

Finanza Locale

Impegni di spesa corrente a fine anno: ennesimo garbuglio

di Stefano Usai

1. Premessa

Una delle questioni di maggior rilievo per gli enti locali, alla fine dell'esercizio finanziario – soprattutto per gli enti non sperimentatori alle prese con l'applicazione seppure non completa dei principi sostanziali della contabilità armonizzata – è sicuramente determinata dagli impegni di spesa di fine anno ed in particolare degli impegni di spesa di parte corrente.

Il 2015, infatti, si pone come anno che segna la definitiva sparizione dei c.d. impegni (assolutamente) generici (diversi dagli impegni tecnici) che usualmente venivano adottati – inutile nascondere – verso la chiusura dell'esercizio finanziario, quando si ha maggiore certezza sulla situazione del patto di stabilità e si evidenziano margini di impegni di spesa in parte corrente rispetto all'obiettivo.

Dal 2015 (o forse sarebbe meglio dire già dal 2014) gli enti locali, grazie al decreto legislativo 126/2014, che ha modificato sostanzialmente il decreto legislativo 267/2000, hanno dovuto confrontarsi con un principio cardine della contabilità armonizzata: il principio della competenza finanziaria potenziata (1) che implica una **scissione** tra:

- il momento della registrazione dell'impegno che coincide con il perfezionamento dell'obbligazione giuridica,
- e il momento dell'imputazione che coincide con l'esigibilità del credito circostanza, pertanto, che si verifica solo quando la prestazione sottesa sia stata eseguita e la cui regolarità tecnica sia stata riscontrata dal responsabile del procedimento. Momento in cui, quindi, il creditore ben può pretendere il pagamento.

Come si vedrà, tale scissione – che muta anche la tecnica di redazione degli impegni di spesa – risultava sconosciuta nel pregresso regime che prevedeva la *costituzione* del residuo a cui si poteva at-

tingere per procedere con il pagamento. Sulla rilevanza del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata, sul sito del MEF si legge che *“la corretta applicazione di tale principio, consentirà di conoscere i debiti effettivi delle amministrazioni pubbliche; evitare l'accertamento di entrate future e di impegni inesistenti; rafforzare la programmazione di bilancio; favorire la modulazione dei debiti secondo gli effettivi fabbisogni; avvicinare la competenza finanziaria a quella economica”*.

2. Il principio di competenza finanziaria potenziata e l'impegno di spesa

Nell'allegato 4/2 (principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria) del decreto legislativo 118/2011 come modificato dal decreto legislativo 126/2014 viene chiaramente evidenziata la necessità della *scissione* tra il momento in cui si perfeziona l'obbligazione giuridica – consentendo pertanto l'adozione/registrazione dell'impegno di spesa – ed il momento dell'esigibilità che riguarda l'imputazione nell'esercizio finanziario in cui l'obbligazione viene a scadere.

Con la conseguenza che, nella determinazione di impegno di spesa, dovrà essere chiaramente indicato dal responsabile del procedimento di spesa attraverso un cronoprogramma (indispensabile nel caso di avvio procedure per la realizzazione di opere pubbliche ed in ogni caso per le spese, anche di parte corrente, in cui l'esigibilità risulti differita ad altro esercizio finanziario) il riferimento alla esigibilità che veicola l'imputazione.

Sul punto, si evidenziava, il principio contabile di cui all'allegato 4/2 dispone che *“il principio della competenza finanziaria prescrive: il criterio di registrazione delle operazioni di accertamento e di impegno con le quali vengono imputate agli esercizi finanziari le entrate e le spese derivanti da obbligazioni giuridicamente perfezionate (attive e passive); il criterio di registrazione degli incassi e dei pagamenti, che devono essere imputati agli esercizi in cui il tesoriere ha effettuato l'operazione”*.

Per effetto di quanto, *“le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza”*.

E *“la scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile. La consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento. Non si dubita, quindi, della coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito”*.

Il principio poi trova la sua declinazione normativa nel comma 5 dell'articolo 183 del decreto legislativo 267/2000 come modificato dal decreto legislativo 126/2014.

Ai sensi di questo, *“tutte le obbligazioni passive giuridicamente perfezionate, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. Le spese sono registrate anche se non determinano movimenti di cassa effettivi”*.

Naturalmente non mancano delle eccezioni. Una delle più rilevanti è quella relativa alle spese – semplificando – per le indennità di risultato (o la produttività) per il segretario dirigenti/responsabili di servizio e per il personale che vengono impegnate anche se l'obbligazione giuridica si perfeziona l'anno successivo attraverso il perfezionamento del meccanismo della valutazione da parte dell'Oriv e dei dirigenti/responsabili di servizio per il personale assegnato.

In ogni caso, al di là delle eccezioni puntualmente specificate nell'allegato sopra richiamato, la determinazione di impegno

1 Da notare che nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria – allegato 4/2 del decreto legislativo 118/2011 – il principio viene indicato sia come principio della competenza finanziaria potenziata quanto al maschile (potenziato).

