



LE VERIFICHE TRIMESTRALI DI CASSA DELL'ORGANO DI REVISIONE NEGLI ENTI LOCALI

Laura Pascarella e Manuela Sodini

Sommario: 1. Introduzione. – 2. Gli agenti contabili. – 3. Le verifiche di cassa. – 4. L'anticipazione di tesoreria. – 5. La contabilizzazione dell'anticipazione di tesoreria. – 6. Il limite all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria. Le interpretazioni della giurisprudenza contabile. – 7. Le entrate vincolate.

1. Introduzione

Il Capo V del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, recante “Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali”, nell'ambito degli adempimenti e delle verifiche contabili prescrive all'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente:

- di effettuare la verifica ordinaria di cassa, del tesoriere e degli altri agenti contabili¹ con cadenza trimestrale (art. 223, comma 1);
- di intervenire alla verifica straordinaria di cassa, a seguito del mutamento della persona del sindaco, del presidente della provincia, del sindaco metropolitano e del presidente della comunità montana (art. 224).

In sede di verifica particolare attenzione deve essere posta in relazione agli agenti contabili, quali soggetti deputati alle riscossioni ed al versamento degli introiti secondo la cadenza stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente². È, pertanto, di primaria importanza l'identificazione degli agenti contabili, siano essi interni o esterni, a denaro o a materia, di diritto o di fatto.

La verifica è tesa a riscontrare la correttezza nello svolgimento delle procedure contabili, in termini di regolarità dell'aggiornamento, di scritture eseguite, accertando la riconciliazione tra la giacenza di diritto (risultante dalle scritture annotate) con la giacenza di fatto (risultante dalla materiale conta fisica del denaro, dei valori e dei beni giacenti).

2. Gli agenti contabili

Agente contabile è colui che, nello svolgimento dell'attività, si trova ad essere coinvolto nel maneggio di denaro, beni e valori di pertinenza pubblica, può essere persona giuridica o fisica che, per contratto (agenti esterni, quale il tesoriere) o per compiti di servizio inerenti al rapporto di lavoro già in atto con l'ente (agenti interni, quale l'economo), è preposta allo svolgimento ed

¹ L'economo, il consegnatario di beni e ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti (artt. 233 e 93, c. 2, T.U.E.L.).

² Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato 4/2 D.Lgs n. 118/2011.

alla cura delle operazioni previste e regolate dalle speciali norme di contabilità dell'ente, sulla base dei principi generali della materia³, nonché incaricata della custodia di beni o valori (agenti a materia) o del maneggio di denaro (agenti a denaro) dell'ente locale stesso.

La nozione di agente contabile contenuta nel T.U.E.L. è integrata dai principi desumibili dalla normativa sulla contabilità dello Stato (R.D. n. 827/1924 e R.D. n. 440/1923), in particolare si richiama l'art. 178 del R.D. 23 maggio 1924, n. 827, recante il "Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato", in forza del quale sotto la denominazione di agenti contabili dell'amministrazione si comprendono:

- a) gli agenti che con qualsiasi titolo sono incaricati, a norma delle disposizioni organiche di ciascuna amministrazione di riscuotere le varie entrate dello Stato e di versarne le somme nelle casse del tesoro;
- b) i tesorieri che ricevono nelle loro casse le somme dovute allo Stato, o le altre delle quali questo diventa debitore, eseguono i pagamenti delle spese per conto dello Stato, e disimpegnano tutti quegli altri servizi speciali che sono loro affidati dal ministro delle finanze o dal direttore generale del tesoro;
- c) tutti coloro che, individualmente ovvero collegialmente, come facenti parte di consigli di amministrazione per i servizi della guerra e della marina e simili, hanno maneggio qualsiasi di pubblico danaro, o sono consegnatari di generi, oggetti e materie appartenenti allo Stato;
- d) gli impiegati di qualsiasi amministrazione dello Stato cui sia dato speciale incarico di fare esazioni di entrate di qualunque natura e provenienza;
- e) tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, prendono ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuotono somme di spettanza dello Stato.

In base agli artt. 610 e 611 del Regolamento il conto è reso alla Corte entro tre mesi successivi alla chiusura dell'esercizio.

L'art. 233 del T.U.E.L. dispone che *“entro il termine di 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario, l'economista, il consegnatario di beni e gli altri soggetti di cui all'art. 93, comma 2, rendono il conto della propria gestione all'ente locale il quale lo trasmette alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei conti entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto”*. Stesse modalità e termini sono previsti dall'art. 226 T.U.E.L. per il Tesoriere.

³ Cfr. Lodovico Principato, *Corso di formazione per magistrati delle Sezioni Giurisdizionali e delle Procure Regionali*, marzo 2004.

Sull'argomento è recentemente intervenuta la Corte dei Conti, Sezione Giurisdizionale per la Toscana, con sentenza n. 117/2016, precisando che ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.P.R. n. 254/2001, recante "Regolamento concernente le gestioni dei consegnatari e dei cassieri delle amministrazioni dello Stato", *"gli agenti che ricevono in consegna i beni mobili dello Stato sono denominati consegnatari i quali, in relazione alle modalità di gestione e di rendicontazione ed alle conseguenziali responsabilità, assumono la veste, rispettivamente, di agenti amministrativi per debito di vigilanza e di agenti contabili per debito di custodia."*

Puntualizza in proposito il Collegio che *"mentre il debito di 'custodia' caratterizza, in linea di massima, il consegnatario incaricato di gestire un deposito o magazzino alimentato direttamente dalla produzione o dall'acquisizione in stock di beni mobili destinati a ricostituire le scorte operative delle varie articolazioni dell'amministrazione di appartenenza, il debito di 'vigilanza' invece connota l'azione del consegnatario, presso ciascuna articolazione funzionale dell'amministrazione, competente alla sorveglianza sul corretto impiego dei beni dati in uso agli utilizzatori nonché circa la gestione delle scorte operative di beni assegnati all'ufficio e destinati all'uso."*

La sentenza conclude affermando che nessun obbligo di rendicontazione è dovuto alla Sezione giurisdizionale regionale della Corte dei Conti dei beni assoggettati a debito di vigilanza.

Ai fini dell'attività di verifica attribuita dal T.U.E.L. all'organo di revisione economico-finanziaria in relazione agli agenti contabili, assume particolare rilievo la distinzione tra agenti cd. di diritto e agenti cd. di fatto.

Di norma, infatti, il conferimento della qualifica di agente contabile è attribuito mediante un atto formale (atto amministrativo o contratto)⁴, tuttavia non mancano ipotesi di soggetti che, pur in assenza di una formale investitura nelle funzioni contabili, prendano comunque ingerenza nella riscossione di somme di spettanza dell'erario. Alla stregua degli agenti di diritto, gli agenti contabili di fatto ricadono sotto la vigilanza dell'amministrazione comunale e sono sottoposti al controllo giurisdizionale della Corte dei Conti.

Sono agenti contabili di fatto, ad esempio, il concessionario della riscossione⁵ in caso di cessazione del contratto di concessione, qualora continui a riscuotere i tributi o, i gestori delle

⁴ Ai sensi dell'art. 233, c. 2, lett. a), T.U.E.L., l'agente contabile allega al conto annuale della gestione il relativo provvedimento di legittimazione alla gestione.

⁵ Sent. n. 272/2013, Corte dei Conti, Sezione giurisdizionale per la regione Sardegna.

strutture recettive⁶ normativamente preposti alla riscossione dell'imposta di soggiorno, di cui all'art. 4 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Sono agenti contabili interni ad esempio l'economo, gli agenti di polizia municipale, gli uffici demografici, il responsabile del magazzino e gli altri consegnatari di beni mobili.

È da considerare agente contabile esterno il tesoriere.

Gli agenti contabili indipendente dalla loro tipologia⁷:

- sono soggetti alle operazioni di parificazione e dunque al riscontro della corrispondenza tra il rendiconto dell'agente e le scritture dell'ente. L'operazione di "parificazione" consiste nella verifica dell'avvenuto rispetto delle norme previste dall'ordinamento e dal regolamento di contabilità dell'ente e nella corrispondenza delle risultanze del rendiconto con quelle della contabilità dell'ente⁸. Il Rendiconto del Tesoriere ha lo scopo di rendicontare la gestione di cassa evidenziando, distinti per residuo e competenza, gli incassi ed i pagamenti dallo stesso registrati;

- ai sensi degli artt. 226 e 233 T.U.E.L. sono tenuti a rendere il conto della propria gestione all'ente il quale provvede a trasmetterlo alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei Conti entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto⁹.

Di seguito si riporta una possibile classificazione degli agenti contabili.

Tav. 1

Agenti contabili interni (es. economo, agenti della polizia municipali, ufficio anagrafe, ecc.)	- sono soggetti alle operazioni di parificazione e dunque al riscontro della corrispondenza tra il rendiconto dell'agente e le scritture dell'ente;
Agenti contabili esterni (es. tesoriere)	
Agenti contabili di diritto (per legittima investitura)	

⁶ Sul punto, cfr. Corte dei Conti, Sezione Regionale di Controllo per il Veneto, deliberazione n. 19/2013, "i gestori delle strutture ricettive, relativamente alla riscossione dell'imposta di soggiorno, possano essere considerati agenti contabili 'di fatto', stante che il maneggio e la custodia di denaro o di valori di pertinenza dell'erario pubblico, anche al di fuori di una legittima investitura, implica comunque l'assunzione della qualifica di agente contabile e l'assoggettamento alla relativa disciplina da parte di chi li svolge" e, anche, Trib. Firenze Pen., 2 febbraio 2016 n. 241, "la dottrina ha chiarito come l'albergatore debba essere considerato, riguardo alla riscossione dell'imposta di soggiorno, un agente della riscossione e non un sostituto d'imposta né un responsabile d'imposta. Da quanto precede deriva che in caso di mancato versamento dell'imposta riscossa, egli debba rispondere di peculato."

⁷ "Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono, di fatto, negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti". Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato 4/2 D.Lgs. n. 118/2011.

⁸ Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato 4/2 D.Lgs. n. 118/2011.

⁹ Ai sensi dell'art. 226 T.U.E.L. il conto del tesoriere è redatto su modello di cui all'allegato n. 17 al D.Lgs. 118/2011. Gli allegati 17/2 e 17/3 al D.Lgs. 118/2011 sono sostituiti, rispettivamente, dai prospetti di cui agli allegati C e D del Decreto del 20.05.2015

Agenti contabili di fatto (coloro che maneggiano denaro pubblico in assenza di un formale atto di investitura)	- ai sensi degli artt. 226 e 233 T.U.E.L. sono tenuti a rendere il conto della propria gestione all'ente il quale provvede a trasmetterlo alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei Conti entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto.
Agenti contabili a denaro (che gestiscono moneta)	
Agenti contabili a materia (che gestiscono cose)	

3. Le verifiche di cassa

Le verifiche di cassa, ordinarie e straordinarie, sono finalizzate a riscontrare che i risultati dell'attività gestoria siano ricollegabili, in modo certo, chiaro e continuativo, con le scritture elementari e generali tenute dalla ragioneria dell'ente.¹⁰

Con circolare n. 5 del 21 gennaio 1997, la Ragioneria Generale dello Stato, consapevole dell'importanza che riveste il regolare andamento delle gestioni degli Enti pubblici anche ai fini del coordinamento della finanza pubblica, ha impartito ai revisori istruzioni dettagliate circa le modalità operative di esecuzione dell'attività di controllo amministrativo-contabile affidata all'organo di revisione economico-finanziaria.

In riferimento alle verifiche di cassa, la Ragioneria ha quindi, innanzitutto, individuato i requisiti che devono caratterizzare l'attività del revisore:

- istantaneità: la verifica deve essere riferita ad un determinato e preciso momento della gestione;
- collegialità: qualora la revisione sia affidata a un organo collegiale¹¹, eventuali attività di ispezione e controllo eseguite dal singolo revisore hanno, necessariamente, mera natura istruttoria e referente a quella collegiale;
- periodicità: gli accertamenti devono essere effettuati con cadenza trimestrale (art. 223 T.U.E.L.);
- universalità: la verifica deve riguardare la gestione delle disponibilità numerarie dovunque e comunque depositate e a qualunque titolo possedute;
- obiettività e veridicità: gli accertamenti devono scaturire da elementi e atti scritti (corredati delle formalità di garanzia) reperiti in loco o forniti da agenti esterni.

Quanto, poi, all'aspetto operativo, la verifica di cassa si sviluppa attraverso le seguenti fasi:

¹⁰ Cfr. Lodovico Principato, op. cit..

¹¹ Ai sensi dell'art. 234 del T.U.E.L., l'organo di revisione economico-finanziario si compone di tre membri, salvo nei comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti, nei quali l'incarico è attribuito a un revisore unico.

