

# Azienditalia

Mensile di organizzazione, bilancio, gestione e controllo degli enti locali

## ENTILOCALI

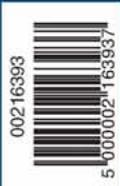
[www.edicolaprofessionale.com/azienditalia](http://www.edicolaprofessionale.com/azienditalia)

**4**  
**2017**

**Bilancio consolidato: l'eliminazione delle operazioni infragruppo**

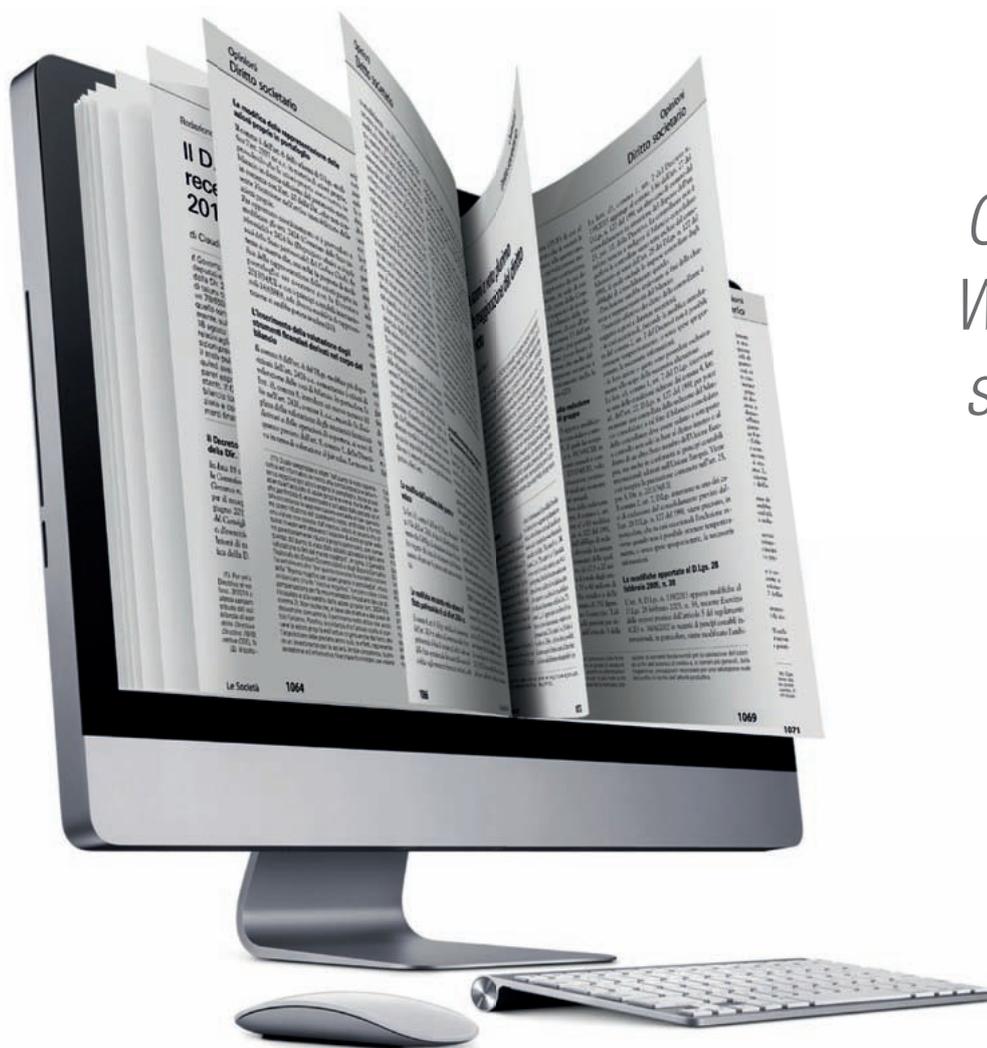
**Check-list settoriali di revisione alla luce dell'armonizzazione contabile**

**Fallimento delle società partecipate**



# L'AGGIORNAMENTO DIGITALE TI CAMBIA LA VITA

## UNA SOLA RICERCA, TUTTE LE RISPOSTE



*Oltre 70 riviste  
Wolters Kluwer  
sempre con te*

Soddisfa le tue esigenze di aggiornamento professionale con **Edicola Professionale**, la più ricca e autorevole biblioteca digitale che con una sola ricerca ti consente di accedere a un patrimonio bibliografico inimitabile. Puoi navigare tra gli articoli di oltre 70 riviste **IPSOA**, **CEDAM**, **UTET Giuridica** e **il fisco** e le news di **IPSOA Quotidiano**.



