

L'impegno di spesa negli enti locali tra vecchio e nuovo ordinamento

15 Luglio 2020
Giuseppe Fiorillo

Indice:

1. L'impegno di spesa nella vecchia normativa - Definizione
2. La procedura di impegno di spesa
3. Gli impegni automatici
4. La prenotazione di impegno
5. Impegni impropri
6. Impegni pluriennali
7. L'impegno di spesa nel nuovo testo normativo

1. L'impegno di spesa nella vecchia normativa – Definizione

Si può definire l'impegno, nel suo significato giuscontabilistico, come un **atto unilaterale della pubblica amministrazione consistente in un accantonamento e destinazione di somme occorrenti per determinate spese, che comporta, finché sussiste, l'indisponibilità di tali somme per altri fini (1).**

La definizione dell'impegno, contenuta nell'articolo 183 Tuel ed introdotta per la prima volta con l'articolo 27 del d.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77, ha il pregio di aver chiarito rispetto alla precedente disciplina contenuta nell'articolo 20 d.P.R. n. 421/1979.

Va rilevato che prima dell'emanazione del d.P.R. 421/1979, non si rinveniva nell'ordinamento contabile degli enti locali una definizione dell'impegno di spesa da riferire specificamente ai comuni e alle province in quanto si faceva riferimento alla normativa sulla amministrazione del patrimonio e sulla contabilità dello Stato, di guisa che il concetto di impegno di spesa era pressoché uniforme sia per lo Stato che per gli enti locali.

Solo in seguito alla riforma dei sistemi di bilancio introdotta nelle regioni a statuto ordinario dalla legge 335/1976, nello Stato dalla legge 468/78 ed estesa ai comuni e alle province con d.P.R. 421/79, l'articolo 20 ha esaustivamente definito l'impegno di spesa, in parte diverso da quello dettato per lo Stato, ma che comunque dava luogo a talune incertezze interpretative e a frequenti forzature in sede di applicazione (2).

Autorevole dottrina ha evidenziato che dalla definizione imprecisa ed abbastanza oscura dell'impegno di spesa, sembrava far discendere l'impegno direttamente dall'obbligazione, cosicché risultava negata autonomia all'atto di impegno e l'obbligazione, da presupposto per la sua assunzione, diventava essa stessa costitutiva dell'impegno; inoltre, poneva un ulteriore requisito, l'avvenuta approvazione entro l'esercizio della relativa delibera, che non era chiara in quale rapporto fosse con la necessaria esistenza dell'obbligazione.

In tal modo l'impegno di spesa era contestuale alla delibera di spesa e risultava anteposto al perfezionarsi delle obbligazioni, favorendo in tal modo la proliferazione di un cospicuo volume di residui passivi che venivano a costituire, con i relativi inconvenienti, “una gestione parallela... con ruolo addirittura prevalente rispetto a quella di competenza”(3).

Una prassi del genere comportava impegni non corrispondenti ai reali debiti, con la conseguenza di scollegare in modo determinante la contabilità finanziaria dalla realtà alterando il valore e il significato delle scritture di contabilità finanziaria.

Altra dottrina definisce l'impegno di spesa come l'atto lecito e valido, in virtù del quale la p.a. si obbliga giuridicamente ad un determinato pagamento. In sostanza il vincolo giuridico delle somme necessarie per sostenere una determinata spesa, altro non è che un “impegno di “fondi” per non confonderlo con il concetto di impegno di spesa che invece è l'atto con cui la p.a. rimane obbligata ad un determinato pagamento e che costituisce il necessario presupposto dell'accantonamento dei fondi”(4).

Ciò detto, esso costituisce il momento finale del primo stadio ed è **indubbiamente la fase più importante del procedimento contabile per l'erogazione della spesa per le problematiche e le implicazioni pratiche che riveste, a conclusione del quale, sussistendo un'obbligazione giuridicamente perfezionata (presupposto di legittimità), sono determinati ed individuati i seguenti elementi costitutivi: la somma da pagare, il soggetto creditore, la ragione del debito e il vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.**

L'impegno di spesa presuppone il previo perfezionamento di un'obbligazione giuridica a carico dell'ente locale, sicché resta distinto il momento giuridico dell'esecuzione dell'obbligo (impegno giuridico) dall'impegno contabile dei fondi necessari, considerando l'impegno stesso come atto accessorio, strumentale e autonomo rispetto all'atto costitutivo dell'obbligazione.

