

 **Neldiritto
Editore**

6.6.3. Le anticipazioni per la realizzazione degli interventi finanziati dal PNRR e dal PNC.

L'art. 9, comma 6, del d.l. n. 152/2021, conv. dalla legge n. 233/2021, come da ultimo modificato dall'art. 6, co 1, del d.l. n. 13/2023, ha consentito al MEF, al fine di consentire il tempestivo avvio ed esecuzione dei progetti PNRR finanziati a valere su autorizzazioni di spesa del bilancio dello Stato, di concedere anticipazioni, a valere sulle disponibilità del conto corrente di tesoreria centrale "*Attuazione del Next Generation EU-Italia - Contributi a fondo perduto*" (art. 1, co 1038, legge 178/2020), ai soggetti attuatori (anche enti territoriali), sulla base di motivate richieste presentate da questi ultimi, sentite le amministrazioni centrali titolari degli interventi⁵⁴.

Tali anticipazioni costituiscono, per i soggetti attuatori (anche enti territoriali), trasferimenti di risorse vincolati (sia per competenza che per cassa, ex artt. 180, 187 e 195 Tuel⁵⁵) alla realizzazione tempestiva degli interventi PNRR per i quali sono erogate. Gli enti locali attuatori sono tenuti a riversare, nel citato conto corrente di tesoreria, l'importo dell'anticipazione non utilizzata a chiusura degli interventi.

La Circolare MEF-RGS n. 29/2022 ha chiarito, in proposito, Nel caso di anticipazioni sui fondi relativi ai progetti (dl 152/2021), ai fini della contabilizzazione si tratta sempre di trasferimenti di risorse e non di anticipazioni di liquidità (l'anticipo non deve essere rimborsato dall'ente beneficiario, ma sarà reintegrato dall'amministrazione centrale). Se si tratta di anticipazioni su risorse già accertate ed imputate ad esercizi successivi, è necessario reimputare l'accertamento già registrato all'esercizio in cui l'anticipo è erogato, attivando il FPV per coprire le spese negli esercizi successivi.

La Circolare MEF-RGS n. 29/2022 ha chiarito che, nel caso delle anticipazioni in parola, ai fini della contabilizzazione, si tratta sempre di "*trasferimenti*" e non di "*anticipazioni di liquidità*"⁵⁶. Le anticipazioni erogate restano, infatti, nella disponibilità delle amministrazioni interessate fino alla rendicontazione del saldo finale, venendo sistematicamente reintegrate

⁵⁴ L'art. 2 del DM 11 ottobre 2021, di definizione delle "*Procedure relative alla gestione finanziaria delle risorse previste nell'ambito del PNRR*", ha previsto, quale regola ordinaria, il trasferimento di anticipazioni alle amministrazioni titolari di interventi del PNRR in misura pari al 10 per cento dell'importo dell'intervento o del progetto (con erogazione, invece, fino al 90 per cento a rendicontazione degli stati di avanzamento e del saldo del 10 alla verifica della conclusione dell'intervento). La Circolare MEF-RGS n. 29/2022 ha chiarito che, nel caso in cui la misura si realizza attraverso amministrazioni territoriali ovvero altri enti o organismi (comprese le società a partecipazione pubblica), l'amministrazione titolare può chiedere che le anticipazioni siano erogate direttamente al soggetto attuatore.

⁵⁵ L'art. 15, co 3, del d.l. n. 77/2021 (in materia di governance del PNRR) ha ribadito (trattandosi di precepto desumibile già dall'art. 187, co 3-ter, lett. c), del Tuel) che gli enti territoriali utilizzano le risorse ricevute per l'attuazione del PNRR e del PNC, con confluenza delle economie, a fine esercizio, nel risultato di amministrazione. Inoltre, elemento costituente una novità rispetto alle regole generali, tali quote vincolate possono poi essere applicate ai successivi bilanci di previsione, a copertura delle pertinenti spese, in deroga ai limiti quantitativi previsti dall'art 1, co 897 e 898, legge n. 145/2018 (come meglio esplicitato al Capitolo X del presente Manuale). Sulla natura di risorse vincolate, anche per cassa, dei trasferimenti agli enti locali derivanti dal PNRR e dal PNC, può farsi rinvio a Corte conti, SRC Emilia-Romagna, deliberazione n. 64/2022/PRSE.