**Sempre aggiornato** con le **notizie del giorno**, l'**anteprima** dell'ultimo fascicolo chiuso in redazione, l'**archivio storico** degli articoli pubblicati nel corso degli anni.



**App per tablet e smartphone**, anche in mobilità puoi leggere, condividere gli articoli di interesse con il tuo commento e archivarli.



**Planet-Friendly**, scegliendo il digitale dai una mano all'ambiente; per ogni nuovo abbonamento Wolters Kluwer devolverà un contributo a Freedom per piantare un agrumeto in Sicilia.



**edicolaprofessionale.com**



## Bilancio e contabilità

<b>Anticipazioni di liquidità</b>	L'avanzo vincolato del Fondo Anticipazioni di Liquidità e la sua destinazione al FCDE di Vincenzo Giannotti	<b>415</b>
<b>Bilancio consolidato</b>	L'eliminazione delle operazioni infragruppo per il bilancio consolidato di Leonardo Falduto e Marco Rossi	<b>421</b>

## Organizzazione

<b>Trasparenza - Adempimenti</b>	La Guida operativa Itaca semplifica gli adempimenti per la trasparenza degli appalti dettata da MIT e ANAC di Paola Cosmai	<b>426</b>
----------------------------------	--	------------

## Servizi

<b>Società partecipate</b>	La Cassazione: sì al fallimento delle società partecipate di Stefano Di Falco	<b>435</b>
----------------------------	---	------------

## Revisione

<b>Armonizzazione dei sistemi contabili</b>	Check-list settoriali di revisione alla luce dell'armonizzazione contabile: i fattori di rischio di Maria Carla Manca	<b>445</b>
---	---	------------

## Focus

<b>Autorizzazione paesaggistica</b>	Autorizzazioni paesaggistiche e ambientali: il ruolo delle Autonomie Locali di Maurizio De Paolis	<b>454</b>
-------------------------------------	---	------------

## Documenti in sintesi

<b>Legislazione e prassi</b>	Osservatorio normativo a cura di Francesco Bruno	<b>458</b>
------------------------------	--	------------

## Adempimenti e scadenze

<b>Memo</b>	L'agenda di aprile a cura di Francesco Bruno	<b>469</b>
-------------	--	------------

## Indici

Indice analitico	<b>475</b>
------------------	------------

# Sommario

## Azienditalia

Mensile di organizzazione, bilancio, gestione e controllo degli enti locali

### EDITRICE

Wolters Kluwer Italia S.r.l.  
Strada 1, Palazzo F6 - 20090  
Milanofiori Assago (MI)

### INDIRIZZO INTERNET

www.edicolaprofessionale.com/azienditalia

### DIRETTORE RESPONSABILE

Giulietta Lemmi

### COORDINATORE SCIENTIFICO

Giuseppe Farneti

### COMITATO TECNICO

Giancarlo Astegiano, Mauro Bellesia, Massimo Bianchi, Antonino Borghi, Francesco Bruno, Gennaro Cascone, Ciro D'Aries, Francesco Delfino, Antonio Giuncato, Luca Mazzara, Renato Mele, Giosuè Nicoletti, Michelangelo Nigro, Emanuele Padovani, Massimo Pollini, Stefano Pozzoli, Giovanni Ravelli, Pierluigi Ropolo, Renato Ruffini, Stefania Tagliabue, Andrea Ziruolo

In collaborazione con:



### REDAZIONE

Antonella Baroli (antonella.baroli@wolterskluwer.com)  
Roberto Morettini (roberto.morettini@wolterskluwer.com)

### REALIZZAZIONE GRAFICA

Wolters Kluwer Italia S.r.l.

### FOTOCOMPOSIZIONE

Sinergie Grafiche Srl  
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali errori o inesattezze

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati, scrivere o telefonare a:

**IPSOA Redazione AZIENDITALIA**  
Casella Postale 12055 - 20120 Milano  
telefono (02) 82476.020 - telefax (02) 82476.054  
e-mail  
redazione.azienditalia-it@wolterskluwer.com

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc., scrivere o telefonare a:

**IPSOA Servizio Clienti**  
Casella postale 12055 - 20120 Milano  
telefono (02) 824761 - telefax (02) 82476.799  
Servizio risposta automatica:  
telefono (02) 82476.999  
e-mail servizioclienti.ipsoa@wolterskluwer.com