Quindi la “perfezione” dell'obbligazione attiene alla conclusione della fase interna che, solo dopo la determinazione precisa dell'obbligazione che l'ente dovrà assolvere e delle ragioni che ne sono alla base e previa l'assunzione del relativo impegno di spesa, abilita e nel contempo obbliga e vincola l'ente stesso (salvo successivo annullamento e revoca dell'atto di impegno) ad instaurare il rapporto con il soggetto esterno (5).

La sua assunzione, quindi, deve essere immediata e possibilmente contestuale al perfezionarsi dell'obbligazione, non essendo ammissibile procedervi prima ancora che l'obbligazione diventi attuale e concreta.

In altri termini l'impegno giuridico (idoneo a vincolare l'amministrazione in virtù di un'obbligazione completa di tutti i suoi elementi) costituisce la condizione di legittimità dell'impegno contabile e l'effetto esterno di una obbligazione esistente, mentre l'impegno contabile costituisce l'effetto interno consistente nell'operazione di accantonamento delle risorse necessarie.

L'impegno giuridico è, in sostanza, l'effetto prodotto da leggi, atti giudiziari, contratti ed atti amministrativi, giusta l'articolo 1173 del codice civile, idonei a comportare l'assunzione di un'obbligazione e perciò a generare un impegno di spesa; l'impegno contabile è un atto autonomo (accessivo o separato dal provvedimento) atto a garantire la copertura finanziaria in ordine all'impegno contabile.

L'impegno non deve essere confuso con il titolo dell'obbligazione; infatti, non è dall'impegno che scaturisce l'obbligo dell'ente di pagare, bensì dal perfezionamento dell'obbligazione giuridica.

L'obbligazione è presupposto di legittimità dell'assunzione dell'impegno, per cui solo in presenza di un'obbligazione giuridicamente perfezionata, nasce l'obbligo-dovere di impegnare la somma occorrente, imprimendole una specifica destinazione con vincolo di indisponibilità per altri fini. L'assunzione dell'atto di impegno non discende automaticamente dalla costituzione dell'obbligazione: l'impegno ha natura di atto doveroso, ma è connotato da una sua autonomia.

Certamente si può affermare che è atto dovuto perché dall'obbligazione giuridicamente perfezionata scaturisce l'obbligo per l'ente di attivare la procedura di spesa; in questo scenario l'impegno, facendo parte della fase dell'adempimento di obbligazione, non può che essere classificato nella categoria degli atti vincolati.

Ma è anche atto dotato di una propria autonomia, dal momento che la sua assunzione implica valutazioni e scelte, in riferimento al *quomodo* (capitolo di imputazione) e al *quantum* (somma da pagare), non potendo mai riguardare *l'an* (cioè se adottare o meno l'atto di impegno), essendo l'impegno atto dovuto e produce effetti che solo da tale atto possono scaturire. Tali effetti consistono essenzialmente nell'attivare il procedimento contabile, in carenza del quale l'ente non ha alcuna possibilità di effettuare la spesa.

Così come non è dall'impegno che scaturisce per l'ente l'obbligo di pagare; la presenza di una obbligazione giuridicamente perfezionata non è sufficiente, da sola, per effettuare il pagamento. Ed è questo, dunque, l'effetto tipico dell'impegno: consentire all'ente di spendere per onorare un rapporto giuridico che ha il suo titolo in un'obbligazione perfezionata, la quale, a sua volta, è presupposto legittimante per l'emanazione dell'atto di impegno (6).

L'impegno legittimo così indicato non è ancora esecutivo, ossia non è idoneo a produrre automaticamente ed immediatamente i propri effetti; infatti, per il raggiungimento dello scopo in esso contenuto, è indispensabile che all'atto si accompagni il parere contabile da parte del responsabile del Servizio finanziario attestante la copertura finanziaria dell'impegno stesso di capienza del relativo intervento di bilancio.