⁵⁶ Si ricorda, in proposito, che, ove si tratti di anticipazioni accertate, ma da imputare a esercizi successivi, è necessario reimputare l'accertamento, con conseguente formazione di fondo pluriennale vincolate per coprire le spese negli esercizi successivi.

attraverso il rimborso delle spese sostenute e rendicontate (solo in caso di mancato utilizzo o omessa rendicontazione vanno restituite, come statuito, da ultimo, dall'art. 6, co 1, del d.l. n. 13/2023).

6.7. | L'utilizzo delle entrate vincolate per cassa.

La normativa impone all'ente locale di evidenziare, negli ordinativi, di incasso e di pagamento, da trasmettere al tesoriere, gli eventuali vincoli discendenti dalla legge (artt. 180, comma 3, lettera d), e 185, comma 2, lettera i), TUEL), con successivo obbligo per il tesoriere di *distinguere* la liquidità detenuta nel conto dell'ente locale in parte *libera e vincolata*.

Il Principio applicato della contabilità finanziaria (paragrafo 10) disciplina le modalità di contabilizzazione delle entrate vincolate, al fine di renderne evidente la consistenza, e le variazioni, nel corso del tempo (in aderenza ai principi generali della trasparenza e dell'integrità del bilancio).

L'art. 195 del TUEL consente, infatti, agli enti locali (eccetto che in dissesto) di utilizzare, temporaneamente, le entrate vincolate per il finanziamento di (differenti) spese correnti⁵⁷, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'art. 222 del TUEL, riducendo contestualmente quest'ultima. La norma precisa che, con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione, la consistenza delle somme vincolate utilizzate va immediatamente ricostituita.

La *novità* introdotta dalla riforma consiste nell'obbligo di contabilizzare nelle scritture i movimenti di utilizzo e reintegro delle somme vincolate, ex artt. 195, co. 2, e 209, co. 3-bis, TUEL.

La *tempestiva regolarizzazione* consente di avere cognizione puntuale delle giacenze liquide *libere* e di quelle *vincolate*. Il tesoriere, infatti, in assenza di informazioni, considera *non vincolati* gli incassi, e può utilizzarli per pagamenti non vincolati. Pertanto, anche nel conto del tesoriere, è data evidenza della composizione della *cassa vincolata* alla fine dell'anno e dell'eventuale utilizzo ancora da reintegrare.

Il Principio applicato norma anche il caso in cui una spesa sia pagata anticipatamente rispetto all'incasso della correlata entrata vincolata (fattispecie che può verificarsi, per esempio, per le spese finanziate a rendicontazione). In tal caso, il relativo mandato di pagamento non deve riportare l'indicazione dei vincoli, ex art. 185, co. 2, lett. i), TUEL, in quanto la spesa non è stata coperta, in termini di cassa, da somme vincolate. Parallelamente, il successivo ordinativo di incasso non deve riportare l'indicazione di cui all'art. 180, co. 3, lett. d), TUEL, in quanto, essendo la destinazione già stata rispettata, gli incassi non devono essere nuovamente vincolati.

⁵⁷ O, anche, pur se la norma non lo prevede espressamente, di differenti spese di parte capitale.