### PUBBLICITÀ:



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com  
www.wolterskluwer.it  
Strada 1 Palazzo F6  
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Autorizzazione Tribunale di Milano n. 331 del 7 giugno 1986

Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27 febbraio 2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano  
Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991  
Iscrizione al R.O.C. n. 1702

### ABBONAMENTI

Gli abbonamenti, in modalità digitale, hanno durata 12 mesi con formula rolling dalla data di sottoscrizione e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 90 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia S.r.l. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori 20090 Assago (MI).  
Servizio Clienti: tel. 02.824761  
Indirizzo internet: www.servizioclienti.wki.it  
e-mail: servizioclienti.ipsoa@wolterskluwer.com

### ITALIA/ESTERO

Abbonamento digitale 12 mesi (comprensivo della Rivista Azienditalia il Personale € 147,00 + iva Arretrati: consultabili online a partire dal 2005, con abbonamento alla raccolta delle annate.  
Abbonamento 12 mesi (comprensivo di Azienditalia): € 316 + iva oppure € 158 + iva per gli abbonati alla rivista

### MODALITÀ DI CONSULTAZIONE

La rivista è consultabile in formato digitale su pc, tablet (iOS e Android) e smartphone (Android).  
I fascicoli possono essere scaricati da:  
- edicolaprofessionale.com/azienditalia  
- edicolaprofessionale.com/azienditaliapersonale  
- da App Edicola Professionale, disponibile gratuitamente su AppStore, Google Play, Samsung Apps o Amazon AppStore for Android.

### FORMULA AZIENDITALIA PIU'

(comprensivo, oltre ad *Azienditalia il Personale* i quattro corsi e-Learning annuali di *Azienditalia I Corsi*)

**ITALIA/ESTERO** - Abbonamento digitale 12 numeri: € 188,00 + iva

### MODALITÀ DI PAGAMENTO

Il pagamento potrà essere effettuato con un versamento intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. Strada 1, Palazzo F6, 20090 Milanofiori Assago (MI), utilizzando le seguenti modalità:  
- Conto Corrente Postale 583203  
- Conto Corrente Bancario IBAN IT61M030693368410000002208

### DISTRIBUZIONE

Vendita esclusiva per abbonamento

Egregio Abbonato,  
**ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196**,  
La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati e di ottenere il materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Anticipazioni di liquidità

# L'avanzo vincolato del Fondo Anticipazioni di Liquidità e la sua destinazione al FCDE

di Vincenzo Giannotti - Dirigente Settore Gestione Risorse (Umane e Finanziarie) del Comune di Frosinone

Mentre le Sezioni di controllo della Corte dei conti in modo unanime e condiviso negavano la possibilità del travaso del Fondo Anticipazioni di Liquidità al Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità, così come previsto dal D.L. n. 78/2015, una recente sentenza delle Sezioni Riunite della magistratura contabile ne sancisce la legittimità, con obbligo delle Sezioni di controllo di conformarsi alle citate indicazioni. Pur interessando un Comune in piano di riequilibrio finanziario, le indicazioni fornite dalla nomofilachia contabile sono estensibili alla generalità degli enti locali. In presente articolo, oltre a mostrare i citati orientamenti della magistratura contabile, si conclude con una simulazione operativa dell'operazione contabile come assentita dalla citata sentenza delle Sezioni Riunite.

## Premessa

In un precedente articolo su questa Rivista (1) si è avuto modo di evidenziare la potenziale illegittimità costituzionale stigmatizzata da parte della magistratura contabile (2), in merito ad un uso distorto delle disposizioni del D.L. n. 78/2015 le quali avevano previsto che “gli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui all'articolo 1 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla Legge 6 giugno 2013, n. 64, utilizzano la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione.” I magistrati contabili ritenevano più rispondente alla realtà la possibile contabilizzazione, delle citate anticipazioni di liquidità, mediante l'utilizzazione del Fondo Pluriennale Vincolato (3), ma tale soluzione veniva bloccata dalla Sezione delle Autonomie (4) che aveva modo di precisare come “La contabiliz-

zazione delle anticipazioni di liquidità mediante apposizione di un vincolo sul risultato di amministrazione è soluzione già recepita nell'art. 2, comma 6, D.L. 19 giugno 2015, n. 78, convertito dalla Legge 6 agosto 2015, n. 125, dal cui disposto risulta che gli enti locali destinatari delle anticipazioni di liquidità, che abbiano costituito il fondo per assicurare la liquidità per i pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui all'art. 1 del D.L. n. 35/2013, utilizzano la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione”. Al fine di neutralizzare gli effetti dell'anticipazione, i magistrati della nomofilachia contabile hanno ritenuto che “Con riguardo all'esercizio in cui è stata riscossa l'anticipazione, è sufficiente, infatti, il semplice stanziamento nel Titolo dei rimborsi prestiti per un importo pari all'anticipazione per escludere qualsiasi possibilità di uso improprio dell'anticipazione per finalità di finan-

(1) V. Giannotti “Destinazione al FCDE dell'avanzo vincolato: possibile illegittimità costituzionale”, in questa *Rivista*, n. 1/2016.