[Finanza Locale]

di spesa per poter essere validamente adottata dal responsabile del procedimento di spesa e perché sia perseguibile da parte del coordinatore dei servizi finanziari esige, tralasciando la questione della determinazione di prenotazione dell'impegno di spesa, il perfezionamento dell'obbligazione giuridica e quindi, per fare l'esempio più semplice, nel caso di una procedura di acquisto l'assegnazione della commessa ovvero l'aggiudicazione definitiva.

È noto che, tale precisazione non presenta simmetria nel codice dei contratti, considerato che l'aggiudicazione definitiva in realtà non vincola ancora la stazione ap-

paltante. I vincoli, infatti, nascono con la stipula del contratto; però sotto il profilo contabile/finanziario si trattava di individuare un momento che desse certezza sulla blindatura dell'impegno di spesa.

3. La norma: il testo previgente

Il diverso approccio che deve essere osservato dal responsabile del procedimento di spesa di ogni servizio interessato all'adozione dell'impegno emerge chiaramente dal comma 3 dell'articolo 183 del decreto legislativo 267/2000. Come noto, norma cardine in tema di assunzione di impegni di spesa.

Il passaggio ad un regime presidiato dal-

la competenza potenziata segna il definitivo *tramonto* della mera prenotazione di impegno di spesa (fatta salva l'eccezione di cui si dirà) e quindi la definitiva impossibilità di adottare una fattispecie – se vogliamo diversa ed irrituale – dell'impegno assolutamente generico in cui si tentava di blindare la risorsa senza che seguisse in realtà – anche per ragioni di tempo – neppure l'avvio vero e proprio della procedura che doveva portare al perfezionamento dell'obbligazione giuridica.

Come di consueto, sotto si riporta il comma 3 dell'articolo 183 del decreto legislativo 267/2000 nel testo abrogato a confronto con il testo vigente (tab. 1).

Tabella 1

Comma 3, articolo 183 del decreto legislativo 267/2000 (non più in vigore) ante modifica intervenuta con il decreto legislativo 126/2014 di completamento del processo di armonizzazione	L'attuale comma 3, articolo 183 del decreto legislativo 267/2000 come modificato dal decreto legislativo 126/2014
<p>3. Durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione di cui all'articolo 186. Quando la prenotazione di impegno è riferita a procedure di gara bandite prima della fine dell'esercizio e non concluse entro tale termine, la prenotazione si tramuta in impegno e conservano validità gli atti ed i provvedimenti relativi alla gara già adottati.</p>	<p>3. Durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione di cui all'articolo 186. Le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato e non del risultato di amministrazione. In assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo.</p>

La progressiva disposizione individuava un "regime" giuridico unico tanto per gli impegni di spesa di parte corrente quanto per quelli in conto capitale prevedendo – semplificando – due sostanziali ipotesi. La prima, di carattere generale (ad eccezione delle gare d'appalto bandite) ribadita anche nel testo attuale, prevede che i provvedimenti di impegno per i quali non si perfezionano l'obbligazione giuridica passiva "decadono e costituiscono economia" che confluiva e confluisce in avanzo di amministrazione.

Il secondo caso, anche in questo caso disciplinata senza distinguere tra impegni di spesa corrente e spesa in conto capitale blindava gli impegni assunti a fronte di procedure di acquisto "bandite prima della fine dell'esercizio e non concluse entro tale termine".

Questa ipotesi di (prenotazione di) impegno di spesa, come detto riferita in generale ad ogni procedimento di acquisto,

veniva mantenuta a prescindere che si trattasse di appalto e/o concessione di servizio, di fornitura e/o di appalto di lavori.

Tale prenotazione di impegno poi, si tramutava in impegno vero e proprio con la conseguente conservazione della "validità gli atti ed i provvedimenti relativi alla gara già adottati".

4. La modifica intervenuta con il decreto legislativo 126/2014

Con la modifica intervenuta ad opera dell'articolo 74 del decreto legislativo 126/2014 il legislatore ha preferito tenere distinti gli impegni di spesa correnti dagli impegni di spesa di investimento imponendo – nonostante il secondo periodo sia rimasto immutato – una lettura combinata con il terzo periodo del comma 3 da cui emerge la sola possibilità che a sopravvivere (anche se non è intervenuta l'aggiudicazione definitiva) – nel ca-

so di procedura avviata – siano esclusivamente gli impegni di spesa relativi ai lavori pubblici e non anche gli altri.

Alla luce di quanto, l'eventuale prenotazione con la determinazione a contrattare di impegno di spesa in parte corrente e/o non relativa ad investimenti decade – confluendo in avanzo – se nel termine dell'esercizio non viene perfezionata, attraverso l'aggiudicazione definitiva, l'obbligazione giuridica.

Mentre, in relazione alle spese di investimento "in assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo (nda rispetto all'esercizio in cui vengono bandite le gare) le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo".