LA GIURISPRUDENZA PIÙ SIGNIFICATIVA

LA CONTABILIZZAZIONE DELLE PRINCIPALI ENTRATE

Sanzioni per violazione codice strada

- Corte dei conti, Sezione Autonomie, deliberazione n. 5/2019/QMG (qualificazione dell'entrata in relazione ai vincoli di finanza pubblica, anche ai fini della destinazione);
- Corte conti, SRC Emilia-Romagna, delibera n. 3/2019/PA (sulla possibilità di finanziare, con i proventi derivanti dalle sanzioni stradali, la realizzazione e la manutenzione di impianti di videosorveglianza, destinati anche al controllo e alla sicurezza stradale);
- Corte dei conti, SRC Lombardia, deliberazione n. 369/2019/PAR (condizioni per l'implementazione del fondo risorse decentrate con entrate da sanzioni per violazioni al codice strada);
- Corte dei conti, SRC Lombardia, deliberazione n. 85/2020/PAR (irrelevanza, ai fini della destinazione dei proventi, della natura corrente o di parte capitale della spesa, purché all'interno di un progetto di potenziamento dell'attività di controllo);
- Corte dei conti, SRC Umbria, deliberazione n. 159/2017/PRSE (sanzioni per violazioni al Codice della strada aventi natura di entrate non ricorrenti);
- Corte conti, SRC Puglia, delibera n. 81/2020/PAR (in materia di fondi a gestione vincolata, TARI e proventi da contravvenzioni al codice della strada, da parte di ente in stato di dissesto finanziario);
- Corte conti, SRC Emilia-Romagna, deliberazioni n. 167/2022/VSG e n. 16/2023/VSG (su vincoli da apporre a entrate da sanzioni a codice della strada);
- Corte conti, SRC Toscana, delibera n. 33/2022/PRSE (mancata considerazione, in cassa vincolata, dei proventi da sanzioni stradali, determina la non corretta contabilizzazione dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione, come previsto da art. 180 e 195 TUEL).

Entrate in conto capitale

- Corte conti, SSRR spec. comp., sentenza n. 23/2019/EL (risparmi da rinegoziazione dei mutui da contabilizzare fra "entrate destinate a investimenti" e, come tali, utilizzabili per ripiano disavanzi da riaccertamento straordinario dei residui ex DM 2/4/2015);
- Corte conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 13/2013/QMIG (art. 255, comma 9, TUEL consente a enti in dissesto di utilizzare anche le alienazioni di beni per il finanziamento della massa passiva debitoria, anche di parte corrente, possibilità estesa, sulla base di quanto disposto dall'art. 243-bis, comma 8, lett. g), del TUEL, anche agli enti che hanno fatto ricorso al piano di riequilibrio finanziario pluriennale (in termini, fra le altre, SRC Lombardia, delibera n. 81/2017/PRSP; SRC Piemonte, delibera n. 8/2019/PAR);
- Corte conti, SRC Abruzzo, deliberazione n. 6/2019/PRSE (voci che concorrono all'equilibrio in conto capitale);
- Corte conti, SRC Marche, delibera n. 32/2018/PAR (su vincoli di destinazione entrate da alienazione di beni a estinzione mutui);
- Corte conti, SRC Piemonte, delibera n. 23/2019/PAR (su applicazione non retroattiva di art. 1, comma 866, l. n. 205/2017);
- Corte conti, SRC Lombardia, delibera n. 24/2020/PAR (su vincoli di destinazione per beni patrimoniali indisponibili);
- Corte conti Piemonte, delibera n. 70/2019/PAR (principi generali dell'ordinamento contabile degli enti locali affermano il divieto di finanziare spese correnti con entrate in conto capitale. L'utilizzo, in deroga, può essere autorizzato solo da specifiche disposizioni di legge).

Contributi a rendicontazione:

- Corte dei conti, SGR Lazio, sentenza n. 250/2019 (danno erariale da mancata rendicontazione);
- Corte dei conti, SGR Toscana, sentenza n. 186/2020 (danno erariale da revoca contributo).

