



## **LE MODIFICHE AI PRINCIPI CONTABILI ED AGLI ALTRI ALLEGATI DEL D.LGS. 118/2011 INTRODOTTE DAL D.M. 25 LUGLIO 2023 (Parte 1)**

*Il Focus si propone di fornire un'analisi delle principali disposizioni normative che intervengono a modifica delle norme contenute nel D.Lgs. n. 118/2011 ed ai suoi allegati.*

### **SOMMARIO**

1. Il decreto ministeriale 25 luglio 2023 .....	2
2. I principali contenuti del decreto .....	2
3. Le principali modifiche riguardanti il principio della programmazione (All. 4/1) .....	3
3.1 Le modifiche ai documenti di bilancio dopo l'introduzione del PIAO .....	3
3.2 Il processo di costruzione del bilancio di previsione .....	4
3.2.1 Il processo di costruzione del bilancio di previsione: modalità specifiche .....	6
3.2.2 Il processo di bilancio in caso di rinvio dei termini di approvazione del bilancio .....	6
3.2.3 L'esempio previsto nel principio contabile 4/1 .....	7
3.2.4 Tempi di applicazione delle modifiche al principio 4/1 .....	10
4. Le principali modifiche riguardanti il principio della gestione finanziaria (all. 4/2) .....	10
4.1 Le modifiche nella rilevazione delle "disponibilità liquide" ...	10
4.1.1 Le modifiche nella rilevazione delle "disponibilità liquide" .....	10
4.1.2 Le altre modifiche al principio contabile 4/2 .....	14

## 1. Il decreto ministeriale 25 luglio 2023

Con il decreto ministeriale 25 luglio 2023 e confermando, ormai, un modus operandi che da alcuni anni si ripete vengono approvate le modifiche al D.Lgs. n. 118/2011 ed ai suoi allegati, che la commissione Arconet aveva licenziato in bozza nei mesi precedenti.

Le disposizioni contabili degli enti locali apportano modifiche (comunque non sostanziali) all'ordinamento vigente ed intervengono, in alcuni casi, con un atteggiamento chirurgico, su disposizioni riguardanti la contabilità finanziaria, in altri di natura economico patrimoniale e, infine, su alcuni aspetti riferiti al piano dei conti ed ai modelli di bilancio e rendiconto.

Si tratta di una attività di aggiornamento che il legislatore assegna con l'articolo 3-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 118/2011 alla Commissione Arconet.



Si ricorda che alla Commissione, come richiamato nell'art. 3-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 118/2011 e successive modifiche ed integrazioni, è riconosciuto *“il compito di promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro organismi e enti strumentali, esclusi gli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, e di aggiornare gli allegati al titolo I del presente decreto in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e alle esigenze del monitoraggio e del consolidamento dei conti pubblici, nonché del miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali”*.

Nello specifico, il decreto ministeriale di luglio 2023 recepisce i contenuti delle modifiche proposte al termine delle riunioni della commissione del 18 gennaio, 10 maggio e del 14 giugno 2023.



Si ricorda che ai sensi del comma 6, dell'articolo 3, del citato D.Lgs. n. 118/2011, i principi contabili applicati *“sono aggiornati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri – Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali di cui all'articolo 3-bis”*.

## 2. I principali contenuti del decreto

Volendo riassumere brevemente i principali elementi di novità contenuti nel decreto potremmo segnalare:

- il principio contabile applicato della programmazione (**allegato n. 4/1** al D.Lgs. n. 118/2011) riguardante:
  - a. le modifiche ai documenti di programmazione a seguito dell'entrata in vigore delle disposizioni che regolano la costruzione del PIAO;
  - b. le disposizioni che chiariscono le modalità di predisposizione dei documenti di bilancio;
- il principio contabile applicato della contabilità finanziaria (**allegato n. 4/2** al D.Lgs. n. 118/2011), per migliorare le modalità di rilevazione contabile:
  - a. delle disponibilità liquide;
  - b. delle anticipazioni di liquidità;
- il principio applicato della contabilità economico patrimoniale (**allegato n. 4/3** al D.Lgs. n.

- 118/2011), con approfondimenti sulle voci delle disponibilità liquide;
- il piano dei conti integrato (**allegato n. 6** al D.Lgs. n. 118/2011), con l'adeguamento di alcune voci;
  - **l'allegato 9** riguardante lo schema di bilancio di previsione con aggiornamenti:
    - a. del Fondo Pluriennale vincolato;
    - b. del Riepilogo generale delle entrate;
    - c. degli equilibri di bilancio;
  - **l'allegato 10** riguardante lo schema di rendiconto con rettifiche:
    - a. del Fondo Pluriennale vincolato;
    - b. del Riepilogo generale delle entrate;
    - c. degli equilibri di bilancio;
    - d. del risultato d'amministrazione;
  - **l'allegato 14** riguardante la modifica del glossario delle missioni e dei programmi.

### **3. Le principali modifiche riguardanti il principio della programmazione (All. 4/1)**

Con riferimento al principio contabile 4/1 le novità introdotte riguardano principalmente:

1. le modifiche ai documenti contabili dopo l'introduzione del PIAO;
2. le precisazioni in merito alle modalità di definizione del processo di bilancio nei comuni e nelle province.

#### **3.1 Le modifiche ai documenti di bilancio dopo l'introduzione del PIAO**

Il primo tema che viene affrontato nel decreto è quello relativo alle modifiche introdotte ai documenti di programmazione a seguito dell'approvazione dell'articolo 6, del decreto-legge 9 giugno 2021, n. 80 convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2021, n. 113, che ha previsto l'adozione del Piano integrato di attività e organizzazione (PIAO) da parte delle pubbliche amministrazioni, con esclusione delle scuole di ogni ordine e grado e delle istituzioni educative, di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.