Presupposto dell'impegno di spesa è un rapporto obbligatorio che si deve perfezionare entro il termine dell'esercizio e che fa gravare sull'ente un'obbligazione pecuniaria. Tale rapporto potrà produrre, nel corso dell'esercizio, il pagamento delle somme oppure la formazione di un debito da estinguere.

Nei casi di rapporto obbligatorio insorto per atto unilaterale di promessa di erogazione di somme (liberalità, sostegni, contributi), l'impegno può considerarsi perfezionato con l'esecutività del provvedimento di spesa, salvo l'accertamento delle condizioni o l'acquisizione di documentazione per la successiva erogazione.

L'articolo 107, co. 2 del Tuel stabilisce che “spettano ai dirigenti tutti i compiti, compresa l'adozione degli atti e dei provvedimenti amministrativi che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, non ricompresi espressamente dalla legge o dallo statuto tra le funzioni di indirizzo e controllo politico-amministrativo degli organi di governo dell'ente o non rientranti tra le funzioni del segretario o del direttore generale, di cui rispettivamente agli articoli 97 e 108”.

2. La procedura di impegno di spesa

Il principio contabile n. 2, dal punto 42 al punto 62, approfondisce quanto detto dal Tuel specificando che:

12. competenza ad adottare i provvedimenti che comportano impegni di spesa è, di norma, dei responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione dei singoli interventi e/o servizi o funzioni del bilancio, che vi provvedono con propria determinazione (punto 45);
13. responsabile che emette l'atto di impegno deve darsi carico della verifica della legittimità nei riguardi della corretta applicazione delle norme dell'ordinamento finanziario e contabile (punto 42);
14. sottoscrizione delle determinazioni di spesa da parte dei responsabili dei servizi presuppone, fra l'altro, la conformità dell'atto alla vigente normativa comunitaria, nazionale, regionale, statutaria e regolamentare (punto 73);
15. dopo aver acquisito l'esecutività, il responsabile preposto al servizio è abilitato a comunicare al terzo interessato l'ordinazione della fornitura o della prestazione, con avvertenza che la relativa fattura deve, a suo tempo, contenere gli estremi della comunicazione stessa (punto 65).

3. Gli impegni automatici

Accanto a tale definizione di base vi sono però altre differenti fattispecie di impegno denominate “*impegni automatici*” (articolo 182, comma 2 del Tuel; punto 54 del Principio Contabile n. 2).

Una ipotetica procedura per l'assunzione di un impegno di spesa può essere così schematizzata:

- redazione e sottoscrizione della determinazione di spesa da parte del responsabile del servizio (formazione dell'impegno giuridico ex articolo 183, comma 1 Tuel);
- trasmissione della determinazione ai servizi finanziari, entro il termine definito dal regolamento di contabilità (perfezionamento dell'atto);
- apposizione del visto attestante la copertura finanziaria da parte del responsabile del servizio finanziario, entro il termine definito dal regolamento di contabilità;
- registrazione dell'impegno contabile (articolo 191, comma 1 del Tuel) e trasmissione dell'atto al responsabile del servizio (esecutività dell'atto);

- trasmissione della comunicazione di impegno al fornitore.

S'intendono assunti con la mera approvazione del bilancio di previsione e non necessitano di alcun atto specifico, trattandosi di spese già complete di tutti i suoi elementi essenziali e non prevedono la dispiegazione di alcuna attività discrezionale da parte degli organi competenti.

4. La prenotazione di impegno

Al fine di agevolare la gestione della spesa ai responsabili di servizio il Tuel introduce il concetto di **“prenotazione di impegno” stabilendo che “durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento” (articolo 183, co. 3). Detta prenotazione costituisce un vincolo provvisorio di indisponibilità delle relative somme sul corrispondente stanziamento (punto 50).**

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 (costituiscono, inoltre, economia le minori spese sostenute rispetto all'impegno assunto, verificate con la conclusione della fase della liquidazione (articolo 183, commi 3 e 4 del Tuel).

La prenotazione risponde all'esigenza di gestire procedure di spesa che non si esauriscono nell'arco di un unico esercizio finanziario, ma che richiedono un tempo di perfezionamento che va oltre l'esercizio.