(2) Corte dei conti, Sezione di controllo per la Toscana, nella deliberazione 14 ottobre 2015, n. 408.

(3) Tecnica contabile condivisa anche dalla Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per il Lazio, deliberazione 28 settembre 2016, n. 103.

(4) Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazione 33/2015.

## Bilancio e contabilità

ziamento di nuova spesa o di ripiano di disavanzi pregressi.”.

### La contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità

A seguito del passaggio ai nuovi principi della contabilità armonizzata al 1° gennaio 2015, gli enti che avevano contabilizzato a residui i debiti nei confronti della Cassa Depositi e Prestiti, sostituendo di fatto i residui verso i fornitori i cui pagamenti erano stati disposti a fronte dell'erogazione di fondi ricevuti, avrebbero dovuto applicare i nuovi principi della competenza finanziaria potenziata, portando i citati residui ad avanzo vincolato da destinare di anno in anno al pagamento delle rate in conto capitale del prestito di liquidità ricevuto, restando ferma la normale contabilizzazione degli interessi dovuti da inserire annualmente in conto esercizio.

La possibilità di gravi irregolarità contabili nella corretta contabilizzazione delle citate anticipazioni di liquidità era stata evidenziata da parte dei magistrati contabili (5) i quali precisavano la seguente possibile criticità “Iscrizione, al titolo III, di una spesa di importo pari all'anticipazione riscossa, impegnata nell'esercizio o defluita nel rendiconto 2014 quale residuo passivo se riscossa nel 2013. In questi casi i nuovi principi contabili richiedono, in avvio di armonizzazione (quindi dal 1° gennaio 2015 per gli Enti non in sperimentazione) e in sede di riaccertamento straordinario, la cancellazione di tali residui (non possedendo tutti i requisiti per il relativo mantenimento in bilancio) e l'iscrizione di un accantonamento di pari importo nel risultato di amministrazione. L'operazione è sostanzialmente neutra e non determina modifiche nella consistenza del risultato di amministrazione, ma solo nella sua composizione e rappresentazione”. In altri termini, i Comuni che avessero lasciato a residui gli importi riferiti al Fondo Anticipazioni di Liquidità, in sede di controllo, avrebbero dovuto riaprire e contabilizzare correttamente in avanzo vincolato il rimborso in parte capitale degli importi dovuti alla CDP, e ciò a fronte della grave irregolarità contabile riscontrata dalla Corte ai sensi dell'art. 148-bis del TUEL.

Sulla questione della grave irregolarità contabile della contabilizzazione a residui, anche dopo il passaggio ai nuovi principi della competenza finanziaria potenziata, non trova in accordo i magistrati contabili campani (6) i quali evidenziano come la tecnica del residuo passivo tecnico pluriennale e quello della costituzione del Fondo Anticipazioni di Liquidità posso essere ancora considerati equivalenti, richiamando a tale fine una precedente loro deliberazione (7) dove veniva evidenziato come attraverso la tecnica del residuo pluriennale, si effettua la “ristrutturazione del debito” del Comune, che così sostituisce ai propri plurimi creditori per obbligazioni già scadute, la sola Cassa depositi e prestiti, verso cui ha così un solo debito ad ammortamento trentennale; per altro verso lo stesso finanziamento non avrà determinato possibilità alcuna di nuova spesa, in quanto il debito estinto verso i fornitori viene immediatamente sostituito da un nuovo residuo passivo al Titolo III di pari importo, impedendo nuova spesa o la copertura di disavanzi pregressi (c.d. neutralizzazione). Tale neutralizzazione ha carattere “stabile” grazie al principio contabile dell'immodificabilità della gestione residui una volta chiuso e rendicontato l'esercizio finanziario, non potendo essere messa in discussione dalle successive manovre di bilancio (cfr. art. 36, comma 5, R.D. n. 2440/1923 e art. 154, R.D. n. 827/1924 quali principi generali della contabilità finanziaria; cfr. altresì gli artt. 189, comma 1, e 190, comma 1 TUEL vecchia e nuova formazione dopo la novella ex D.Lgs. n. 118/2011, in cui la chiusura dell'esercizio costituisce il limite invalicabile per la contabilizzazione, per ciascuna annualità, di residui. Per l'effetto il residuo potrà essere eliminato solo se pagato o se vi è una giusta causa di stralcio).