La disciplina del PIAO, di cui all'articolo 6 del decreto-legge n. 80/2021, riguarda gli enti con un numero di dipendenti maggiore di 50, ma l'art. 1, co. 3, del D.P.R. n. 81/2022, prevede che *“Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, con non più di cinquanta dipendenti sono tenute al rispetto degli adempimenti stabiliti nel decreto del Ministro della pubblica amministrazione di cui all'articolo 6, comma 6, del decreto-legge n. 80 del 2021”* e che il D.M. n. 132 del 2022 definisce, altresì, **le modalità semplificate per l'adozione del PIAO da parte delle pubbliche amministrazioni con meno di cinquanta dipendenti.**

*Pertanto, la proposta di aggiornamento del DUP alla disciplina del PIAO deve riguardare e dovrà essere estesa, anche, alle due modalità di DUP semplificato.*

**Per un approfondimento sulle modifiche si rinvia a quanto già contenuto nel FOCUS 2/2023 che commentava i lavori della commissione ARCONET e approvava le modifiche ai principi contabili poi recepiti nel decreto in esame.**

### 3.2 Il processo di costruzione del bilancio di previsione

La seconda tematica affrontata nel decreto di modifica dei principi contabili riguarda la statuizione (attraverso i paragrafi da 9.3.1 a 9.3.6 nel principio contabile 4/1) del percorso di costruzione del bilancio di previsione dell'ente in attuazione di quell'indirizzo normativo contenuto nell'articolo 16, comma 9-ter, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115, convertito con modificazioni dalla legge 21 settembre 2022, n. 142, il quale, per favorire l'approvazione del bilancio di previsione degli enti locali entro i termini previsti dalla legge, ha previsto che nell'allegato 4/1 del citato decreto legislativo n. 118 del 2011 fossero specificati:

- a) i ruoli;
- b) i compiti;
- c) le tempistiche del processo di approvazione del bilancio di previsione degli enti locali.

Dette modalità riguardano non solo l'ordinario percorso ma, anche, quello che eventualmente dovesse attivarsi nel corso dell'esercizio provvisorio a seguito di uno slittamento legislativo del termine ordinario di legge.



#### D.L. n. 115/2022

##### Art. 16

9-ter. Per favorire l'approvazione del bilancio di previsione degli enti locali entro i termini previsti dalla legge, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e con la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie, su proposta della Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali di cui all'articolo 3-bis del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, nel principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio di cui all'allegato 4/1 al medesimo decreto legislativo n. 118 del 2011 sono specificati i ruoli, i compiti e le tempistiche del processo di approvazione del bilancio di previsione degli enti locali, anche nel corso dell'esercizio provvisorio.

Per dare attuazione alla norma richiamata, presso la Commissione Arconet era stato costituito il gruppo di lavoro "*Processo di approvazione del bilancio di previsione degli enti locali*", che ha predisposto la proposta di aggiornamento del principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio di cui all'allegato 4/1 al decreto legislativo n. 118 del 2011 proponendo:

- a) l'integrazione del paragrafo 9.3 attraverso l'inserimento dei paragrafi da 9.3.1 a 9.3.6 concernenti la procedura di approvazione del bilancio di previsione degli enti locali, anche nel corso dell'esercizio provvisorio;
- b) l'inserimento dell'esempio n. 2, nell'Appendice tecnica, concernente "Il processo di predisposizione delle previsioni di bilancio di un comune (le attività dei responsabili degli uffici e del servizio finanziario)".

**Nei nuovi paragrafi introdotti** il legislatore individua un percorso "ordinario" (paragrafo 9.3.1) per la costruzione del bilancio e prevede specifici percorsi per alcune tipologie di enti quali:

- a) i comuni con articolazione in municipi;
- b) i comuni di piccole dimensioni;
- c) i comuni facenti parte di unioni di comuni;
- d) le province e le città metropolitane.

Analizzando il percorso previsto per la modalità "ordinaria" (riportato nel paragrafo 9.3.1) si evince il tentativo del legislatore di individuare degli steps obbligatori che definiscono le attività degli organi tecnici e politici all'interno di tempistiche ben scandite.

**L'esempio n. 2**, riportato nell'Appendice tecnica, dal titolo "*Il processo di predisposizione delle previsioni di bilancio di un comune (le attività dei responsabili degli uffici e del servizio finanziario)*", propone un percorso teorico fornendo ulteriori elementi di approfondimento e di spunto, con particolare riguardo alla programmazione degli investimenti.

Volendo brevemente riassumere alcuni spunti su quanto inserito nei nuovi paragrafi, possiamo subito notare che esso va a proceduralizzare delle modalità operative che molti enti già applicano. *L'elemento nuovo è costituito dai termini introdotti* che, quantunque ordinatori, costituiscono un vincolo a cui gli enti devono attenersi.

Passando ad analizzare le varie fasi possiamo individuare, all'interno di ciascuna di esse, ulteriori sotto procedure.

**La prima fase** del procedimento è quello dell'invio, **da effettuare entro il 15 settembre di ogni esercizio**, ai responsabili di servizio, di due documenti:

- **l'atto di indirizzo per la predisposizione delle previsioni di bilancio**, elaborato in coerenza con le linee strategiche ed operative del DUP (anche se non ancora approvato dal Consiglio) tenendo conto dello scenario economico generale e del quadro normativo di riferimento vigente, predisposto dall'organo esecutivo con l'assistenza del Segretario comunale e/o del Direttore Generale, ove previsto;
- **il bilancio tecnico** dello schema del bilancio di previsione a legislazione vigente e ad amministrazione invariata predisposto dal responsabile del servizio finanziario.

La sua struttura ed i suoi contenuti minimi sono riportati nel paragrafo e si compone di due parti principali, oltre **i dati contabili della nota di aggiornamento al DUP**, se risulta la necessità di integrare o modificare il DUP:

- **i prospetti del bilancio;**
- **l'elenco dei capitoli.**

Di norma la costruzione del *bilancio tecnico* deve essere orientata ad assicurare l'equilibrio tra entrate e spese e, per tale ragione, specifiche disposizioni sono previste nel caso di "bilancio tecnico" in disequilibrio. In tal caso, infatti, il responsabile del servizio finanziario ne deve dare immediatamente notizia all'organo esecutivo ed al Segretario comunale chiedendo indirizzi per recuperare il disavanzo.

**In caso di mancata indicazione di indirizzi entro il 5 ottobre**, il responsabile del servizio finanziario predispone, in ogni caso, il bilancio tecnico in equilibrio.

**La seconda fase** è quella della *formalizzazione delle proposte*, sia di competenza sia di cassa, sui tre esercizi del nuovo bilancio, da parte dei responsabili dei servizi rispetto ai valori riportati nel bilancio tecnico.