Secondo dottrina contabile la prenotazione è riconducibile ad un impegno latente in senso tecnico o impegno provvisorio derogatorio della regola di cui all'articolo 183, comma 1 T.U.E.L. e giustificato dalla necessità di evitare la caducazione di provvedimenti relativi a gare indette e non concluse entro l'anno, con la conseguenza di ripetere nell'esercizio futuro, tutta la procedura di appalto (7).

Impegni latenti sono riferibili o a quelli figurativi che consentono l'impegno per un importo globale a prescindere dalla effettiva utilizzazione dello stanziamento (come ad es., stipendi, rate mutui, obbligazioni già assunte, ecc.), oppure a partite di spesa potenziali (oneri latenti) in quanto correlate ad impegni giuridici in corso di perfezionamento (detti anche per memoria o provvisori) non ancora quantificabili (oneri derivanti da varianti contrattuali eseguite e non formalmente approvate) (8).

Esempi di impegni latenti o impropri sono ad esempio, spese effettuate da funzionari delegati su ordini di accreditamento emessi a loro favore, residui passivi eliminati e poi reiscritti a seguito di richiesta del creditore, impegni annotati in via presuntiva non corrispondenti all'impegno definitivo, ecc..

La fattispecie di impegno latente, introdotta dall'articolo 8 del D. Lgs. 11 giugno 1996, n. 336 ha la finalità di evitare che i provvedimenti relativi a gare indette ma non aggiudicate alla fine dell'esercizio potessero decadere con la conseguenza di dover ripetere nel nuovo esercizio e compatibilmente con le sorti del nuovo bilancio, tutta la procedura ad evidenza pubblica.

Quindi, poiché il legislatore ammette che la prenotazione dell'impegno riferita a procedure di gara bandite prima della fine dell'esercizio e non concluse entro tale termine, all'avverarsi della semplice condizione di avere bandito la relativa gara, si tramuti in impegno, deve ritenersi fuor di dubbio che anche la prenotazione relativa a gare aggiudicate ma alle quali alla fine dell'esercizio, non abbia ancora seguito la fornitura, debba seguire la medesima sorte e non possa costituire economia di spesa (9).

La prenotazione è atto a valenza interna, idoneo per l'apposizione di un vincolo provvisorio in difetto di un'obbligazione giuridicamente perfezionata.

L'impegno definitivo vincola irrevocabilmente una data somma all'obbligazione sottesa, ponendo l'obbligo di pagare a carico dell'ente; diversamente, l'impegno provvisorio si configura quale impegno in via di formazione, riguardando atti e procedimenti non ancora portati a termine. Anche l'impegno provvisorio però, pone il vincolo sul relativo stanziamento e da tale assunto ne discende un comune effetto: i responsabili del procedimento di spesa sono tenuti a comunicare al servizio economico – finanziario tutti i provvedimenti dai quali scaturiscano impegni di spesa, siano essi definitivi o provvisori, ciò al fine di annotare nelle scritture contabili l'eventuale prenotazione, che contabilmente si avvera in sede separata dagli impegni definitivi.

5. Impegni impropri

Gli impegni impropri (detti pure impegni *in corso di formazione*) hanno valore soltanto nel corso dell'esercizio, nel senso che alla chiusura dell'esercizio stesso, ove non siano stati trasformati in definitivi, vengono annullati.

Si riferiscono ad impegni considerati fittiziamente tali in presenza di particolari situazioni.

La disposizione di cui all'articolo 183, co. 3 del Tuel prevede che si mantengano a residui unicamente le spese per le quali sia sorta un'obbligazione giuridicamente perfezionata verso terzi (ad esclusione di quanto stabilito per gli impegni di spesa automatici).

Volendo esemplificare, l'Osservatorio fa riferimento al caso di un acquisto di arredi. Agli effetti contabili, la prenotazione di spesa si trasforma in impegno sullo stanziamento a seguito dell'approvazione del verbale di aggiudicazione della gara precedentemente bandita o dell'adozione della determina di aggiudicazione. La relativa obbligazione si perfeziona con la formale stipula di contratto (punto 51).