### Una concreta verifica da parte dei giudici contabili

Interessante appare allora verificare come concretamente si siano mossi i comuni in merito alla destinazione del Fondo Anticipazioni di Liquidità a copertura del Fondo crediti di Dubbia Esigibilità ai sensi del richiamato art. 2, comma 6, D.L. 19 giugno 2015, n. 78. Il Collegio contabile di controllo

(5) Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per il Lazio, deliberazione 28 settembre 2016, n. 103 avente ad oggetto “Programmazione operativa dei controlli di regolarità contabile-finanziaria sui bilanci preventivi e sui conti consuntivi degli Enti locali ex art. 1, commi 166 e 167 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni e integrazioni - Definizione di criteri selettivi e di priorità sulla base di indicatori riferi-

mento relativi ai profili di maggiore potenziale impatto sugli equilibri dei bilanci - Indicazioni metodologiche”.

(6) Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Campania, deliberazione n. 1/2017.

(7) Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Campania, deliberazione n. 228/2015.

dell'Umbria (8) ha dovuto esaminare la legittimità della scelta di un Comune in merito alla possibilità di far confluire il FAL (Fondo Anticipazioni di Liquidità) al FCDE (Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità) ottenuto in sede di riaccertamento straordinario dei residui. Secondo la tesi del Comune, le disposizioni del D.L. n. 78/2015 ammettono l'utilizzazione della quota accantonata nel risultato di amministrazione, a seguito dell'acquisizione delle erogazioni di liquidità di cui al D.L. n. 35/2013, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione. Secondo la tesi del Comune, il "Fondo anticipazione", rivolto al passato (in quanto finalizzato ad aiutare gli Enti in situazioni di difficoltà) va a coprire il "Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità", previsto dalla nuova normativa contabile, che guarda al futuro e che, qualora fonte di maggior disavanzo, determina un piano di rientro di trent'anni. In altri termini l'avanzo discendente dal vincolo dei pagamenti in 30 anni alla CDP andrebbe in parte a coprire il FCDE e la parte rimanente i pagamenti a CDP e ciò fino al momento in cui il Fondo di liquidità risulti maggiore del FCDE con possibile suo assorbimento. Tale ripartizione risulta coerente, a detta del Comune, con le conclusioni a cui è pervenuta ARCONET la quale, in uno specifico parere, ha precisato quanto segue:

"l'articolo 2, comma 6, del D.L. 19 giugno 2015, n. 78, non produce effetti sul disavanzo straordinario già accertato con la delibera di riaccertamento straordinario approvata entro il 15 giugno 2015, e per il quale, da parte di alcuni enti, dovrebbe già essere stata definita la modalità di recupero. La modifica dell'allegato 5/2 sarebbe possibile solo se prevista da una specifica norma, così come per il comma 17-bis, aggiunto dal D.L. n. 78/2015 all'articolo 3, del D.Lgs. n. 118/2011. L'art. 2, comma 6, del D.L. 19 giugno 2015, n. 78, prevede solo che il Fondo DL 35 'si trasforma' in FCDE ma, l'utilizzo del FCDE non può avere effetto retroattivo, ed essere riferito alla data del 1° gennaio 2015. La norma può comportare un effetto di riduzione del disavanzo, nel caso e con riferimento all'esercizio in cui sarà effettuata la verifica di congruità del FCDE nel risultato di amministrazione (a partire dal rendiconto 2015)".

Secondo i magistrati contabili di controllo la tesi del comune è errata, in quanto le disposizioni contenute all'art. 2, comma 6, D.L. n. 78/2015 non

hanno una finalità meramente premiante per gli Enti locali, ma hanno al contrario una sua ben precisa logica finanziaria, correlata al fenomeno dei residui attivi. Infatti, sia il FCDE che il FAL, hanno come base comune di riferimento i residui attivi ed entrambi mirano a sterilizzare i residui di difficile o dubbia esigibilità, con effetti sul risultato di amministrazione. In altri termini, secondo i magistrati contabili:

- il Fondo anticipazione di liquidità "sterilizza" i residui attivi che, dimostratisi irrealizzabili, o di difficile esigibilità, non vengono riscossi e non possono, pertanto, dare copertura reale a quei residui passivi che vengono finanziati dai predetti crediti. Nel bilancio, quindi, i residui passivi cancellati a seguito del pagamento mediante l'anticipazione di liquidità, vengono sostituiti dal Fondo anticipazione, in modo che il miglioramento, in termini di risultato di amministrazione, non venga utilizzato per nuove spese, così da evitare che gli stessi residui attivi "viziati" (causa del ricorso all'anticipazione di liquidità) supportino nuovi impegni. In tale contesto il fondo anticipazione liquidità potrà ridursi solo allorché i residui attivi vengano cancellati, perché riscossi (e quindi realizzati), migliorando il risultato di amministrazione in termini reali, o perché cancellati (per mancata realizzabilità definitiva del credito), con conseguente peggioramento (di pari importo) del risultato di amministrazione. In tale ultimo caso, si impone anche una corrispondente riduzione del fondo anticipazione liquidità per non penalizzare due volte l'Ente, per la cancellazione dei residui attivi inesigibili e per la permanenza nel fondo del loro controvalore;

- il FCDE viene calcolato, infatti, sui residui attivi rivenienti da esercizi vetusti e che si sono dimostrati di dubbia o difficile esigibilità ed opera anch'esso la "sterilizzazione" di tali residui nel risultato di amministrazione, accantonandone una parte che non può essere utilizzata per nuove spese. Esso andrà ridotto quando i residui attivi vengono riscossi o eliminati dal conto del bilancio e quindi cancellati.

Considerando le citate differenti finalità, concludono i giudici contabili, emerge come entrambi i fondi sterilizzano, nel risultato di amministrazione, residui attivi che si sono dimostrati di dubbia o difficile esigibilità impedendo all'Ente di aumentare la propria capacità di spesa che sarebbe fondata su un risultato di amministrazione "viziato" da residui

(8) Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per l'Umbria, deliberazione 28 luglio 2016, n. 85.

## Bilancio e contabilità

attivi irrealizzabili. Tuttavia, se si vuole individuare un'area di intervento "propria" dei due Fondi, occorrerebbe fare un'analisi dettagliata dei residui attivi presi in considerazione dai due Fondi e, per la parte non coincidente, calcolare il FCDE ed iscriverlo in bilancio insieme al Fondo anticipazione di liquidità.

### La sentenza delle sezioni riunite della Corte dei conti in sede giurisdizionale

Avverso la decisione negativa della Sezione regionale di controllo, ricorre il comune alle Sezioni Riunite della Corte dei conti in sede giurisdizionale, in speciale composizione, al fine di dirimere la posizione divergente riscontrata in merito alla corretta procedura prevista dal D.L. n. 78/2015.

I magistrati contabili (9) esaminano in via preliminare le operazioni di contabilizzazione operate dal comune. In particolare viene rilevato come, a seguito dell'operazione di riaccertamento straordinario dei residui, il Comune ha in primo luogo eliminato il residuo passivo relativo al rimborso dell'anticipazione di liquidità concessa al Comune dalla Cassa depositi e prestiti in base al D.L. n. 35/2013 e registrata in contabilità, fino al 31 dicembre 2014, in parte spesa al Titolo III (10). In ossequio al nuovo principio contabile della competenza finanziaria potenziata, il residuo passivo riferito all'anticipazione di liquidità è stato eliminato in quanto non presentava il requisito della esigibilità. In luogo del residuo passivo è stato apposto un accantonamento di pari importo nel risultato di amministrazione quale fondo anticipazione di liquidità. Il Comune ha poi accantonato, in base all'art. 3, comma 7, lett e), D.Lgs. n. 118/2011, una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 al Fondo crediti di dubbia esigibilità. Alla data del 1° gennaio 2015 il maggior disavanzo, come definito dal decreto del 2 aprile 2015 del Ministero dell'economia e delle Finanze, emanato di concerto con il Ministro dell'Interno (differenza algebrica tra la voce "totale parte disponibile" e la voce "risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014" del prospetto di cui all'allegato 5/2 al D.Lgs. n. 118/2011), è stato successivamente ripartito nella durata massima di trent'anni. Al momento dell'approvazione del rendiconto 2015 ha poi tenuto conto dell'art. 2, comma 6, D.L. 19 giugno 2015, n. 78, convertito dalla

Legge 6 agosto 2015, n. 125, ai sensi del quale: "gli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui all'articolo 1 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, utilizzano la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione", facendo confluire l'avanzo vincolato del FAL a copertura del FCDE, operazione questa non giudicata corretta dalla Sezione regionale di controllo, anche a fronte della particolare procedura del piano di riequilibrio pluriennale cui è soggetto il comune precedente.