**La terza fase** del percorso di costruzione del bilancio è quella in cui il responsabile dei servizi finanziari, acquisite le risposte da parte dei responsabili dei servizi, procede alla costruzione del progetto di bilancio di previsione **entro il termine del 20 ottobre**.

Sulla base della proposta costruita e trasmessa dal responsabile dei servizi finanziari, l'organo esecutivo:

- **esamina la documentazione;**
- **predispone lo schema di bilancio di previsione;**
- **lo presenta all'organo consiliare** unitamente ai relativi allegati **entro il 15 novembre** di ogni anno.

Dopo che lo schema di bilancio di previsione è stato approvato dalla Giunta, il responsabile del servizio finanziario **trasmette immediatamente** il progetto di bilancio deliberato all'organo di revisione per il parere che deve essere reso **non oltre i 15 giorni successivi (e cioè entro il 30 novembre)**, salvo diversa disposizione regolamentare.

**L'ultima fase** del percorso di costruzione del bilancio è l'approvazione da parte del Consiglio comunale, che si articola in due momenti successivi:

- a) **esame dello schema di bilancio** predisposto dalla Giunta e della relazione dell'Organo di revisione;
- b) **approvazione del bilancio** entro il **31 dicembre di ciascun anno**.

### 3.2.1 Il processo di costruzione del bilancio di previsione: particolari modalità

Il percorso descritto nei paragrafi precedenti trova alcune modifiche e semplificazioni con riferimento a specifiche tipologie di enti.

Se, infatti, proseguiamo nella lettura dei paragrafi 9.3.2 e seguenti, vediamo come il legislatore dedichi specifiche disposizioni a:

- enti locali articolati in circoscrizioni o municipi (par. 9.3.2);
- enti locali di piccole dimensioni (par. 9.3.3.);
- enti locali che hanno attribuito la gestione del proprio bilancio alle Unioni di comuni (par. 9.3.4);
- Province e Città metropolitane (par. 9.3.5).



Si rinvia al principio contabile per un loro approfondimento.

### 3.2.2 Il processo di bilancio in caso di rinvio dei termini di approvazione del bilancio

Un paragrafo dai contenuti particolarmente innovativi è quello riguardante la definizione del procedimento di costruzione del bilancio, **in caso di rinvio dei termini di approvazione**.

Il legislatore, infatti, anche in presenza di un rinvio temporale, cerca di introdurre dei vincoli agli enti affinché si venga a ridurre l'utilizzo indiscriminato del rinvio da parte degli stessi.

La proroga per l'approvazione del bilancio stabilita dal decreto ministeriale, secondo l'art. 151, co. 1, del TUEL, può essere applicata solo se gli enti non possono approvare il bilancio nei tempi stabiliti, in base alle ragioni indicate nel decreto.

Questo significa che, anche se la norma autorizza l'esercizio provvisorio, se un ente locale non è influenzato dalle ragioni menzionate nel decreto, non potrà automaticamente ritenere esteso il termine per l'approvazione del bilancio di previsione.

**Pertanto, nonostante la previsione di slittamento del termine, gli enti locali dovranno valutare se hanno realmente bisogno di posticipare l'approvazione del bilancio di previsione e, in ogni caso, cercare di concluderlo entro il 31 dicembre.**

In ogni caso, anche nell'ipotesi in cui gli enti decidono di avvalersi dell'autorizzazione dell'esercizio provvisorio, vengono riprogrammate le fasi del processo di predisposizione e approvazione del bilancio, se ancora non svolte alla data del provvedimento o della legge che ha disposto il rinvio del termine di approvazione del bilancio, secondo una tempistica di seguito riepilogata:

- **entro 85 giorni prima** del termine previsto per l'approvazione del bilancio di previsione, i responsabili degli uffici propongono, al responsabile del servizio finanziario, le modifiche alle previsioni del bilancio tecnico;
- **entro 60 giorni prima** del termine previsto per l'approvazione del bilancio di previsione, il responsabile del servizio finanziario predispone lo schema di bilancio completo degli allegati e lo trasmette all'organo esecutivo;
- **entro 45 giorni** prima del termine previsto per l'approvazione del bilancio di previsione, l'organo esecutivo predispone lo schema di bilancio di previsione e lo presenta all'organo consiliare unitamente agli allegati.

**Nel caso di brevi differimenti, non coerenti con le tempistiche previste nel paragrafo in esame, l'organo esecutivo individua le scadenze del processo di bilancio sulla base della durata dell'esercizio provvisorio autorizzato.**

### 3.2.3 L'esempio previsto nel principio contabile 4/1

Il decreto ministeriale, a completamento del percorso descritto, introduce tra gli allegati al principio contabile 4/1, anche, **un apposito esempio**, che si riporta per completezza.



**D.Lgs. n. 118/2011**

#### **Principio contabile 4/1**

##### **“Esempio n. 2 - Il processo di predisposizione delle previsioni di bilancio di un comune (le attività dei responsabili degli uffici e del servizio finanziario)”**

All'inizio del mese di settembre 2024 l'assessore al bilancio del comune XXX invita il responsabile del servizio finanziario ad avviare il processo di approvazione del bilancio di previsione 2025-2027 nel rispetto del paragrafo 9.3.1 e in coerenza con le linee strategiche ed operative del DUP 2025-2027. L'assessore segnala altresì che l'assenza di variazioni significative dello scenario generale e del quadro normativo di riferimento non comporta la necessità di atti di indirizzo della Giunta ulteriori rispetto alle indicazioni del DUP che, anche se ancora non approvato dal Consiglio, costituisce la comunicazione delle linee strategiche e operative su cui la Giunta intende operare e, rispetto alle quali, presentare in Consiglio il bilancio di previsione.

Preso atto di tale comunicazione, il responsabile del servizio finanziario completa le attività necessarie per l'elaborazione del bilancio tecnico e della correlata documentazione contabile. Il 13 settembre 2024 trasmette la documentazione complessiva ai responsabili dei servizi con la richiesta di proporre le previsioni di bilancio, ai sensi dell'articolo 153, comma 4, del TUEL, nel rispetto dei principi contabili generali ed applicati allegati al presente decreto, con particolare riguardo ai principi della veridicità, attendibilità e prudenza, rappresentando che:

- il principio contabile generale n. 5 distingue la veridicità dei documenti previsionali rispetto a quella dei documenti di rendicontazione. La veridicità dei documenti riguardanti le previsioni è *“da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari (e nel caso anche economici) generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento. Si devono, quindi, evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste che invece devono essere valutate secondo una rigorosa analisi di controllo”*;
- il principio contabile generale n. 6, della significatività e rilevanza, prevede che *“Il procedimento di formazione del sistema di bilancio implica delle stime o previsioni. Pertanto, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla ragionevolezza, ed all'applicazione oculata e corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio di previsione”*.