Operazioni di indebitamento – leasing finanziario:

- Corte conti, Sezione autonomie, deliberazione n. 15/2017/QMIG (le operazioni di locazione finanziaria di opere pubbliche di cui all'art. 187 se pienamente conformi nel momento genetico-strutturale ed in quello funzionale alla regolamentazione contenuta negli artt. 3 e 180 del codice dei contratti, ai fini della registrazione nelle scritture contabili, non sono considerate investimenti finanziati da debito);
- Corte dei conti, SRC Puglia, deliberazione n. 89/2018/PAR (contabilizzazione contratto di leasing in costruendo);
- Corte conti, SRC Veneto, deliberazione n. 124/2020/PRSE (contabilizzazione finanziaria e patrimoniale leasing operativo);
- Corte dei conti, SRC Emilia-Romagna, deliberazione n. 3/2021/PAR (disciplina partenariato pubblico-privato);
- Corte dei conti, SRC Emilia-Romagna, deliberazione n. 200/2021/PAR (contabilizzazione operazioni di partenariato pubblico-privato).

Operazioni in finanza derivata:

- Cass SS.UU., sentenza n. 8770/2020 (il contratto di swap, in particolare se prevede una clausola di iniziale di *upfront*, costituisce, per la sua natura aleatoria, una forma di indebitamento per l'ente pubblico, attuale o potenziale; la determinazione del valore attuale del contratto, cd. *mark to market*, costituisce elemento essenziale, integrativo della sua causa tipica, funzionale ad un'alea misurabile, da esplicitare nei documenti contrattuali; ai sensi dell'art. 42, co 2, lett. i), TUEL, la competenza all'autorizzazione alla stipula di contratti di finanza derivata appartiene al consiglio comunale, in quanto contratto che genera spese che impegnano i bilanci per gli esercizi successivi);
- Cass., SS.UU., sentenze n. 9680/2019, n. 6820/2017, n. 10774/2018 (nullità dei contratti di finanza derivata ove, alla luce delle clausole contrattuali, siano da qualificare come operazioni di indebitamento non finalizzate alla copertura di spese di investimento);
- Corte dei conti, SRC Liguria, deliberazione n. 4/2016/PRSP (costituisce grave irregolarità contabile, per il pericolo che ne deriva a carico del bilancio di un ente locale, la mancata destinazione dei flussi attivi di contratti su prodotti c.d. derivati a spese di investimento o ad un fondo rischi che consenta di equilibrare eventuali successive perdite);
- Corte dei conti, SRC Liguria, deliberazione n. 1/2018/PRSP (l'ente locale che decida di ristrutturare il proprio debito con l'utilizzo di prodotti di finanza derivata, nella specie *swap collar*, collegati all'emissione di titoli obbligazionari, ma non disponga al suo interno di personale con adeguate conoscenze in ordine agli andamenti dei mercati finanziari e delle molteplici modalità di svolgimenti di tali complesse operazioni, è tenuto, in base ai principi di sana gestione finanziaria, a selezionare previa procedura di gara, un advisor indipendente al fine di predisporre il progetto dell'operazione finanziaria e, successivamente, a bandire una distinta gara per la scelta dell'intermediario finanziario con cui concludere l'operazione);
- Corte dei conti, SRC Lombardia, deliberazione n. 143/2020/PRSP (profili di rischio nel trattamento contabile degli strumenti di finanza derivata);
- Corte dei conti, SRC Veneto, deliberazione n. 63/2020/PRSE (costituzione vincolo sull'avanzo di amministrazione a titolo di sterilizzazione dei rischi per gli strumenti di finanza derivata);
- Corte dei conti, SRC Veneto, deliberazione n. 105/2020/PRSE (obbligo di evidenza di oneri e impegni finanziari derivanti da contratti di finanza derivata nella nota informativa allegata al bilancio di previsione e al rendiconto);
- Corte dei conti, SRC Lazio, deliberazione n. 42/2022/PRSE (elementi essenziali del contratto e sua causa).

Garanzie personali:

- Corte conti Liguria, delibera n. 63/2020/PAR (l'assimilazione di una delegazione di pagamento a una garanzia personale, ai fini del rispetto delle norme di finanza pubbliche imposte agli enti territoriali, fra cui i limiti quantitativi all'indebitamento delle regioni, ex art.

162, comma 6, d.lgs. n. 118/2011, va effettuata sulla base del contenuto negoziale delle clausole presenti nei contratti o negli atti negoziali intercorrenti fra le parti (delegante, delegato e delegatario), in aderenza agli artt. 1268 e 1269 c.c.;

- Corte dei conti, SRC Piemonte, deliberazione n. 3/2018/PAR (prestazione di garanzie nelle more di procedure liquidatorie)
- Corte dei conti, SRC Lombardia, deliberazione n. 94/2019/PRSE (condizioni e modalità per il rilascio di garanzie);
- Corte dei conti, SRC Piemonte, deliberazione n. 36/2020/PAR (trattamento contabile delle garanzie fornite dall'Ente e obbligo di indicazione);
- Corte dei conti, SRC Lombardia, deliberazione n. 177/2020/PAR (garanzie prestate all'Azienda speciale per mutui contratti per investimenti integrano ipotesi di contributi a carico della finanza pubblica);

Anticipazioni di tesoreria:

- Corte dei conti, SRC Abruzzo, deliberazione n. 184/2018/VSG (irregolarità contabile derivante da mancata restituzione a fine esercizio);
- Corte dei conti, SRC Lombardia, deliberazione n. 32/2021/PRSP (il reiterato ricorso ad anticipazione di tesoreria è indice di latenti squilibri nella gestione finanziaria);
- Corte dei conti, SRC Campania, deliberazione n. 59/2018/PAR (diversa natura dell'utilizzo di somme da anticipazione di tesoreria e di somme da giacenza vincolata di cassa);
- Corte dei conti, Sezione autonomie, deliberazione n. 8/2022 (su rimborso anticipazione liquidità e dissesto).

Per responsabilità da utilizzo improprio di anticipazioni di liquidità:

- SGR Campania, sentenza n. 255/2019 (nessun danno in caso di utilizzo, nei limiti prescritti dalla legge, dell'ordinaria anticipazione di cassa, per copertura di spese discrezionali, anche se non restituita a fine esercizio);
- SGR appello Sicilia, sentenza n. 86/2019 (nessun danno in casi di utilizzo di anticipazioni di liquidità per pagamento debiti pregressi in caso di violazioni solo formali della normativa, ma nel rispetto della destinazione delle somme attribuite).

Fondo anticipazione liquidità:

- Corte costituzionale n. 4/2020 e n. 80/2021 (modalità contabilizzazione e arco temporale ripiano di eventuali disavanzi d'amministrazione);
- Corte conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 19/2014/QMIG (su natura anticipazioni liquidità ex d.l. n. 35/2013) e deliberazione n. 33/2015/QMIG (su contabilizzazione entrate da anticipazioni liquidità al fine di mantenere funzione impressa dal legislatore);
- Corte dei conti, SRC Piemonte, deliberazioni n. 130/2020/PRSE e n. 133/2021/PRSE (contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità ex D.L. 35/2013 e accantonamento nel risultato di amministrazione)
- Corte dei conti, SRC Lombardia, deliberazione n. 84/2021/PRSE (emersione di disavanzi da fondo anticipazione liquidità, da FCDE e da gestione ordinaria e relative diverse modalità di rientro).

Utilizzo degli incassi vincolati:

- Corte conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 31/2015/INPR (differenza entrate vincolate per cassa o solo per competenza, anche ai fini della confluenza, a fine esercizio, nelle quote vincolate del risultato d'amministrazione o, anche, nella giacenza di cassa vincolata)
- Corte dei conti, SRC Toscana, deliberazione n. 23/2019/PRSP (corretta modalità di determinazione della giacenza di cassa vincolata);
- Corte dei conti, SRC Campania, deliberazione n. 59/2018/PAR (assenza oneri da interessi per l'utilizzo dei fondi vincolati di cassa);