Evidenzia il Collegio contabile giurisdizionale, in via preliminare, come la normativa vigente non precluda in alcun modo agli enti in riequilibrio di avvalersi delle disposizioni di cui al D.L. n. 78/2015. In particolare una preclusione in tal senso non è ravvisabile, né nel provvedimento normativo ove detta facoltà è prevista, né in alcuna altra disposizione dell'ordinamento. Precisata, quindi, l'operatività delle disposizioni introdotte dal D.L. n. 78/2015 anche agli enti in riequilibrio finanziario, non può trovare accoglimento anche la tesi della Sezione regionale di controllo secondo la quale, sia il FCDE, che il Fondo anticipazione liquidità, avrebbero come base comune di riferimento i residui attivi, mirando entrambi a "sterilizzare" i residui di "difficile o dubbia esigibilità", con effetti sul risultato di amministrazione.

Secondo la nomofilachia contabile, il fondo anticipazione di liquidità, ha lo scopo di sterilizzare il risultato di amministrazione a seguito di una erogazione destinata ad incidere solo sulla liquidità dell'Ente, diversamente dal FCDE che è a garanzia dei residui attivi incerti. Pertanto, diversamente da quanto enunciato nella delibera della Sezione regionale impugnata, è solo quest'ultimo, e non anche il primo, a ridursi se vengono riscossi i residui attivi incerti e ad intervenire per neutralizzare gli effetti della loro definitiva cancellazione; il fondo anticipazione liquidità, invece, si riduce su base annuale, in ragione della quota rimborsata. In merito alla corretta quantificazione del FCDE va precisato che trasferire le risorse del Fondo anticipazione liquidità nel FCDE non si traduce automaticamente

(9) Corte dei conti, Sezioni Riunite in sede giurisdizionale, in speciale composizione, sentenza 7 dicembre 2016, n. 26.

(10) Contabilizzazione effettuata, a suo tempo, seguendo le

indicazioni contenute nella delibera della Sezione regionale di controllo per la Liguria n. 65/2013.

in una surrettizia riduzione del disavanzo, dato che, in ogni caso, il Comune è tenuto ad accantonare adeguate risorse per far fronte all'ipotesi di parziale/totale cancellazione dei residui attivi. Infine, secondo la nomofilachia contabile, la norma sembra, dunque, mirare a non comprimere eccessivamente e irragionevolmente l'autonomia finanziaria degli enti, considerato che il Fondo anticipazione liquidità ha sì lo scopo di rappresentare il corretto risultato di amministrazione, sterilizzando gli effetti della anticipazione ricevuta, ma nel contempo è pur sempre un fondo da svincolarsi a rate costanti per un importo non richiedibile in una unica soluzione. In tale quadro legislativo, l'art. 2, comma 6, D.L. n. 78/2015, ha il solo scopo di evitare l'applicazione ai comuni di un doppio vincolo: quello del Fondo anticipazione di liquidità e quello del FCDE.

In conclusione la tesi del comune va accolta ritenendo corretta la rappresentazione contabile operata dall'ente facendo confluire il FAL nel FCDE, restando ferma la piena autonomia della Sezione regionale di controllo nella verifica di altri presupposti non dedotti in giudizio oltre al punto controverso.

Sulla base della citata sentenza, la Sezione regionale umbra procedeva successivamente (11) alla rimodulazione del piano di riequilibrio, prendendo atto come la parte essenziale del miglioramento discendeva proprio dalle disposizioni di cui all'art. 2, comma 6, D.L. n. 78/2015, che consente di utilizzare l'accantonamento per il Fondo Anticipazione di Liquidità del D.L. n. 35/2013 ai fini dell'accantonamento per il FCDE. Infatti, secondo il principio di diritto affermato dalle Sezioni Riunite in speciale composizione, la norma da ultimo richiamata trova applicazione alla situazione finanziaria descritta dal Comune e, le conclusioni a cui giunge l'Ente, appaiono quindi corrette.

### Le indicazioni della sezioni riunite - Tabella esemplificativa

Al fine di comprendere le implicazioni discendenti dalla sentenza della Sezioni Riunite appare fondamentale effettuare un esempio concreto, anche sulla base degli importi evidenziati dal comune, mettendo a confronto i risultati ottenuti con o senza il travaso del FAL nel FCDE. La tabella che segue mostra le citate differenze.