Il bilancio tecnico 2025-2027 è elaborato sulla base delle linee strategiche ed operative del DUP 2025-2027 e, per le previsioni delle entrate e delle spese che non sono state considerate nel DUP, il responsabile finanziario fa riferimento ai dati di consuntivo consolidati degli esercizi precedenti, alla normativa vigente e alle previsioni del bilancio in corso di gestione relative alle annualità successive (cd. trascinamento delle previsioni assestate). Tale ulteriore possibile utilizzo delle previsioni pluriennali del bilancio evidenzia la rilevanza delle previsioni del secondo e terzo esercizio del bilancio di previsione.

Per la predisposizione delle previsioni tecniche riguardanti gli investimenti e i relativi finanziamenti, in attesa di ricevere le previsioni dei servizi competenti, il responsabile del servizio finanziario fa riferimento al piano triennale e all'elenco annuale degli investimenti riportato nel DUP e agli investimenti in corso di realizzazione previsti nel bilancio in gestione.

Se il DUP non è stato presentato o non comprende il piano triennale degli investimenti, il bilancio tecnico riporta gli investimenti inseriti nell'ultimo piano triennale degli investimenti approvato e quelli in corso di realizzazione compresi nel bilancio in gestione, tenendo conto dei correlati e vigenti cronoprogrammi di spesa.

Gli investimenti previsti per l'esercizio corrente nel piano triennale degli investimenti e nel bilancio di previsione in gestione, che alla data di elaborazione della proposta di bilancio non sono stati ancora impegnati e per i quali non sono state formalmente avviate le procedure di affidamento, possono essere considerati da avviare nella prima annualità del triennio oggetto di programmazione, conservando e adeguando, di conseguenza, il fondo pluriennale vincolato nei casi previsti dal paragrafo 5.4.9 e seguenti del principio applicato della contabilità finanziaria, di cui all'allegato 4/2. Per le procedure formalmente avviate che non si concluderanno entro l'esercizio corrente è adottato il medesimo trattamento contabile.

Per gli investimenti per i quali non è stata ancora individuata l'esigibilità della spesa, in attesa delle indicazioni dei servizi competenti, il responsabile del servizio finanziario applica il paragrafo 5.4.5 dell'allegato 4/2 al presente decreto che consente di operare una previsione "iniziale" del fondo pluriennale vincolato nel primo anno, da rendere effettiva e autorizzatoria in corso d'anno allorché si disporrà delle relative informazioni progettuali sulla tempistica di attuazione della spesa con le modalità previste dai principi contabili.

Con riferimento alle previsioni riguardanti gli investimenti, il responsabile del servizio finanziario segnala ai responsabili dei servizi la necessità di predisporre e aggiornare i cronoprogrammi, in quanto è possibile applicare il richiamato paragrafo 5.4.5 solo nei casi di investimenti per i quali non risulta motivatamente possibile individuare l'esigibilità della spesa.

Il responsabile del servizio finanziario predisponde, altresì, le informazioni di natura contabile da trasmettere, ai responsabili dei servizi, con il bilancio tecnico al fine di favorire l'elaborazione delle previsioni di entrata e di spesa individuate, costituite dalla seguente documentazione:

- 1) le previsioni iniziali e definitive e i dati di consuntivo dei capitoli e degli articoli del primo esercizio del PEG dell'esercizio precedente (dati di competenza e di cassa). Ai fini dell'elaborazione del bilancio di previsione e del PEG 2025-2027 sono inviate le previsioni iniziali, definitive, accertamenti/impegni e incassi/pagamenti dei capitoli dell'esercizio 2023;
- 2) le previsioni iniziali e assestate e i dati relativi agli accertamenti/impegni e incassi/pagamenti dei capitoli del primo esercizio del PEG in corso di gestione (riferiti alla data del 31 luglio). Ai fini dell'elaborazione del PEG 2025-2027 sono indicate le previsioni iniziali e assestate, gli accertamenti/impegni e incassi/pagamenti dei capitoli dell'esercizio 2024;
- 3) le previsioni assestate, gli accertamenti e gli impegni dei capitoli relativi agli esercizi del PEG successivi a quello corrente (riferiti almeno alla data del 31 luglio). Ai fini dell'elaborazione del PEG 2025-2027 sono indicate le previsioni definitive degli esercizi 2025 e 2026 (del bilancio di previsione in gestione 2024-2026) e gli accertamenti /impegni degli esercizi 2025-2026;
- 4) gli impegni e gli accertamenti registrati nelle scritture contabili dell'ente relativi all'esercizio successivo al bilancio in corso di gestione. Ai fini dell'elaborazione del PEG 2025-2027 sono indicati gli accertamenti/impegni dell'esercizio 2027.

L'individuazione delle informazioni di natura contabile da trasmettere ai responsabili degli uffici con il bilancio tecnico costituisce una valutazione del responsabile del servizio finanziario.

Entro il 4 ottobre 2024 il responsabile del servizio finanziario riceve, dai responsabili dei servizi, le proposte di modifica e integrazione delle previsioni del bilancio tecnico di rispettiva competenza. A seguito dell'invio delle previsioni di competenza, i responsabili dei servizi avviano le attività necessarie per la predisposizione delle eventuali proposte di deliberazione di cui all'art. 172, co. 1, lettere b) e c), corredate dal parere tecnico, da inviare al servizio finanziario per il parere contabile.