- individuazione dei responsabili della gestione della ‘cassa’¹²;
- acquisizione di un’attestazione (mappa) circa i c/c aperti presso il sistema bancario e postale e presso le Tesorerie dello Stato (numero, oggetto, agenti abilitati e sostituti, ecc.);
- esame delle convenzioni disciplinanti il servizio di cassa o di tesoreria e della loro regolare sussistenza;
- verifica delle modalità di acquisizione delle entrate e dell’erogazione delle uscite;
- verifica dei sistemi contabili in uso per la contabilizzazione delle entrate e delle uscite;
- riscontro delle risultanze contabili emergenti dalle scritture (giornale di cassa - situazione di diritto) con quelle fornite dal sistema bancario e postale e dalle Tesorerie dello Stato (situazione di fatto);
- acclaramento della concordanza tra la situazione di diritto e quella di fatto attraverso la somma algebrica (c.d. riconciliazione) delle partite sospese (titoli di riscossione e di pagamento inestinti, riscossioni e pagamenti non contabilizzati, accreditamenti ed addebitamenti eseguiti dall’Istituto di credito cassiere e non contabilizzati nelle scritture dell’ente ecc.);
- formalizzazione della verifica di cassa (verbale).

L’azione di controllo dovrà, inoltre, essere estesa agli eventuali conti correnti postali di cui gli enti possono avvalersi per l’espletamento di particolari servizi.

4. L’anticipazione di tesoreria

Nell’ambito delle verifiche trimestrali prescritte dall’art. 223 del T.U.E.L. ricade anche quella relativa all’utilizzo da parte dell’ente dell’anticipazione di tesoreria, con il fine di controllare che la stessa sia assunta nei limiti di cui all’art. 222 del T.U.E.L..

La deliberazione n. 23 del 15 settembre 2014 della Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, ribadisce ed evidenzia il ruolo dell’organo di revisione nel controllo dell’anticipazione di tesoreria, che in sede di verifiche di cassa deve verificare il rispetto dei limiti ed in caso di superamento della soglia di legge provvedere alla segnalazione alla magistratura contabile.

L’anticipazione di tesoreria, in base all’art. 222 del T.U.E.L., viene concessa dall’istituto di credito al quale è affidato il servizio di tesoreria su richiesta dell’ente corredata dalla deliberazione di giunta. L’anticipazione non può superare il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate dei primi tre titoli risultanti dal rendiconto relativo al penultimo anno precedente.

¹² Tale attività preliminare consiste nell’identificare tutti gli agenti contabili, di diritto e di fatto, accertandone, altresì, la presenza nella relativa anagrafe detenuta dall’ente.

L'art. 1, comma 738, della Legge n. 208/2015 (L. Stabilità 2016) ha esteso fino al 31 dicembre 2016 l'innalzamento da tre a cinque dodicesimi del limite massimo concedibile agli enti locali. La proroga si pone sulla scia di altri provvedimenti legislativi, che al fine di contrastare i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, hanno di anno in anno, fin dal 2013, concesso agli enti locali di elevare il limite massimo di ricorso alle anticipazioni di tesoreria, portandolo a cinque dodicesimi delle entrate accertate dei primi tre titoli, contro i tre dodicesimi previsti dall'art. 222 del T.U.E.L..¹³

Il D.Lgs. n. 231/2002, recante l'attuazione della direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, all'art. 4 stabilisce l'obbligo per il debitore di pagare entro trenta giorni dalla data di ricevimento della fattura o dalla data di ricevimento delle merci o dalla data di prestazione dei servizi.¹⁴

In linea al predetto decreto si pone il nuovo Codice dei Contratti Pubblici (D.Lgs. n. 50/2016) che all'art. 38 richiede espressamente il rispetto dei tempi per il pagamento di imprese e fornitori secondo la normativa vigente.

Come ben noto, la finanza pubblica si contraddistingue per cronici ritardi nei pagamenti, secondo la Relazione annuale di Banca d'Italia presentata lo scorso 31 maggio in relazione ai tempi medi di pagamento le amministrazioni pubbliche hanno impiegato mediamente nel 2015 circa 115 giorni, nel 2014 oltre 120 giorni, raggiungendo un picco di quasi 200 giorni nel 2010. La nuova contabilità armonizzata dovrebbe agevolare una corretta programmazione della spesa, evitando l'accrescimento di entrate di difficile esazione, il cui mancato incasso, negli anni, ha generato tensioni di cassa traducendosi in inevitabili ritardi nei pagamenti, incrementando la

¹³ Dall'analisi dei dati acquisiti fino al 31 dicembre 2015, risulta che hanno richiesto anticipazioni di liquidità, rispettivamente, 1.330 enti per il 2013 e 774 enti nel 2014. Gli importi richiesti sono stati, complessivamente, 2.975.557.554 euro per il 2013 e 2.257.992.790 euro per il 2014. Di rilievo risulta il fatto che gli enti della Campania hanno assorbito, da soli, nel 2013 il 38% delle risorse e, nel 2014, il 45,4%. Tra gli enti delle Regioni del Nord-Italia, quelli del Piemonte hanno drenato circa il 10% delle risorse, sia nel 2013, che nel 2014. Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 8/2016, Relazione sulla gestione finanziaria degli Enti locali esercizio 2014.

¹⁴ Art. 4, co. 2, D.Lgs. n. 231/2002: *“Il periodo di pagamento non può superare i seguenti termini:*

a) trenta giorni dalla data di ricevimento da parte del debitore della fattura o di una richiesta di pagamento di contenuto equivalente. Non hanno effetto sulla decorrenza del termine le richieste di integrazione o modifica formali della fattura o di altra richiesta equivalente di pagamento;
b) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla data di prestazione dei servizi, quando non è certa la data di ricevimento della fattura o della richiesta equivalente di pagamento;
c) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla prestazione dei servizi, quando la data in cui il debitore riceve la fattura o la richiesta equivalente di pagamento è anteriore a quella del ricevimento delle merci o della prestazione dei servizi;
d) trenta giorni dalla data dell'accettazione o della verifica eventualmente previste dalla legge o dal contratto ai fini dell'accertamento della conformità della merce o dei servizi alle previsioni contrattuali, qualora il debitore riceva la fattura o la richiesta equivalente di pagamento in epoca non successiva a tale data.”.

mole dei residui passivi. Oltre a questo, l'abbandono del patto di stabilità interno con la sostituzione del pareggio di bilancio dovrebbe consentire lo sblocco dei pagamenti.¹⁵

È in questo quadro che devono essere lette le disposizioni normative che si sono succedute¹⁶ innalzando il tetto dell'anticipazione di tesoreria da tre a cinque dodicesimi al fine di agevolare gli enti a liberarsi dai propri debiti commerciali e rispettare i tempi di pagamento di cui al D.Lgs. n. 231/2002.

L'anticipazione di tesoreria prevista dall'art. 222 del T.U.E.L. che sembra derogare alla c.d. *"golden rule"* di cui all'art. 119, ultimo comma, della Costituzione, secondo cui Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni non possono ricorrere ad intermediari creditizi per il finanziamento della spesa corrente¹⁷, in realtà ha natura di anticipazione, non potendo rappresentare la fonte di finanziamento di nuove spese, ma soltanto la risorsa per il pagamento di debiti pregressi.

La corretta contabilizzazione dell'anticipazione di tesoreria¹⁸ assume un ruolo centrale, dovendo evitare che il suo utilizzo possa distrarre somme verso altre finalità con l'effetto non secondario di espandere la spesa. In sede di verifica di cassa, l'organo di revisione è chiamato ad esercitare un controllo puntuale ed efficace dell'anticipazione utilizzata dall'ente anche al fine di monitorare gli equilibri.

Ancora, una verifica in corso d'esercizio degli utilizzi e del rispetto del limite può prevenire controlli della Corte dei Conti su possibili irregolarità riscontrabili dai questionari di cui alla all'art. 1, commi 166 e segg., L. n. 266/2005 che dedicano una parte all'analisi dell'anticipazione di tesoreria.

5. La contabilizzazione dell'anticipazione di tesoreria

Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato n. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, precisa che ai sensi dell'art. 3, comma 17, della L. n. 350/2003¹⁹, le anticipazioni

¹⁵ Per un maggiore approfondimento si veda Fondazione Nazionale Commercialisti, Osservatorio Enti Locali del 30 maggio 2016 "Il pareggio di bilancio in sostituzione del patto di stabilità".

¹⁶ Art. 1, co. 9, D.L. n. 35/2013; art. 1, co. 12, D.L. n. 133/2013; art. 2, co. 3-bis, D.L. n. 4/2014, convertito con modificazioni dalla L. n. 50/2014; art. 1, co. 542, L. n. 190/2014; art. 1, co. 738, L. n. 208/2015.

¹⁷ I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni *"possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento"*.

¹⁸ Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, Audizione 22 ottobre 2015.

¹⁹ *"Per gli enti di cui al comma 16"* (le regioni a statuto ordinario, gli enti locali, le aziende e gli organismi di cui agli articoli 2, 29 e 172, comma 1, lettera b), del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, ad eccezione delle società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici), *"costituiscono indebitamento, agli effetti dell'art. 119, sesto comma, della Costituzione, l'assunzione di mutui, l'emissione di prestiti obbligazionari, le cartolarizzazioni relative a flussi futuri di entrata, a crediti e ad attività finanziarie e non"*.

di cassa erogate dal tesoriere non costituiscono debito dell'ente, *“in quanto destinate a fronteggiare temporanee esigenze di liquidità”*. Questo significa che l'anticipazione consente di far fronte a spese già finanziate, ma non può costituire il finanziamento di una nuova spesa. In base al principio contabile le anticipazioni sono destinate ad essere chiuse entro l'esercizio, infatti *“alla data del 31 dicembre, l'ammontare delle entrate accertate e riscosse derivanti da anticipazioni deve corrispondere all'ammontare delle spese impegnate e pagate per la chiusura delle stesse”*.

Le entrate che derivano dalle anticipazioni di tesoreria e le corrispondenti spese per il rimborso delle stesse sono contabilizzate nel rispetto del principio contabile generale n. 4 dell'integrità, secondo cui le entrate devono essere iscritte al lordo delle spese sostenute per la riscossione e, allo stesso modo, le spese devono essere iscritte al lordo delle correlate entrate, senza compensazioni di partite.

Per dare piena attuazione al principio dell'integrità e consentire la contabilizzazione al lordo, il principio contabile generale della competenza finanziaria n. 16 esclude dal rispetto del vincolo autorizzatorio i rimborsi per le anticipazioni di tesoreria. Infatti, le previsioni del bilancio non costituiscono un limite per i rimborsi delle anticipazioni di cassa.²⁰

In base al principio contabile applicato della contabilità finanziaria, l'anticipazione attivata può essere esposta al 31 dicembre nel rendiconto al netto dei relativi rimborsi.

Tenuto anche conto della possibilità di iscrivere nel rendiconto l'anticipazione al netto, l'organo di revisione deve verificare durante tutto l'esercizio gli utilizzi ed il rispetto del limite che per effetto dell'iscrizione al netto potrebbe essere di non immediata evidenza.²¹

finanziarie, l'eventuale somma incassata al momento del perfezionamento delle operazioni derivate di swap (cosiddetto upfront), le operazioni di leasing finanziario stipulate dal 1° gennaio 2015, il residuo debito garantito dall'ente a seguito della definitiva escussione della garanzia. Inoltre, costituisce indebitamento il residuo debito garantito a seguito dell'escussione della garanzia per tre annualità consecutive, fermo restando il diritto di rivalsa nei confronti del debitore originario. Dal 2015, gli enti di cui al comma 16 rilasciano garanzie solo a favore dei soggetti che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito e per le finalità definite dal comma 18. Non costituiscono indebitamento, agli effetti del citato art. 119, le operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio”.

²⁰ Art. 164 T.U.E.L.: *“Il bilancio di previsione finanziario ha carattere autorizzatorio, costituendo limite, per ciascuno degli esercizi considerati:*

a) agli accertamenti e agli incassi riguardanti le accensioni di prestiti;

b) agli impegni e ai pagamenti di spesa. Non comportano limiti alla gestione le previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro.” Art. 185 T.U.E.L.: *“Gli ordinativi di pagamento sono disposti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di cassa, salvo i pagamenti riguardanti il rimborso delle anticipazioni di tesoreria”*

²¹ *“Nel rendiconto generale è possibile esporre il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi. In allegato si dà conto di tutte le movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo*

Nella tavola di seguito riportata si sintetizzano le condizioni e le modalità di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria.

Tav. 2

ANTICIPAZIONE DI TESORERIA	destinata a fronteggiare temporanee esigenze di liquidità dell'ente, non è possibile il suo utilizzo per nuove spese, ma solo per finanziare debiti pregressi
	non può superare il limite massimo dei tre dodicesimi (5/12 nel 2016) delle entrate dei primi tre titoli risultanti dal rendiconto relativo al penultimo anno precedente
	deve estinguersi entro la chiusura dell'esercizio
	è contabilizzata al lordo in base al principio contabile generale n. 4 dell'integrità
	nel rendiconto al 31.12 può essere esposta al netto
	non è sottoposta al vincolo autorizzatorio, le previsioni del bilancio non costituiscono un limite per i rimborsi delle anticipazioni, principio contabile generale n. 16 la competenza finanziaria

6. Il limite all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria – le interpretazioni della giurisprudenza contabile

L'art. 222 T.U.E.L. stabilisce che gli enti possono fare ricorso all'anticipazione di tesoreria entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate dei primi tre titoli di entrata risultanti dal consuntivo relativo al penultimo anno precedente.

La Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti con la deliberazione n. 23 del 15 settembre 2014 si è pronunciata sulla modalità di computo del suddetto limite, essendo stata investita dalla Sezione della Campania della questione, e cioè se il limite vada applicato al totale delle anticipazioni richieste ed ottenute, per cassa, nel corso dell'esercizio finanziario, tenendo conto solo delle utilizzazioni e non dell'eventuale periodica, totale o parziale, ricostituzione del plafond, ovvero vada rapportato, in modo costante, al saldo tra anticipazioni e restituzioni, per cassa.

dell'anticipazione nel corso dell'anno. La conciliazione del consuntivo con il conto del tesoriere è effettuata tenendo conto delle risultanze del consuntivo e dell'allegato", Principio contabile applicato della contabilità finanziaria (Allegato n. 4/2 D.Lgs. n. 118/2011).

La Sezione delle Autonomie partendo dalla considerazione che l'autonomia finanziaria degli enti ha ormai raggiunto livelli significativi, dove il 70% circa di entrate correnti è rappresentato da entrate proprie, la reiterabilità delle richieste di anticipazione è fisiologica e può avvenire anche in modo non programmato e con intensità rilevante già in una prima fase temporale dell'esercizio, comportando un assorbimento pressoché integrale del limite.

Alla luce di questa osservazione, la Sezione delle Autonomie, facendo un parallelo con i contratti di fido bancario, non ravvede ragioni per legare l'utilizzo delle disponibilità liquide al numero delle prestazioni.

Lo scopo del limite è quello di proporzionare la richiesta di anticipazione e, quindi il debito, al livello di autosufficienza finanziaria accertata nel penultimo esercizio (tre dodicesimi delle entrate dei primi tre titoli), ancorandola a dati certi e conseguiti (dati del rendiconto).

Secondo la magistratura contabile non ci sono ragioni per limitare l'utilizzabilità dell'anticipazione, se l'ente, attraverso il rientro dal finanziamento già utilizzato, ricostituisce il plafond disponibile. Dunque, il limite di cui all'art. 222 del T.U.E.L. è da intendersi rispettato se rapportato, in modo costante, al saldo tra anticipazioni e restituzioni medio tempore intervenute.

Considerare il limite computando il totale delle utilizzazioni (vale a dire il totale delle richieste di anticipazione accordate), senza tenere conto delle eventuali intermedie restituzioni effettuate, non sarebbe in linea alla ratio dell'istituto, che è quella di assicurare per un determinato periodo (l'intero esercizio) risorse entro un tetto prestabilito a prescindere dal numero delle prestazioni. Tuttavia, il frequente ricorso alle anticipazioni di tesoreria per finanziarie spese correnti può rappresentare la spia di una possibile precarietà degli equilibri strutturali di bilancio, è per questo che l'organo di revisione deve verificarne gli utilizzi che potrebbero essere il sintomo di una criticità nella gestione finanziaria, solitamente nella riscossione delle entrate di competenza e dei residui attivi.²²

7. Le entrate vincolate

La riforma contabile prevista dal D.Lgs. n. 118/2011 non ha modificato la disciplina degli incassi vincolati degli enti locali, ma è intervenuta obbligando con decorrenza dall'1 gennaio 2015 alla contabilizzazione dei movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'art. 180, co. 3, lett. d) del T.U.E.L..

²² Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, n. 23/2014 e n. 31/2015.

Infatti, con riferimento alle entrate vincolate, occorre distinguere tra:

- entrate vincolate a destinazione specifica, individuate dall'art. 180, comma 3, lett. d), T.U.E.L.²³ che alimentano la c.d. cassa vincolata;
- entrate vincolate ai sensi dell'art. 187, comma 3 ter, lett. d), T.U.E.L.;²⁴
- entrate con vincolo di destinazione generica.

Le prime sono state oggetto di una tipizzazione delle fattispecie²⁵ da parte del legislatore, che modificando l'art. 180 del T.U.E.L., contenente un generico riferimento a “*gli eventuali vincoli di destinazione*”, ha definito come entrate vincolate a destinazione specifica quelle derivanti da:

- legge;
- trasferimenti;
- o prestiti,

istituendone un obbligo di contabilizzazione in partite di giro.

Per tali entrate opera la disciplina di cui all'art. 195 del T.U.E.L. che consente di disporre l'utilizzo, in termini di cassa, per il finanziamento di spese correnti per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria, cioè entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente relative ai primi tre titoli di entrata del bilancio.

Nel corso della gestione, in base alla natura libera o vincolata degli incassi e pagamenti, indicata a cura dell'ente, nei titoli di incasso e di pagamento ai sensi degli articoli 180, comma 3, lett. d), e 185, comma 2, lett. i), del T.U.E.L., il tesoriere distingue la liquidità dell'ente in libera e vincolata.

In caso di insufficienza di risorse libere, nel rispetto dei limiti previsti dal combinato disposto degli artt. 195 e 222 del T.U.E.L., il tesoriere provvede automaticamente all'utilizzo delle risorse vincolate per il pagamento di spese correnti disposte dall'ente. A seguito dell'utilizzo degli incassi vincolati per il finanziamento delle spese correnti, tutte le risorse libere risultanti nel conto dell'ente alla fine di ogni giornata di lavoro devono essere destinate al reintegro dei fondi vincolati.²⁶

La Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti è intervenuta con la Deliberazione n. 31 del 9 novembre 2015 sul rapporto fra anticipazione di tesoreria ed entrate vincolate, precisando che l'utilizzo di entrate vincolate riduce di pari misura il ricorso alle anticipazioni di tesoreria, il

²³ Sono le entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti.

²⁴ Entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione.

²⁵ Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, n. 31/2015.

²⁶ Principio contabile applicato della contabilità finanziaria (Allegato n.4/2 D.Lgs. n. 118/2011).

limite è dunque da intendersi unico. Inoltre, dalla deliberazione si apprende che le entrate vincolate, se esistenti, sono da utilizzare prioritariamente rispetto all'anticipazione di tesoreria, questa preferenza, secondo la Sezione delle Autonomie, è da ricondurre ad esigenze sia di ordine pubblicistico, per evitare agli enti gli oneri (gli interessi) derivanti dall'anticipazione di tesoreria, sia al criterio della fungibilità dello strumento monetario. La Corte dei Conti rileva come limitare l'uso della liquidità sarebbe in contrasto con le norme che obbligano al rispetto dei tempi di pagamento come previste nel D.Lgs. n. 231/2002 ed oggi richiamate anche dal nuovo Codice dei Contratti Pubblici.

L'introduzione dell'obbligatorietà delle scritture contabili per registrare i movimenti delle entrate vincolate permette un controllo del loro utilizzo, nonché la corretta determinazione dell'avanzo vincolato.

Il ricorso costante alle entrate vincolate per il finanziamento di spese correnti, così come il reiterato ricorso all'anticipazione di tesoreria, deve essere attentamente monitorato dall'organo di revisione anche ai fini della verifica degli equilibri da effettuare in corso di esercizio.

Di seguito si sintetizzano le condizioni di utilizzo delle entrate vincolate e della anticipazione di tesoreria.

Tav. 3

Anticipazione di tesoreria	Obbligo di contabilizzazione	Limite 3/12 (5/12 nel 2016) delle entrate dei primi tre titoli risultanti dal rendiconto relativo al penultimo anno precedente.	Utilizzo prioritario delle entrate vincolate
Entrate vincolate (da legge, trasferimenti o prestiti)	Obbligo di contabilizzazione	Limite unico per entrambe	