Pertanto, il transito al nuovo esercizio finanziario viene assicurato dal fondo pluriennale vincolato. In questo senso, la nor-

[Finanza Locale]

ma in commento prevede che *“le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato e non del risultato di amministrazione”*.

Quindi, nel caso di investimenti, se nell'esercizio finanziario in cui sia stata avviata la procedura non viene perfezionata l'obbligazione giuridica consentono tale possibilità nell'esercizio successivo a pena di confluire in avanzo “storno” dal fondo pluriennale vincolato.

5. Gli impegni di spesa corrente perfezionati ma non esigibili nel corso dell'esercizio 2015

L'ambito delineato dalla normativa, se chiarisce la questione delle spese di investimento che vengono “veicolate” attraverso il fondo pluriennale vincolato – il nuovo istituto fondamentale della contabilità armonizzata costituito, da parte degli enti non sperimentatori, in occasione del riaccertamento straordinario – costituito, come si legge nel principio di cui all'allegato 4/2 da *“entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese”*, lascia aperta l'esigenza di chiarire la questione degli impegni di spesa di parte corrente perfezionati ma non esigibili nell'esercizio finanziario in cui sono stati assunti.

Per intendersi, nel caso di impegno di parte corrente si devono distinguere almeno 3 differenti ipotesi.

La prima è data dal caso, più semplice, in cui l'impegno di spesa è stato assunto e la prestazione è stata eseguita nello stesso esercizio finanziario.

In questo caso, l'obbligazione è esigibi-

le e può essere pagata – previo riscontro della fattura presentata dall'interessato – o direttamente nell'esercizio finanziario in cui la prestazione è stata eseguita oppure entro 60 giorni (entro il 28 febbraio del successivo esercizio finanziario) con pagamento “a residuo” (non viene quindi utilizzato il fondo pluriennale). La fattura potrà essere pagata anche successivamente al termine predetto con assunzione del responsabile del procedimento di spesa che dichiara che la fornitura è stata eseguita.

Questo è quanto si legge nel principio contabile di cui all'allegato 4/2 in cui si precisa che *“in ogni caso, possono essere considerate esigibili, e quindi liquidabili [...], le spese impegnate nell'esercizio precedente, relative a prestazioni o forniture rese nel corso dell'esercizio precedente, le cui fatture pervengono nei due mesi successivi alla chiusura dell'esercizio o per le quali il responsabile della spesa dichiara, sotto la propria responsabilità valutabile ad ogni fine di legge, che la spesa è liquidabile in quanto la prestazione è stata resa o la fornitura è stata effettuata nell'anno di riferimento”*.

L'ipotesi, opposta, ulteriore è invece determinata dal caso in cui, avviata la procedura per l'acquisto non si sia giunti ad aggiudicare la commessa e pertanto, secondo i principi contabili, l'obbligazione giuridica non si sia perfezionata. In questo caso, inevitabilmente, l'impegno di spesa di parte corrente e comunque non di investimento per lavori, confluisce in avanzo di amministrazione.

Rimane da analizzare l'ipotesi maggiormente articolata ovvero il caso in cui, avviato il procedimento dell'acquisizione – a titolo esemplificativo – della fornitura, sia stata perfezionata l'obbligazione giuridica ma la prestazione non venga esegui-

ta durante l'esercizio finanziario.

In questa situazione si tratta di verificare se tale impegno possa transitare (e sopravvivere) attraverso il fondo pluriennale vincolato o debba invece essere cancellato e successivamente riassunto ma applicando l'avanzo di amministrazione che presenta effetti negativi anche in relazione al nuovo saldo del patto in vigore al 1° gennaio 2016.

Verso la prima soluzione, ovvero l'utilizzo ed il transito attraverso il fondo pluriennale anche nel caso di specie, hanno pregio – a sommosso parere – almeno due tipi di argomentazioni.

In primo luogo, lo stesso testo normativo (art. 183, comma 3) da cui si evince che affinché l'impegno sopravviva è necessaria l'obbligazione giuridica perfezionata ovvero – nel caso della procedura di gara – sia intervenuta l'aggiudicazione definitiva. Pertanto la sopravvivenza non esige anche l'esecuzione della prestazione. Ulteriore argomentazione, si può trarre probabilmente, anche dallo stesso allegato 4/2 laddove si dispone che il fondo pluriennale è anche costituito da entrate di parte corrente vincolate laddove l'inciso, evidentemente, non può che essere inteso non solo come vincolo in riferimento alla natura dell'entrata ma anche nel caso in cui tale vincolo sia stato imposto dalla “programmazione” decisa dall'ente.

In questo modo, l'impegno viene “salvato” e può transitare al nuovo esercizio finanziario pur lasciando delicate perplessità e riaprendo la possibilità all'adozione di impegni che forse “violano” la coerenza tra esercizi finanziari (assegnazione di risorse nel 2015 per una spesa da sostenere in realtà nel 2016 e quindi con questo bilancio).