Nella fase di elaborazione delle previsioni, un ruolo fondamentale è svolto da:

- i responsabili degli uffici tecnici che verificano la fattibilità e la tempistica delle previsioni tecniche riguardanti la realizzazione degli investimenti e dei relativi pagamenti, in considerazione dei cronoprogrammi e dei SAL dei singoli investimenti, e segnalano, al responsabile del servizio finanziario, le variazioni da apportare alle previsioni del bilancio di previsione tenendo conto del Piano triennale degli investimenti eventualmente approvato. Al riguardo, si rappresenta che gli eventuali successivi aggiornamenti del Piano triennale sono recepiti nel corso del processo di definizione e approvazione del bilancio di previsione e attraverso variazioni del bilancio;

- il responsabile delle risorse umane che verifica le previsioni di entrata e di spesa riguardanti il personale indicate nel bilancio tecnico e propone le necessarie variazioni, tenendo conto delle risorse finanziarie che il DUP destina ai fabbisogni di personale, del personale in servizio e delle assunzioni programmate, nel rispetto delle facoltà assunzionali previste a legislazione vigente;
- il responsabile dell'ufficio legale che, sulla base della ricognizione e dell'aggiornamento del contenzioso in essere legato ai rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso, verifica l'importo del fondo contenzioso;
- i responsabili delle entrate che, nel rispetto del principio della prudenza, segnalano le variazioni da apportare alle previsioni tecniche in relazione all'andamento degli accertamenti dell'ultimo triennio, dell'eventuale avvio di interventi di lotta all'evasione o di incremento di tariffe o tributi. Dedicano, inoltre, una particolare attenzione alla verifica dell'adeguatezza del FCDE e segnalano eventuali criticità nella riscossione di specifiche entrate. In tale fase i responsabili delle singole entrate effettuano un'ulteriore verifica sulle previsioni di entrata dell'anno corrente finalizzate alla determinazione del risultato presunto di amministrazione e verificano anche l'adeguatezza del FCDE relativo alle entrate di propria competenza dell'esercizio in corso;
- i responsabili delle spese che segnalano le variazioni alle previsioni di bilancio, tenendo conto dei possibili oneri futuri derivanti da impegni più o meno certi, sia per il loro ammontare che per la loro scadenza, al fine di preservare gli equilibri futuri. Gli stanziamenti di spesa sono determinati in modo funzionale e proporzionato a garantire lo svolgimento delle attività e degli interventi programmati. I responsabili delle spese effettuano il bilanciamento tra le previsioni di entrata di propria competenza e le previsioni delle spese, sia di tipo vincolato, sia non vincolate, sia ricorrenti e non ricorrenti, ai fini della salvaguardia degli equilibri generali di bilancio.

Il responsabile del servizio finanziario verifica le proposte avanzate dai vari servizi, nel rispetto dell'articolo 153, comma 4, del TUEL, e predispose il bilancio di previsione, completo degli allegati, dedicando una particolare attenzione all'elaborazione del risultato di amministrazione presunto e all'eventuale aggiornamento del ripiano del disavanzo nonché degli equilibri generali di bilancio previsti dalla normativa vigente. A tal fine, con riferimento ai responsabili degli uffici che non hanno risposto, considera l'assenza di proposte come condivisione delle previsioni del bilancio tecnico di rispettiva competenza e delle correlate responsabilità.

Il 20 ottobre 2024, il responsabile del servizio finanziario trasmette all'organo esecutivo la documentazione necessaria per la delibera di approvazione del bilancio di previsione 2025-2027 (escluso il parere dell'organo di revisione).

Il 31 ottobre 2024, esaminata la documentazione riguardante il bilancio di previsione, la Giunta invita il responsabile del servizio finanziario e dell'ufficio tecnico a rivedere le previsioni degli investimenti delle missioni XX e YY, verificandone la coerenza con quelli individuati nel piano triennale degli investimenti previsto nel DUP.

Il 7 novembre 2024, il responsabile del servizio finanziario aggiorna e ritrasmette alla Giunta la documentazione riguardante il bilancio di previsione.

Il 12 novembre 2024 la Giunta approva la delibera concernente lo schema del bilancio di previsione e la trasmette al Consiglio il 13 novembre 2024.

L'Organo di revisione riceve la delibera di approvazione dello schema di bilancio il 13 novembre 2024 e rende il proprio parere il 25 novembre 2024.

Il 25 novembre 2024 il segretario comunale trasmette al Consiglio il parere dell'Organo di revisione.

Il 15 novembre i Consiglieri avviano l'esame preliminare dello Schema di delibera trasmesso dalla Giunta che prosegue a seguito della trasmissione della relazione dell'Organo di revisione.

Il 2 dicembre è convocata la prima riunione del Consiglio per discutere e approvare il bilancio di previsione 2025-2027.

Il Consiglio approva il bilancio di previsione 2025-2027 il 20 dicembre 2024.”.

### 3.2.4 Tempi di applicazione delle modifiche al principio 4/1

Per quanto riguarda i tempi di applicazione delle modifiche del decreto, dalla lettura del periodo finale si evince che *“Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, salvo quanto previsto dal comma 2, dell’articolo 4, dell’articolo 5, dell’articolo 6 e dell’articolo 7.”*

Poiché le disposizioni analizzate sono previste nell’articolo 1, si deve ritenere che le disposizioni analizzate **entrano in vigore già in occasione del prossimo bilancio di previsione.**

## 4. Le principali modifiche riguardanti il principio della gestione finanziaria (All. 4/2)

Con riferimento al principio contabile 4/2 riguardante il principio di competenza finanziaria potenziata, le novità introdotte riguardano principalmente:

1. le modifiche nella rilevazione contabile delle disponibilità liquide;
2. alcune correzioni al principio vigente.

### 4.1 Le modifiche nella rilevazione delle “disponibilità liquide”

Le principali novità riguardanti il principio contabile 4/2 si riferiscono alle modalità di rilevazione contabile delle *disponibilità liquide*.

Si tratta di un aggiornamento che presuppone modifiche anche:

- del principio applicato della contabilità economico patrimoniale;
- del modulo patrimoniale del piano dei conti integrato;
- del prospetto del risultato di amministrazione di cui all’allegato a) allo schema di rendiconto.

Gli aggiornamenti approvati sono il risultato dell’attività del gruppo di lavoro sulla contabilità economico patrimoniale, a cui la Commissione ARCONET, nel corso della seduta del 14 dicembre 2022, aveva chiesto di verificare e aggiornare le modalità di rilevazione delle *disponibilità liquide*, e recepiscono, anche, alcune segnalazioni inviate dall’ABI dopo la trasmissione alla Commissione Arconet della documentazione per la riunione del 19 aprile u.s..

In particolare, le modifiche al principio contabile 4/2 riguardano:

- il paragrafo 3.2;
- il nuovo paragrafo 4.2.