Più precisamente:

- tale scelta di acquisto richiede la stipula di un apposito contratto con un fornitore, per cui bisogna preventivamente approvare una determina a contrattare (articolo 192 Tuel), che contiene anche la prenotazione di impegno;
- dopo l'esecutività del provvedimento (che avviene con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria), è possibile avviare la gara e aggiudicare la fornitura al migliore offerente;
- l'aggiudicazione fa sorgere l'obbligazione giuridica tra ente e fornitore individuando il momento esatto in cui la prenotazione si trasforma in impegno ai sensi della prima parte dell'articolo 183, co. 3, Tuel.

Tuttavia detta disposizione viene immediatamente attenuata da quanto regolato ai commi 3 e 5 dello stesso articolo, sia per le spese correnti che per quelle in conto capitale.

Per le **spese correnti**:

- 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 trasforma in impegno e conservano validità gli atti e di provvedimenti relativi alla gara già adottati (articolo 183, co. 3 e e punto 53 del Principio contabile n. 2);

- si considerano, altresì, impegnati gli stanziamenti correlati ad accertamenti di entrate aventi destinazione vincolata per legge (articolo 183, co. 5).

Nel caso di spese stanziare relative a gare bandite e non aggiudicate entro il 31 dicembre, un possibile procedimento per l'assunzione dell'impegno può essere rappresentato dalla seguente procedura:

- richiesta di bando di gara da parte del responsabile del servizio al responsabile appalti e contratti;
- pubblicazione del bando di gara da parte del responsabile appalti e contratti (entro il 31 dicembre);
- comunicazione, dell'avvenuta pubblicazione, ai Servizi finanziari entro sette giorni dalla fine dell'esercizio precedente;
- annotazione della prenotazione di impegno e contestuale mantenimento della somma a residuo, da parte del responsabile dei Servizi finanziari.

Un possibile procedimento per l'assunzione di un impegno su di una spesa a cui non è associabile un'obbligazione giuridicamente perfezionata ma, ad esempio, finanziata da entrate regionali a destinazione vincolata può essere il seguente:

- ricevimento della comunicazione relativa all'avvenuto finanziamento, da parte della regione (accertamento giuridico effettuato dal responsabile di servizio);
- successiva trasmissione ai Servizi finanziari;
 - a) della documentazione relativa all'accertamento (entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque entro il 31 dicembre);
 - b) delle informazioni sulla destinazione della spesa (motivazione e importi);
- annotazione dell'accertamento contabile entro il termine stabilito dal regolamento di contabilità, a partire dalla ricezione dell'idonea documentazione (accertamento contabile del responsabile dei Servizi finanziari).

Le spese in **conto capitale** si considerano, invece, impegnate ove siano finanziate mediante:

- assunzione di mutui a specifica destinazione, in corrispondenza e per l'ammontare del mutuo, contratto o già concesso, e del relativo perfezionamento accertato in entrata;
- quota dell'avanzo di amministrazione, in corrispondenza e per l'ammontare dell'avanzo di amministrazione accertato;
- emissione di prestiti obbligazionari, in corrispondenza e per l'ammontare del prestito sottoscritto;
- entrate proprie, in corrispondenza e per l'ammontare delle entrate accertate.

Si considerano, altresì, impegnati gli stanziamenti per spese di investimento correlati ad accertamenti di entrate aventi destinazione vincolate per legge.

Per le spese relative ai servizi conto terzi, l'impegno è correlato agli equivalenti/corrispondenti accertamenti di entrata. Le spese da servizi conto terzi devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione. A ogni impegno di spesa consegue, automaticamente, accertamento di entrata di pari ammontare (punto 58).

6. Impegni pluriennali

Gli enti locali possono assumere impegni di spesa anche con riferimento a periodi successivi all'anno considerato dal bilancio di previsione annuale purché entro i limiti degli stanziamenti di spesa iscritti nel bilancio pluriennale per ciascuno degli anni cui esso si riferisce (10).

Gli impegni assunti sul bilancio pluriennale vincolano, in sostanza, gli stanziamenti corrispondenti dei successivi bilanci annuali e di questa circostanza occorrerà tener conto sia in sede di aggiornamento annuale del bilancio pluriennale, in considerazione della sua natura di strumento di programmazione scorrevole, sia in sede di formazione del bilancio di previsione relativo al successivo esercizio i cui stanziamenti risulteranno in parte già stanziati.