SIMULAZIONE DEL FAL CONFLUITO O MENO NEL FCDE	FAL IN FCDE	FAL SEPARATO
DESCRIZIONE	IMPORTI	IMPORTI
<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31/12/2015 (A)</b>	<b>6.613.179,67</b>	<b>6.613.179,67</b>
<i>Composizione del risultato di amministrazione al 31/12/2015</i>		
<b>Parte accantonata</b>		
Accantonamento per derivati	1.227.446,70	1.227.446,70
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2015	3.926.937,37	3.926.937,37
Fondo anticipazione di Liquidità d.l. n. 35/2013	3.020.882,56	6.947.819,93
Fondo accantonamento per perdite Partecipate	44.591,76	44.591,76
<b>Totale parte accantonata (B)</b>	<b>8.219.858,39</b>	<b>12.146.795,76</b>
<b>Parte vincolata</b>		
Vincoli derivanti da legge e dai principi contabili	890.704,50	890.704,50
Vincoli derivanti da trasferimenti	639.625,08	639.625,08
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	844.659,06	844.659,06
<b>Totale parte vincolata (C)</b>	<b>2.374.988,64</b>	<b>2.374.988,64</b>
Parte destinata agli investimenti		
<b>Totale destinata agli investimenti (D)</b>	<b>41.338,33</b>	<b>41.338,33</b>
Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)	<b>-4.023.005,69</b>	<b>-7.949.943,06</b>

(11) Deliberazione 30 dicembre 2016, n. 131.

## Bilancio e contabilità

Come è possibile notare dalla tabella di confronto, l'assorbimento nel FCDE del FAL ha generato un minor disavanzo pari esattamente all'importo trasferito di euro 3.926.937, giudicato legittimo dal principio di diritto enunciato dalle Sezioni Riunite.

### Conclusioni

Il citato principio di diritto, enunciato dalla nomofilachia contabile, avrà come conseguenza

quello di uniformare alla sua corretta applicazione anche le altre Sezione Regionali di controllo. Pertanto, i comuni che avessero avuto accesso all'erogazione di anticipazioni di liquidità da parte della CDP, potranno procedere, in coerenza con le indicazioni del D.L. n. 78/2015, alla correzione degli importi dei loro disavanzi facendo, regolarmente e legittimamente, confluire il FAL nel FCDE.

E-BOOK

**COLLANA:** Azienditalia finanza e tributi - Le monografie

## Imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni

Canone per l'installazione di mezzi pubblicitari

III Edizione

di *Girolamo Ielo*



Il volume contiene l'analisi delle disposizioni che disciplinano **l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni**, come modificate nell'arco temporale che va dall'emanazione del provvedimento ai più recenti interventi sulla materia.

Accanto all'intensa attività del legislatore il volume propone la copiosa produzione di **prassi amministrativa e di giurisprudenza** formatasi al riguardo, con ciò dando seguito all'avvertita esigenza di mettere ordine all'intera disciplina e fornire a tutti i soggetti interessati, comuni, soggetti impositori vari, contribuenti e consulenti, uno strumento di lavoro aggiornato e di facile consultazione.

Il testo si caratterizza per l'organicità, la completezza e la precisione, conseguenza del commento puntuale al testo di ciascun articolo.

La ricca appendice presente nel volume riporta le disposizioni di legge dal 1910 ai giorni nostri (D.L. 22 ottobre 2016, n. 193), che contengono, in via diretta o indiretta, norme in materia di imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni, nonché le disposizioni di legge che, pur non riguardando in modo diretto l'imposta o il diritto, possono es-

sere utilizzate dai comuni per concedere **agevolazioni, riduzioni ed esenzioni**. Tutta la normativa è ampiamente annotata e coordinata.

A completamento del testo, nella sezione Modelli sono riportati schemi e modelli pensati per facilitare l'attività dei comuni, dei soggetti impositori (responsabili tributarie e finanziari dei comuni e dei vari soggetti che gestiscono l'imposta, il diritto e il canone), dei contribuenti e degli operatori del settore (commercialisti, ragionieri, tributaristi, revisori e giudici tributari). Infine, a chiusura del volume, l'indice analitico ampio e dettagliato, consente un agevole accesso alle informazioni presenti nel testo.

Wolters Kluwer, dicembre 2016

pagg. 440, Euro 18

Codice e-book: 00201560

ISBN (e-book): 978-88-217-5677-1

#### Per informazioni e acquisti

- **On line** [www.shopwki.it](http://www.shopwki.it)
- **Servizio Informazioni Commerciali** (tel. 02.82476794 - fax 02.82476403)
- **Agente di zona**
- **Librerie professionali**