#### 4.1.1 Le modifiche nella rilevazione delle “disponibilità liquide”

La prima modifica introdotta **riguarda il paragrafo 3.2** che, prima del decreto ministeriale di modifica in esame, si limitava a precisare, con riferimento alla fase di accertamento delle entrate, che *“L’iscrizione della posta contabile nel bilancio avviene in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario. L’accertamento delle entrate è effettuato nell’esercizio in cui sorge l’obbligazione attiva con imputazione contabile all’esercizio in cui scade il credito.”*

L’articolo 2 del D.M. 25 luglio 2023, appena approvato, integra il contenuto del paragrafo inserendo a seguire i seguenti periodi:

*“nel rispetto del principio contabile generale della competenza finanziaria definito dal paragrafo n. 16 dell’allegato n. 1 al presente decreto. Nei casi espressamente previsti dalla legge e dai principi contabili è ammesso l’accertamento “per cassa”, a seguito della riscossione delle entrate con imputazione all’esercizio in cui l’entrata è stata riscossa, o secondo le modalità espressamente disciplinate dai principi contabili, quali quelle previste dal paragrafo 3.7.5 per le entrate tributarie rimosse per autoliquidazione dei contribuenti, accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l’approvazione del rendiconto.*

*L’accertamento per cassa è effettuato sulla base di tutte le entrate effettivamente rimosse, sia nel conto di tesoreria principale, sia nei conti correnti bancari e postali, intestati all’ente, dedicati alla riscossione di specifiche entrate.*

*Nel corso della gestione le entrate rimosse nei conti bancari e postali possono essere accertate per cassa, anche in occasione del periodico riversamento nel conto di tesoreria principale. In ogni caso, al fine di garantire la completa registrazione delle entrate di competenza dell’esercizio, le entrate giacenti nei conti postali e bancari intestati all’ente alla data del 31 dicembre, che non sono già state accertate per competenza, devono essere accertate per cassa, con imputazione all’esercizio in cui sono state rimosse, anche se saranno riversate al conto di tesoreria nell’esercizio successivo. Si tratta, pertanto, delle entrate rimosse nei conti postali e bancari intestati all’ente alla data del 31 dicembre, successivamente all’ultimo riversamento al conto di tesoreria effettuato nell’anno, che saranno riversate al conto di tesoreria all’inizio del nuovo esercizio. La reversale di incasso di tali entrate è emessa nel rispetto di quanto previsto al paragrafo 4.3”.*

Dalla lettura delle novità introdotte si evidenzia:

- a) la precisazione che l’accertamento secondo il principio di “cassa” costituisce una soluzione possibile *solo nei casi espressamente previsti dalla legge e dai principi contabili*;
- b) possibili esempi a riguardo sono quelli previsti dal paragrafo 3.7.5 per le entrate tributarie rimosse per autoliquidazione dei contribuenti, accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l’approvazione del rendiconto.



#### **D.Lgs. n. 118/2011**

##### **Principio contabile 4/2**

3.7.5 Le entrate tributarie rimosse per autoliquidazione dei contribuenti sono accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l’approvazione del rendiconto o, per i gettiti derivanti dalle manovre fiscali delle regioni nell’esercizio di competenza, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze,<sup>1</sup> ai sensi dell’articolo 77-quater, comma 6, ultimo periodo del D.L. 112/2008, considerando anche l’eventuale aggiornamento infrannuale della stima effettuata ai sensi del citato articolo 77-quater del DL 112/2008, fornito dal Dipartimento delle Finanze.

Gli enti locali possono accertare l’addizionale comunale Irpef per un importo pari a quello accertato nell’esercizio finanziario del secondo anno precedente quello di riferimento e comunque non superiore alla somma degli incassi dell’anno precedente in c/residui e del secondo anno precedente in c/competenza, riferiti all’anno di imposta (ad esempio, nel 2016 le entrate per l’addizionale comunale Irpef sono accertate per un importo pari agli accertamenti del 2014 per addizionale Irpef, incassati in c/competenza nel 2014 e in c/residui nel 2015). In caso di modifica delle aliquote, l’importo da accertare nell’esercizio di riferimento in cui sono state introdotte le variazioni delle aliquote e in quello successivo, è riproporzionato tenendo conto delle variazioni deliberate. In caso di modifica della fascia di esenzione, l’importo da accertare

<sup>1</sup> Modifica prevista dal decreto ministeriale 1° dicembre 2015.

nell'esercizio di riferimento e in quello successivo, è stimato sulla base di una valutazione prudentziale. In caso di istituzione del tributo, per il primo anno, l'accertamento è effettuato sulla base di una stima prudentziale effettuata dall'ente mediante l'utilizzo del simulatore fiscale disponibile sul portale del federalismo fiscale. In ogni caso l'importo da accertare conseguente alle modifiche delle aliquote e della fascia di esenzione, o all'istituzione del tributo, non può essere superiore a quello risultante dall'utilizzo del simulatore fiscale disponibile sul portale del federalismo fiscale<sup>2</sup>.

La componente dell'avanzo costituita da residui attivi accertati sulla base di ~~tale stima~~ stime<sup>3</sup> è evidenziata nella rappresentazione dell'avanzo di amministrazione. Periodicamente l'ente verifica il grado di realizzazione di tali residui attivi e provvede all'eventuale riaccertamento dandone conto nella relazione al rendiconto. Sono accertate per cassa la tassa automobilistica, l'imposta provinciale di trascrizione, la tassa relativa al rilascio delle licenze per la caccia e la pesca, il tributo speciale per il conferimento dei rifiuti in discarica e l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, esclusi i ciclomotori. Si raccomanda di gestire e controllare con attenzione i crediti derivanti dai tributi accertati per cassa.

Direttamente collegato a questa prima **modifica è quella contenuta nel paragrafo 4.3** che viene inserito ex novo dal Decreto ministeriale in esame.



#### **D.Lgs. n. 118/2011**

##### **Principio contabile 4/2**

4.3 Dopo l'ultimo riversamento al conto di tesoreria effettuato alla fine dell'esercizio, le eventuali somme incassate alla data del 31 dicembre nei conti bancari e postali intestati agli enti dedicati alla riscossione di specifiche entrate, costituiscono disponibilità liquide dell'ente alla fine dell'esercizio.