Il principio contabile n. 2 approfondisce con attenzione quanto accennato nell'articolo 183, co. 6 del Tuel, il quale stabilisce che “possono essere assunti impegni di spesa sugli esercizi successivi, compresi nel bilancio pluriennale, nel limite delle previsioni nello stesso comprese”.

In particolare, l'Osservatorio chiarisce che:

- gli impegni pluriennali costituiscono obbligazioni giuridicamente perfezionate che estendono i loro effetti in più esercizi. Essi possono discendere da norme di legge o da contratti o da atti amministrativi esecutivi che determinano l'assunzione automatica del corrispondente impegno di spesa pluriennale su ciascuno degli esercizi futuri di vigenza dell'atto fonte (punto 59);
- l'assunzione di spese che impegnino più esercizi è subordinata alla loro espressa previsione nel bilancio pluriennale, in quanto documento finanziario autorizzatorio (punto 60).
- il responsabile del Servizio finanziario è tenuto a rilasciare la prescritta attestazione di copertura finanziaria e di annotare in particolari evidenze contabili gli impegni pluriennali assunti, avendo cura di riportarli annualmente nei competenti interventi di spesa (punto 61);
- della presenza di impegni pluriennali che per la loro particolare natura hanno durata superiore a quella del bilancio pluriennale, oppure che iniziano dopo il periodo considerato dal bilancio pluriennale, dovrà obbligatoriamente tenersi conto nella formazione dei bilanci degli anni successivi, rispettivamente per il periodo residuale e per il periodo successivo. Essi sono connessi alla sussistenza dei requisiti dell'indispensabilità, dell'utilità, della convenienza e dell'economicità, dei quali dare atto nei provvedimenti di prenotazione di impegno e di costituzione del vincolo di destinazione (punto 62);
- per tali ultime spese, l'impegno annuale deve intendersi già assunto e valevole fino alla scadenza o revoca della convenzione o del contratto (punto 63);
- in nessun caso, è possibile garantire la copertura finanziaria di spese relative all'anno di competenza, ancorché da pagare negli anni successivi, con impegni pluriennali a valere sugli esercizi futuri (punto 64). Le spese in conto capitale da erogarsi in annualità e quelle a pagamento differito comportano l'iscrizione in bilancio di uno o più limiti di impegno. Ciascun limite di impegno costituisce il livello massimo delle somme impegnabili per l'attuazione degli interventi previsti. Gli impegni assunti a carico di ciascun limite si estendono, per importo pari all'ammontare degli impegni medesimi, a partire dall'esercizio di prima iscrizione, per tanti esercizi quante sono le annualità da pagare.

In caso di impegni di spesa che producono i loro effetti oltre gli anni considerati dal bilancio pluriennale (articolo 183, co. 7), si deve tener conto degli stessi in sede di formazione dei bilanci di previsione annuali dei rispettivi esercizi.

L'amministrazione in questo caso potrebbe imputare l'impegno di spesa sia all'esercizio in corso che a quelli successivi.

7. L'impegno di spesa nel nuovo testo normativo

In attuazione di quanto contenuto nei principi generali, il legislatore ha dedicato un apposito principio contabile applicato alla competenza finanziaria analizzando con puntualità nei vari casi relativi all'entrata e alla spesa le modalità di applicazione.

Dalla lettura del principio della competenza finanziaria potenziata, come disciplinato nell'allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni, si evince che **l'impegno costituisce la fase del procedimento di spesa, con la quale viene effettuata nelle scritture contabili dell'ente la registrazione conseguente ad un'obbligazione giuridicamente perfezionata, avendo determinato la somma da pagare ed il soggetto creditore e avendo indicato la ragione del debito e costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, con imputazione all'esercizio finanziario in cui l'obbligazione passiva viene a scadenza (11).**

La novità è rappresentata dalla scadenza dell'obbligazione, elemento necessario per imputare gli effetti di spesa a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione. In altri termini la registrazione dell'impegno di spesa avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni vengono a scadenza, sulla base del crono-programma, inteso come specificazione per ogni esercizio degli importi delle obbligazioni giuridiche che scadono ripartiti per anno. 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.

Ogni procedimento amministrativo che comporta spesa deve trovare, fin dall'avvio, la relativa attestazione di copertura finanziaria ed essere prenotato nelle scritture contabili dell'esercizio individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa.

Alla fine dell'esercizio, le prenotazioni alle quali non hanno fatto seguito obbligazioni giuridicamente perfezionate e scadute sono cancellate quali economie di bilancio.

Se si confronta il vecchio principio con il nuovo ci si rende conto della novità intervenute: il primo, cioè quello della competenza finanziaria, è quello per cui le entrate e le spese sono imputate all'esercizio finanziario in cui vi è il riconoscimento del sottostante titolo giuridico in senso programmatico, cioè all'esercizio in cui vi è l'accertamento di entrata e l'autorizzazione di spesa (accertamenti e impegni). In altri termini è sufficiente che nasca un'obbligazione giuridicamente perfezionata perché il responsabile dei servizi finanziari abbia l'obbligo di procedere all'iscrizione in detto bilancio dell'impegno di spesa. Per il secondo, vale a dire il principio di competenza finanziaria potenziata, le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento, sono registrate nelle scritture contabili con imputazione all'esercizio in cui esse vengono a scadenza (12).

In proposito ARCONET chiarisce che la corretta applicazione del principio di competenza finanziaria c.d. potenziata dovrebbe consentire, tra l'altro, di conoscere i debiti reali delle Amministrazioni pubbliche, evitare la proliferazione di impegni inesistenti, favorire la formazione dei debiti secondo gli effettivi fabbisogni ed avvicinare la competenza finanziaria a quella economica.

Lo strumento che permette efficacemente di restituire alla contabilità finanziaria la funzione conoscitiva propria dei sistemi contabili, è il principio della competenza finanziaria “potenziata”

Potenziata proprio perché avvicina le fasi della manifestazione finanziaria e manifestazione monetaria/cassa di entrate e spese, con i due momenti che di fatto, in condizioni normali della gestione, vanno a coincidere.

Il termine “potenziata” sottende un ulteriore significato, e cioè l'assoluta neutralità dell'aspetto finanziario ai fini dell'imputazione delle obbligazioni giuridicamente perfezionate, sia pure integrato tanto con le dinamiche monetarie quanto con quelle economico e patrimoniali.

Le spese devono essere imputate all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza; laddove per scadenza è precisato che si intende il momento in cui si può registrare in contabilità la relativa permutazione finanziaria.

La *ratio* della riforma è accostare la contabilità finanziaria tra competenza e cassa (cioè lo sfasamento temporale tra il momento dell'impegno e momento del pagamento) oltre che a verificare i residui passivi e attivi che potranno essere mantenuti nelle scritture contabili solo se rappresenteranno, rispettivamente, debiti e crediti effettivi.

Il nuovo principio di competenza finanziaria “potenziata”, separando i due momenti della registrazione e dell'imputazione delle operazioni contabili, ha reso necessaria l'introduzione di un nuovo istituto contabile, che misura la distanza temporale tra i due momenti (registrazione ed imputazione) delle operazioni contabili: il fondo pluriennale vincolato.

Esso è, dunque, un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata, uno strumento previsionale delle spese, sia correnti che di investimento, che evidenzia l'impiego delle risorse che vanno oltre l'orizzonte temporale dell'esercizio finanziario nel quale vengono acquisite per il loro effettivo impiego per le finalità cui sono destinate.

In altre parole si tratta di un saldo finanziario, costituito da risorse accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, che garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, a garanzia quindi degli equilibri finanziari nel tempo.

Nasce dalla diversa tempistica di imputazione tra entrata e spesa, al fine di rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

La definizione è abbastanza chiara circa la funzione assegnata ad esso all'interno del nuovo sistema, cioè quella di dare copertura agli impegni re-imputati ad esercizi successivi o esigibili in esercizi successivi a quello in cui sorge l'obbligazione oltre che rendere evidente la distanza tra il momento in cui l'obbligazione sorge e quello in cui essa diviene esigibile.

Al pari di quanto visto per le entrate anche con riferimento alle spese, per scadenza dell'obbligazione si intende il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile e, a tal fine, la consolidata giurisprudenza della Corte di cassazione definisce come esigibile un credito per il quale "non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è quindi possibile pretenderne l'adempimento.

Il fondo garantisce la copertura delle spese in una prospettiva pluriennale e riguarda prevalentemente le spese in conto capitale - in particolare gli investimenti - ma può essere destinato a garantire anche la copertura di spese correnti, ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa.

È un meccanismo che consente di "fare pulizia" nei bilanci degli enti territoriali riducendo in maniera consistente la mole dei residui.

Il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata nella gestione della spesa precisa che 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 (articolo 183, comma 5 tuel).

A fine esercizio gli "impegni" che non sono ancora stati pagati, per essere mantenuti tra i residui passivi, devono contenere tutti gli elementi che di fatto ci portano a determinare un vero debito. Possono essere considerate esigibili e, quindi, liquidabili, le spese impegnate nell'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, che la spesa è liquidabile in quanto la prestazione è stata resa o la fornitura è stata effettuata nell'anno di riferimento.

L'imputazione delle spese correnti non può andare oltre gli esercizi considerati nel bilancio: vengono a cadere gli impegni "impropri" di cui all'articolo 183 del TUEL.

Gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili. Non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente:

- a) sugli esercizi successivi a quello in corso, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali o siano necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo;
- b) sugli esercizi non considerati nel bilancio, a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione, di locazione, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'articolo 1677 del codice civile, delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale.

Le obbligazioni che comportano impegni riguardanti le partite di giro e i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria sono assunte esclusivamente in relazione alle esigenze della gestione (articolo 183, comma 6 tuel).

Soffermendoci su quest'ultimo e sulla novità introdotta, si evince che il principio della competenza finanziaria, definita "potenziata", distingue:

- a) la registrazione delle operazioni di accertamento e di impegno che avviene nell'esercizio in cui l'obbligazione sorge;
- b) l'imputazione dell'impegno all'esercizio in cui l'obbligazione si presume andrà a scadenza.

In altri termini 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 (13).

È vietato, quindi, impegnare spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica.

Sono considerate esigibili le spese impegnate nell'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 che la spesa è liquidabile in quanto la prestazione è stata resa nell'anno di riferimento.

Nei casi in cui è consentita l'assunzione di spese correnti di competenza di esercizi non considerati nel bilancio di previsione, l'elenco dei relativi provvedimenti di spesa assunti nell'esercizio è trasmesso, per conoscenza, al Consiglio dell'ente.

Bibliografia

1. A. Bennati – Manuale di contabilità di Stato, Napoli 1990, pag. 472 e ss.
2. M. Collevicchio, "Ordinamento finanziario e contabile", pag. 630 e segg.).
3. A. Brancasi – A. Ancillotti, "L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali", p. 163 e ss.).
4. C. Bentivenga, in Elementi di contabilità di Stato, Giuffrè, Milano 1965, pp. 273 e 274.
5. F. Botta "La Finanza Locale anno XVIII – N. 11, pag. 1387 e ss.).
6. D. De Grazia, "Il potere di spesa dei dirigenti negli enti locali" (pag. 20 e ss.).
7. M. Donnici, 2010 – L'impegno di spesa negli Enti locali.
8. Pelino Santoro, "Manuale di finanza pubblica", pag. 295 e ss.
9. F. Caringella, A. Giuncato, F. Romano "L'ordinamento degli Enti locali, 2007" - pag. 993.
10. Si tratta di una novità assoluta che riguarda esclusivamente il bilancio pluriennale degli enti locali, in quanto l'analogo strumento previsto per lo Stato e per le regioni non presenta tale carattere in base ad un'espressa disposizione di legge.
11. A. Guiducci – P. Ruffini "L'armonizzazione contabile e il nuovo sistema di bilancio degli enti locali" – Azienditalia - I Corsi 2014.
12. E. D'Aristotile: "Il nuovo ordinamento contabile degli enti locali: cosa cambia dopo il D.Lgs. n. 126/2014" – Azienditalia 11 e 12/2014.
13. E. D'Aristotile "L'impegno di spesa nel nuovo ordinamento contabile" – Azienditalia 5/2015.

TAG: *enti locali, Spesa pubblica, impegno di spesa*

Avvertenza

La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi

(Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.