Il crescente utilizzo degli strumenti di pagamento elettronico e digitale dei debiti nei confronti delle PA ha determinato un aumento di tali disponibilità liquide presso i conti bancari e postali alla data del 31 dicembre.

Al fine di garantire una corretta rappresentazione delle disponibilità liquide nello Stato patrimoniale dell'ente è necessario che gli ordinativi di incasso emessi in c/residui all'inizio di ciascun esercizio per registrare il riversamento al conto di tesoreria delle disponibilità liquide giacenti nei conti bancari e di deposito al 31 dicembre dell'anno precedente siano identificati in modo da distinguerli dagli ordinativi in c/competenza emessi nel corso dell'esercizio riguardanti il riversamento delle giacenze. L'identificazione delle reversali relative al riversamento delle giacenze al 31 dicembre dell'esercizio precedente è necessaria per consentire le scritture nella contabilità economico-patrimoniale dell'ente previste dal paragrafo 6.2, lettera d) dell'allegato 4/3 del presente decreto riguardanti la registrazione delle disponibilità liquide al 31 dicembre presso i conti bancari e di deposito.

Si tratta di un paragrafo introdotto su sollecitazione del ABI che regola:

- a) le eventuali somme incassate al 31 dicembre sui c/c fuori tesoreria;
- b) l'utilizzo degli strumenti di pagamento elettronico e digitale.

Con riferimento **al punto a)** la disposizione si limita a disciplinare riscossioni effettuate attraverso i c/c bancari e postali intestati agli enti per la riscossione di specifiche entrate tributarie ed extratributarie, al 31 dicembre di ogni anno.

Al fine di poterle considerare all'interno del conto del bilancio, il principio contabile, come modificato, precisa che dette entrate *"costituiscono disponibilità liquide dell'ente alla fine"*

<sup>2</sup> Modifica prevista dal decreto ministeriale 30 marzo 2016.

<sup>3</sup> Modifica prevista dal decreto ministeriale 30 marzo 2016.

dell'esercizio" prescindendo, dunque, dall'effettivo versamento delle somme nella tesoreria unica entro l'ultimo giorno dell'anno.

Con riferimento **al punto b)**, invece, il principio, al fine di garantire una corretta rappresentazione delle disponibilità liquide nello Stato patrimoniale dell'ente, impone che:

- a) **gli ordinativi di incasso emessi in c/residui** all'inizio di ciascun esercizio, per registrare il riversamento al conto di tesoreria delle disponibilità liquide giacenti nei conti bancari e di deposito al 31 dicembre dell'anno precedente, *siano identificati in modo da distinguerli dagli ordinativi in c/competenza* emessi nel corso dell'esercizio riguardanti il riversamento delle giacenze;
- b) **l'identificazione delle reversali** relative al riversamento delle giacenze al 31 dicembre dell'esercizio precedente è necessaria per consentire le scritture nella contabilità economico-patrimoniale dell'ente, previste dal paragrafo 6.2, lettera d), dell'allegato 4/3, del decreto 118/2011, riguardanti la registrazione delle disponibilità liquide al 31 dicembre presso i conti bancari e di deposito.



Degli aspetti connessi alla gestione economico patrimoniale si dirà in seguito nel Focus del mese prossimo riguardante le modifiche al principio 4/3.

Sempre connesso alla gestione delle entrate è anche:

- la precisazione introdotta nel paragrafo 4.1 del principio contabile 4/2.  
In particolare, con riferimento *all'obbligo per il tesoriere del versamento degli incassi in tesoreria entro termini definiti dal regolamento di contabilità*, non superiori ai 15 giorni lavorativi, dopo le parole *"15 giorni lavorativi"* sono inserite, al fine di escluderne l'applicazione, le operazioni previste *"dall'art. 1, co. 790, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 per i conti bancari dedicati alla riscossione delle entrate"*;



#### **Legge 27 dicembre 2019, n. 160**

790. Gli enti, al solo fine di consentire ai soggetti affidatari dei servizi di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del citato decreto legislativo n. 446 del 1997 la verifica e la rendicontazione dei versamenti dei contribuenti, garantiscono l'accesso ai conti correnti intestati ad essi e dedicati alla riscossione delle entrate oggetto degli affidamenti, nonché l'accesso agli ulteriori canali di pagamento disponibili. Il tesoriere dell'ente provvede giornalmente ad accreditare sul conto di tesoreria dell'ente le somme versate sui conti correnti dedicati alla riscossione delle entrate oggetto degli affidamenti. Salva diversa previsione contrattuale, il soggetto affidatario del servizio trasmette entro il giorno 10 del mese all'ente affidante e al suo tesoriere la rendicontazione e la fattura delle proprie competenze e spese riferite alle somme contabilizzate nel mese precedente e affluite sui conti correnti dell'ente. Decorsi trenta giorni dalla ricezione della rendicontazione, il tesoriere, in mancanza di motivato diniego da parte dell'ente, provvede ad accreditare a favore del soggetto affidatario del servizio, entro i successivi trenta giorni, le somme di competenza, prelevandole dai conti correnti dedicati. Per le somme di spettanza del soggetto affidatario del servizio si applicano le disposizioni di cui all'articolo 255, comma 10, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.

- nello stesso principio contabile, **al paragrafo 11.6**, l'eliminazione del riferimento alla circolare ABI 2013 per le gestioni informatizzate.



## D.M. 25 luglio 2023

### Art. 2

g) al paragrafo 11.6 sono eliminate le seguenti parole *“Nel caso di gestioni informatizzate si richiamano le linee guida (gestione Arconet) della circolare ABI n. 36 dicembre 2013 e della circolare AgID n. 64 del 15 gennaio 2014 evidenziando la parte in cui è riportato che l’informazione “codifica bilancio” è unica (non multipla) a livello di documento (mandato/reversale), significando che il documento (mandato/reversale) ha un’unica codifica di bilancio che viene imputata a tutti i sub associati (beneficiari/versanti).”*;

### 4.1.2 Le altre modifiche al principio contabile 4/2

Oltre alle modifiche riguardanti la gestione della liquidità il legislatore, su proposta della commissione Arconet, interviene sul principio della competenza finanziaria potenziata con altre modifiche finalizzate a migliorare il testo normativo vigente.

Volendo classificare le modifiche approvate potremmo distinguere:

- A. quelle relative all’anticipazione di liquidità;
- B. quelle riguardanti il FCDE.

**Con riferimento al punto A)**, l’articolo 2, lettere b) e c) del D.M. in esame interviene con modifiche al paragrafo 3.20-bis.

Si tratta di precisazioni che vengono previste a seguito dell’approvazione:

- **dell’art. 1, co. 789, della legge 29 dicembre 2022, n. 197**, che ha chiarito come tra le fattispecie sottratte alla competenza dell’OSL vi siano anche le anticipazioni di liquidità, di cui al decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, e successivi rifinanziamenti e dal decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, e successivi rifinanziamenti e strumenti finanziari assimilabili;



## Legge 197/2022

### Art. 1

789. All’articolo 255, comma 10, del testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, le parole: «all’articolo 222 e dei residui» sono sostituite dalle seguenti: «all’articolo 222, delle anticipazioni di liquidità previste dal decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, e successivi rifinanziamenti, e dal decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, e successivi rifinanziamenti e strumenti finanziari assimilabili, e dei residui».

- **dell’art. 16, commi da 6-ter al 6-sexies del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115** convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142 che disciplina le modalità di costituzione di un fondo nel risultato di amministrazione di importo pari all’ammontare complessivo delle anticipazioni di liquidità incassate negli esercizi precedenti e non ancora rimborsate alla data del 31 dicembre 2023 da parte degli enti locali in stato di dissesto finanziario che hanno eliminato il FAL.



## D.L. 115/2022

### Art. 16

6-ter. Al fine di dare attuazione alla delibera della Corte dei conti-Sezione delle autonomie n. 8 dell'8 luglio 2022, gli enti locali in stato di dissesto finanziario, ai sensi dell'articolo 244 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e che hanno eliminato il fondo anticipazioni di liquidità accantonato nel risultato di amministrazione, in sede di approvazione del rendiconto 2023, provvedono ad accantonare un apposito fondo per un importo pari all'ammontare complessivo delle anticipazioni, di cui al decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, e successivi rifinanziamenti, e delle anticipazioni di cui al decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, e successivi rifinanziamenti, incassate negli esercizi precedenti e non ancora rimborsate alla data del 31 dicembre 2023.

6-quater. Il fondo ricostituito nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2023 ai sensi del comma 6-ter è utilizzato secondo le modalità previste dall'articolo 52, commi 1-ter e 1-quater, del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 luglio 2021, n. 106.

6-quinquies. Al fine di garantire il coordinamento della finanza pubblica, l'esercizio delle funzioni fondamentali e l'erogazione dei servizi pubblici essenziali da parte degli enti locali, l'eventuale maggiore disavanzo al 31 dicembre 2023 rispetto all'esercizio precedente, derivante dalla ricostituzione del fondo di cui al comma 6-ter, è ripianato, a decorrere dall'esercizio 2024, in quote costanti entro il termine massimo di dieci anni, per un importo pari al predetto maggiore disavanzo, al netto delle anticipazioni rimborsate alla data del 31 dicembre 2023.

6-sexies. Il comma 6-quinquies si applica anche agli enti locali di cui al comma 6-ter che hanno ricostituito il fondo anticipazioni di liquidità in sede di rendiconto 2021, che ripianano l'eventuale conseguente maggiore disavanzo a decorrere dall'esercizio 2023. Il comma 6-quinquies si applica, altresì, agli enti locali in occasione del primo conto consuntivo successivo all'approvazione del rendiconto della gestione liquidatoria di cui all'articolo 256, comma 11, del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, avvenuta entro il 31 dicembre 2024.

In particolare le modifiche contenute:

- 1) nel punto b) dell'articolo 2 del decreto costituiscono una semplice precisazione delle varie disposizioni normative intervenute;



## D.M. 25 luglio 2023

### Art. 2

b) per le anticipazioni di cui al decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 4, e successivi rifinanziamenti, **di cui al decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla Legge 17 luglio 2020, n. 77 e di cui al decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 convertito con modificazioni dalla Legge 23 luglio 2021, n. 106<sup>4</sup>**, gli enti locali applicano l'articolo 52, comma 1-ter, del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, nella legge 23 luglio 2021, n. 106<sup>5</sup>;

**(in neretto le modifiche approvate)**

- 2) nel punto c), dell'articolo 2 del decreto introducono chiarimenti in merito alla gestione dell'anticipazione di liquidità negli enti in dissesto finanziario.

<sup>4</sup> Modifica prevista dal D.M. 25 luglio 2023.

<sup>5</sup> Aggiornamento previsto dai decreti ministeriali del 7 settembre 2020 e del 1° settembre 2021.

**Con riferimento al punto b)** l'articolo 2 del D.M. 25 luglio 2023 apporta modifiche all'esempio 5 del principio contabile 4/2 riguardante la determinazione del Fondo Crediti di dubbia esigibilità.

In particolare, all'esempio n. 5 la frase:

*“Dopo 5 anni dall'adozione del principio della competenza finanziaria a regime, il fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato sulla base della media, calcolata come media semplice, calcolata rispetto agli incassi in c/competenza e agli accertamenti nel quinquennio precedente.”*

è sostituita dalle seguenti:

*“Dopo 5 anni dall'adozione del principio della competenza finanziaria a regime, il fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato sulla base della media, calcolata secondo le tre modalità sopra indicate, considerando solo gli incassi in c/competenza rispetto agli accertamenti del quinquennio precedente, fermo restando la possibilità di determinare il rapporto tra incassi di competenza e i relativi accertamenti, considerando tra gli incassi anche le riscossioni effettuate nell'anno successivo in conto residui dell'anno precedente. Al riguardo, si richiama il principio contabile generale n. 11 della costanza di cui all'allegato n. 1 al presente decreto, anche con riferimento al calcolo della media in sede di rendiconto.”*

Con l'approvazione del DM 25 luglio 2023 cambiano, dunque, le regole per la determinazione dell'accantonamento minimo al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Volendo brevemente riassumere le soluzioni possibili potremmo distinguere tre metodi di determinazione del FCDE:

- a) media degli incassi in c/competenza sugli accertamenti del quinquennio precedente;
- b) rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno ponderati rispetto alla sommatoria degli accertamenti di ciascuna anno ponderati con i medesimi pesi indicati per gli incassi pari a:
  - 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente;
  - e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio.
- c) media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi:
  - 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente;
  - 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio.