

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

DECRETO 18 maggio 2017

Aggiornamento degli allegati del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi. (17A03669)

(GU n.126 del 1-6-2017)

IL RAGIONIERE GENERALE DELLO STATO
del Ministero dell'economia e delle finanze

di concerto con

IL CAPO DEL DIPARTIMENTO
PER GLI AFFARI INTERNI E TERRITORIALI
del Ministero dell'interno

e

IL CAPO DEL DIPARTIMENTO
PER GLI AFFARI REGIONALI E LE AUTONOMIE
della Presidenza del Consiglio dei ministri

Visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, come integrato e modificato dal decreto legislativo n. 126 del 10 agosto 2014, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42;

Visto il comma 2, dell'art. 3-bis, del citato decreto legislativo n. 118 del 2011, il quale prevede che la Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali «ha il compito di promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro organismi e enti strumentali, esclusi gli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, e di aggiornare gli allegati al titolo I del presente decreto in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e alle esigenze del monitoraggio e del consolidamento dei conti pubblici, nonché del miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali»;

Visto il comma 6, dell'art. 3, del citato decreto legislativo n. 118 del 2011, il quale prevede che i principi contabili applicati «sono aggiornati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di

concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interi e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali di cui all'art. 3-bis»;

Visto il comma 11, dell'art. 11, del citato decreto legislativo n. 118 del 2011, il quale prevede che gli schemi di bilancio «sono modificati e integrati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali, di cui all'art. 3-bis»;

Visto il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 7 giugno 2016 il quale, modificando l'art. 2, comma 2, lettera a) del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 1° ottobre 2012, ha trasformato la denominazione del Dipartimento per gli affari regionali, le autonomie e lo sport in «Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie»;

Visto l'aggiornamento del 22 dicembre 2016 delle edizioni dei principi contabili nazionali OIC 17 e OIC 21;

Vista la proposta della Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali approvata nella riunione del 22 marzo 2017;

Decreta:

Art. 1

Allegato 4/2 - Principio contabile applicato
concernente la contabilita' finanziaria

Al Principio contabile applicato concernente la contabilita' finanziaria di cui all'allegato 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al paragrafo 7.1, dopo le parole «Con particolare riguardo alla gestione dei fondi UE,» sono inserite le seguenti «a decorrere dal 1° gennaio 2018:»;

b) nell'Appendice tecnica, dopo l'esempio n. 8, sono inseriti i seguenti esempi:

Esempio 9/a) - Scritture riguardanti un «Prestito Investimenti Fondi Europei» della Cassa depositi e prestiti Spa concesso dopo l'assegnazione dei contributi UE da parte della regione

In data 15 luglio 2017 un comune stipula un contratto di «Prestito Investimenti Fondi Europei» con la Cassa depositi e prestiti per euro 1.000, al fine di agevolare la realizzazione di un investimento per il quale il comune e' risultato assegnatario da parte della propria regione di fondi europei 2014-2020, grazie alla possibilita' di acquisire, tempestivamente e in tempi certi, la liquidita' necessaria per l'avvio e la realizzazione dell'investimento (in attesa dell'incasso dei contributi europei).

Il cronoprogramma dell'investimento prevede i seguenti tempi di realizzazione della spesa:

2017	100
2018	300
2019	300
2020	300

Il Prestito Investimenti Fondi Europei e' un finanziamento flessibile, in quanto le erogazioni a valere del prestito concesso sono effettuate, su richiesta del comune, nel corso del periodo di preammortamento, sulla base della documentazione relativa alla spesa effettuata.

Il contratto di finanziamento prevede che a seguito dell'incasso

dei fondi UE, il comune deve obbligatoriamente rimborsare anticipatamente il prestito alla CDP, senza oneri aggiuntivi.

Il periodo di preammortamento decorre dalla data di perfezionamento del contratto e termina il 31 dicembre 2023, indipendentemente dalla data della stipula.

All'esempio si applicano i principi applicati della contabilità finanziaria 3.6 lettera c), 3.18, 3.20, 3.21 e 5.6.

Alla data di stipula del contratto di finanziamento, nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria n. 3.6, lettera c), riguardante i trasferimenti a rendicontazione, il comune assegnatario di finanziamenti UE, ha già accertato l'entrata derivante dai contributi comunitari (da contabilizzare come trasferimenti da regione) con imputazione ai medesimi esercizi in cui la regione erogante ha registrato i corrispondenti impegni. La regione deve imputare gli impegni riguardanti i contributi con imputazione agli esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte del comune⁵³.

⁵³ Nel caso di trasferimenti erogati «a rendicontazione» da soggetti che non adottano il medesimo principio della competenza finanziaria potenziata, l'ente beneficiario accerta l'entrata a seguito della formale deliberazione, da parte dell'ente erogante, di erogazione del contributo a proprio favore per la realizzazione di una determinata spesa. L'entrata è imputata agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato (sulla base del crono programma), in quanto il diritto di riscuotere il contributo (esigibilità) sorge a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione è resa.

Se l'attuazione della spesa presenta un andamento differente rispetto a quello previsto, il comune provvede a dare tempestiva comunicazione alla regione in occasione delle rendicontazioni, aggiornando il programma o cronoprogramma della spesa. A seguito di tali aggiornamenti, entrambi gli enti provvedono alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione e alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.

A seguito della stipula del contratto di prestito, il comune effettua le seguenti registrazioni in contabilità finanziaria:

1) Accertamento dell'entrata derivante dal prestito, con imputazione all'esercizio 2017 di 100, all'esercizio 2018 di 300, all'esercizio 2019 di 300 e all'esercizio 2020 di 300, secondo le modalità previste dal principio contabile 3.18 per i finanziamenti flessibili;

2) Impegno delle spese relative agli interessi di preammortamento e al rimborso anticipato del prestito CDP. Gli impegni per il rimborso anticipato sono imputati agli esercizi in cui è prevista la riscossione dei contributi all'esercizio 2017 di 100, all'esercizio 2018 di 300, all'esercizio 2019 di 300 e all'esercizio 2020 di 300. In quanto già assegnatario dei contributi UE, il comune registra la spesa per rimborso prestiti secondo le modalità del rimborso anticipato.

A seguito della formalizzazione dell'obbligazione giuridica riguardante l'investimento, il comune impegna la spesa di 1.000, con imputazione all'esercizio 2017 di 100, all'esercizio 2018 di 300, all'esercizio 2019 di 300 e all'esercizio 2020 di 300.

A seguito della realizzazione della prima annualità della spesa, il comune è in condizione di rendicontare alla CDP e alla regione la spesa effettuata.

Sulla base della rendicontazione ricevuta la CDP eroga 100 al comune, che emette la relativa reversale a valere dell'accertamento 2017 di cui al punto 1).

Sulla base della rendicontazione ricevuta dal comune e dalle altre amministrazioni coinvolte, la regione effettua le necessarie

verifiche ed eroga 100 al comune.

L'incasso del contributo determina, per il comune, l'obbligo di effettuare il pagamento per rimborso prestiti alla CDP. Il comune emette l'ordine di pagamento a valere dell'impegno 2017 di cui al punto 2).

Nel caso in cui il comune riceva un contributo UE inferiore alla quota di spesa realizzata, per la quota del prestito non rimborsata anticipatamente devono essere registrati gli impegni relativi agli interessi e alla quota capitale, secondo il piano di ammortamento ordinario previsto contrattualmente.

Le stesse operazioni sono effettuate con riferimento alle operazioni riguardanti gli esercizi dal 2018 al 2020.

In caso di reimputazione degli impegni, a seguito della variazione dell'esigibilità della spesa, sono oggetto di reimputazione allo stesso esercizio del correlato impegno, anche:

gli accertamenti delle entrate da contributo UE (contabilizzate come trasferimento da regione);

gli accertamenti delle entrate per accensione prestiti ancora non riscossi;

gli impegni per rimborso prestiti ancora non pagati.

Le modalità di contabilizzazione evidenziate nel presente esempio si applicano anche alle ipotesi in cui l'ente ricorra ad altre tipologie di finanziamento consentite dalla legge (quali i mutui e le aperture di credito di cui agli articoli 204 e 205-bis del TUEL) che siano finalizzati, come nel caso di specie, a realizzare una fonte di copertura, anticipata ed aggiuntiva, agli investimenti finanziati da contributi UE e che prevedano in contratto il rimborso anticipato del finanziamento, totale o parziale, con le somme dei contributi stessi. Esempio 9/b) - Scritture riguardanti un «Prestito Investimenti Fondi Europei» della Cassa depositi e prestiti Spa concesso prima dell'assegnazione dei contributi UE da parte della regione

In data 15 luglio 2017 un comune stipula un contratto di «Prestito Investimenti Fondi Europei» con la Cassa depositi e prestiti per euro 1.000, al fine di agevolare un investimento per il quale il comune ha avviato le procedure per l'assegnazione di contributi comunitari 2014-2020 nei confronti della propria regione, anche al fine di consentire l'avvio dell'investimento nelle more dell'assegnazione e dell'erogazione dei contributi.

Il cronoprogramma dell'investimento prevede i seguenti tempi di realizzazione della spesa:

2017	100
2018	300
2019	300
2020	300

A seguito della stipula del contratto di prestito, il comune effettua le seguenti registrazioni in contabilità finanziaria:

1) Accertamento dell'entrata derivante dal prestito flessibile, con imputazione all'esercizio 2017 di 100, all'esercizio 2018 di 300, all'esercizio 2019 di 300 e all'esercizio 2020 di 300, secondo le modalità previste dal principio contabile 3.18 per i finanziamenti flessibili;

2) Impegno, con imputazione agli esercizi successivi, delle spese relative agli interessi di preammortamento, di ammortamento e alle quote capitale, secondo il piano di ammortamento previsto dal contratto di finanziamento.

L'accertamento delle entrate concernenti il finanziamento CDP, consente al comune di avviare il procedimento di spesa concernente l'investimento, fino all'aggiudicazione della gara, a seguito della quale il comune impegna la spesa di 1000, con imputazione all'esercizio 2017 di 100, all'esercizio 2018 di 300, all'esercizio 2019 di 300 e all'esercizio 2020 di 300.

Quando la prima annualità di spesa è stata effettuata, il comune trasmette la rendicontazione alla CDP per poi riscuotere 100. La reversale è registrata a valere dell'accertamento 2017 di cui al

punto 1).

Si ipotizza che nell'esercizio 2018 il comune risulti assegnatario del contributo UE di 1.000, per la realizzazione dell'investimento di pari importo, già realizzato per 100.

A seguito dell'assegnazione del contributo, il comune:

3) accerta l'entrata derivante dai contributi UE di 1.000 (da registrare come trasferimenti da regione), con imputazione ai medesimi esercizi in cui la regione erogante ha registrato i corrispondenti impegni. La regione imputa gli impegni riguardanti i contributi agli esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte del comune, salvo che per l'esercizio 2018, cui sono imputati accertamenti per 400, in quanto nel corso di tale esercizio il comune può rendicontare la spesa di 100 effettuata nel 2017 e la spesa di 300 esigibile nel 2018;

4) impegna le spese per il rimborso anticipato, con imputazione agli esercizi in cui è prevista la riscossione dei contributi, all'esercizio 2018 di 400, all'esercizio 2019 di 300 e all'esercizio 2020 di 300 e cancella gli impegni relativi all'ammortamento ordinario (quota capitale e quota interessi);

5) trasmette alla regione la rendicontazione relativa alla spesa effettuata nel 2017 e, quando la seconda annualità dell'investimento è stata effettuata, rendiconta alla regione anche tali spese;

6) la regione eroga i contributi comunitari a favore del comune per 400, che li incassa ed emette le reversali a valere degli accertamenti 2018 del punto 3);

7) il comune rimborsa anticipatamente il prestito alla Cassa Depositi e Prestiti per 400, a valere degli impegni 2018 del punto 4)

Negli esercizi successivi, il comune provvede a:

rendicontare alla CDP e alla regione le spese effettuate per la realizzazione dell'investimento;

incassare i finanziamenti CDP;

incassare i contributi UE da riversare alla CDP per il rimborso anticipato del prestiti.

In caso di reimputazione degli impegni, a seguito della variazione dell'esigibilità della spesa, sono oggetto di reimputazione allo stesso esercizio del correlato impegno, anche:

gli accertamenti delle entrate da contributo UE (registrate come trasferimento da regione),

gli accertamenti delle entrate per accensione prestiti ancora non riscossi,

gli impegni per rimborso prestiti ancora non pagati.

Le modalità di contabilizzazione evidenziate nel presente esempio si applicano anche alle ipotesi in cui l'ente ricorra ad altre tipologie di finanziamento consentite dalla legge (quali i mutui e le aperture di credito di cui agli articoli 204 e 205-bis del TUEL) che siano finalizzati, come nel caso di specie, a realizzare una fonte di copertura, anticipata ed aggiuntiva, agli investimenti finanziati da contributi UE e che prevedano in contratto il rimborso anticipato del finanziamento, totale o parziale, con le somme dei contributi stessi. Esempio 10) - La compilazione del prospetto di cui all'allegato n.

8/1 al presente decreto, concernente le variazioni di bilancio

Il consiglio del comune di XXXX ha deliberato la seguente variazione del bilancio di previsione 2017 - 2019, riguardante:

incremento di 100 dello stanziamento di competenza, per l'esercizio 2017, della missione 04 «Istruzione e diritto allo studio», programma 03 «Edilizia scolastica», titolo 2;

incremento di 200 dello stanziamento di competenza, per l'esercizio 2017, della missione 06 «Politiche giovanili, sport e tempo libero», programma 01 «Sport e tempo libero», titolo 2;

riduzione di 300 dello stanziamento di competenza, per l'esercizio 2017, della missione 08 «Assetto del territorio ed edilizia abitativa», programma 01 «Urbanistica e assetto del territorio», titolo 2.

Il prospetto da trasmettere al tesoriere di cui all'allegato 8/1 al

decreto legislativo n. 118 del 2011, da allegare alle variazioni di bilancio si compila indicando:

solo i programmi (e i relativi titoli) interessati dalle variazioni di bilancio oggetto di trasmissione. Pertanto se la variazione coinvolge solo due programmi di una missione, il prospetto riporta solo i due programmi (e i relativi titoli oggetto di variazione);

i totali di programma dei soli programmi interessati dalle variazioni di bilancio oggetto della comunicazione. Nella prima e ultima colonna del prospetto, le voci «Totale programma» indicano il corrispondente importo del bilancio di previsione aggiornato all'ultima variazione approvata e trasmessa, prima e dopo la variazione oggetto del prospetto. Tali importi non sono la somma solo dei titoli presenti nel prospetto, ma riguardano tutti i titoli del programma, anche se non sono stati oggetto di variazione;

solo le missioni (e i relativi programmi) interessati dalle variazioni di bilancio oggetto di trasmissione. Pertanto se la variazione coinvolge solo due missioni del bilancio, il prospetto riporta solo le due missioni (e i relativi programmi oggetto di variazione);

i totali di missione delle sole missioni interessate dalle variazioni di bilancio. Nella prima e ultima colonna del prospetto, le voci «Totale missione» indicano il corrispondente importo del bilancio di previsione aggiornato all'ultima variazione approvata e trasmessa, prima e dopo la variazione oggetto del prospetto. Pertanto tali importi non sono la somma solo dei programmi presenti nel prospetto, ma riguardano tutti i programmi della missione, anche se non sono stati oggetto di variazione;

le voci «TOTALE GENERALE DELLE ENTRATE» e «TOTALE GENERALE DELLE USCITE» indicano l'importo del bilancio di previsione aggiornato all'ultima variazione approvata e trasmessa, prima e dopo la variazione oggetto del prospetto. Pertanto tali importi non sono la somma solo delle missioni presenti nel prospetto, ma riguardano tutte le missioni di bilancio, anche se non sono state oggetto della variazione.

Approvata la variazione del bilancio, ai fini della trasmissione al tesoriere, il responsabile finanziario compila la prima e l'ultima colonna, per tenere conto di eventuali variazioni di bilancio disposte durante l'approvazione della delibera cui il prospetto si riferisce. Il prospetto e' trasmesso al tesoriere quando e' completo a seguito della compilazione di tutte le colonne.

Il comune trasmette al tesoriere il seguente prospetto, predisposto secondo lo schema di cui all'allegato 8/1 al decreto legislativo n. 118 del 2011:

Parte di provvedimento in formato grafico

Esempio 11) - Scritture riguardanti i pagamenti non andati a buon fine

A seguito della comunicazione, da parte della banca tesoriera/cassiera di pagamenti non andati a buon fine (es. per IBAN beneficiario estinto) o resi dal percipiente e la conseguente formazione di un sospeso di entrata (carta contabile), l'ente effettua le seguenti registrazioni:

a) accerta un'entrata di importo pari alla carta contabile tra le partite di giro (voce E.9.01.99.01.001 Entrate a seguito di spese non andate a buon fine),

b) impegna una nuova spesa tra le partite di giro (voce del piano dei conti finanziari U.7.01.99.01.001 Spese non andate a buon fine), di importo pari all'accertamento di entrata di cui alla lettera a);

c) riclassifica l'ordinativo di pagamento non andato a buon fine tra le partite di giro, a valere dell'impegno di cui alla lettera b);

d) regolarizza la carta contabile di entrata riguardante il riversamento al conto dell'ente dell'entrata non andata a buon fine,

a valere dell'accertamento effettuato in partita di giro; (lettera a);

e) emette un nuovo ordinativo di pagamento, a valere dell'impegno cui era inizialmente riferito l'ordinativo di pagamento non andato a buon fine.

Se gli stanziamenti riguardanti le PG non sono capienti l'ente effettua le variazioni di bilancio e le trasmette al tesoriere/cassiere⁵⁶.

⁵⁶ Gli stanziamenti riguardanti le partite di giro non svolgono la funzione di vincolo, pertanto, in caso di incapienza degli stanziamenti, gli impegni possono essere registrati anche senza effettuare le variazioni. In ogni caso e' opportuno effettuare le variazioni di bilancio, anche dopo la registrazione degli impegni, anche successivamente la registrazione dell'operazione.

Art. 2

Allegato 4/3 - Principio contabile applicato concernente la contabilita' economico patrimoniale

Al Principio contabile applicato concernente la contabilita' economico patrimoniale di cui all'allegato 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al paragrafo 4.18, sono soppresse le parole « "beni soggetti a tutela" ai sensi dell'art. 136 del medesimo decreto»;

b) alla fine del paragrafo 4.22 sono inserite le seguenti parole «esclusi gli accantonamenti effettuati in contabilita' finanziaria in attuazione dell'art. 21 della legge n. 175 del 2016 e dell'art. 1, commi 551 e 552 della legge n. 147 del 2013 (fondo societa' partecipate). Il fondo perdite societa' partecipate accantonato nelle scritture della contabilita' finanziaria non e' automaticamente accantonato nelle scritture della contabilita' economico patrimoniale in quanto l'applicazione del metodo del patrimonio netto previsto dai principi 6.1.3 a) e 6.1.3 b) produce sul risultato economico i medesimi effetti del fondo»⁹;

⁹ L'art. 21 della legge n. 175 del 2016 prevede «Le pubbliche amministrazioni locali che adottano la contabilita' civilistica adeguano il valore della partecipazione, nel corso dell'esercizio successivo, all'importo corrispondente alla frazione del patrimonio netto della societa' partecipata ove il risultato negativo non venga immediatamente ripianato e costituisca perdita durevole di valore».

c) al paragrafo 6.1, sono apportate le seguenti modifiche:

1) dopo le parole «a seguito di un'operazione di leasing finanziario» sono inserite le seguenti «o di compravendita con "patto di riservato dominio" ai sensi dell'art. 1523 e seguenti del codice civile ,»;

2) dopo le parole «che trattasi di beni non ancora di proprieta' dell'ente.» sono inserite le seguenti «L'eccezione si applica anche nei casi di alienazione di beni con patto di riservato dominio»;

d) al paragrafo 6.1.2, sono apportate le seguenti modifiche:

1) sono soppresse le parole « "beni soggetti a tutela" ai sensi dell'art. 139 del medesimo decreto»;

2) dopo le parole «I beni librari», sono inserite le seguenti «compresi quelli»;

3) le parole «iscritti e valutati nello stato patrimoniale» sono sostituite dalla seguente «contabilizzati»;

4) le parole «(biblioteche di Universita', Istituti ed Enti di ricerca, ecc.) e che, pertanto, costituiscono beni strumentali per l'attivita' svolta dall'ente stesso, devono essere ammortizzati in un periodo massimo di cinque anni» sono sostituite dalle seguenti «dell'ente non sono iscritti nello stato patrimoniale e il relativo

costo e' interamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati acquistati, esclusi i beni librari qualificabili come "beni culturali", cui si applicano i criteri di cui alla lettera b).»;

5) le parole «non sono assoggettati ad ammortamento» sono sostituite dalle seguenti «non sono iscritti nello stato patrimoniale e il relativo costo e' interamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati acquistati»;

e) al paragrafo 6.1.3, lettera a), sono apportate le seguenti modifiche:

1) la parola «imprese» e' sostituita con la seguente «societa'»;

2) dopo le parole «n. 4 codice civile.» sono inserite le seguenti «A tal fine, l'utile o la perdita d'esercizio della partecipata, debitamente rettificato, per la quota di pertinenza, e' portato al conto economico, ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale, l'incremento o la riduzione della partecipazione azionaria. Nell'esercizio successivo, a seguito dell'approvazione del rendiconto della gestione,»;

3) le parole «Le eventuali perdite sono portate a conto economico» sono sostituite dalle seguenti «Nel caso in cui il valore della partecipazione diventi negativo per effetto di perdite, la partecipazione si azzerava. Se la partecipante e' legalmente o altrimenti impegnata al sostenimento della partecipata, le perdite ulteriori rispetto a quelle che hanno comportato l'azzeramento della partecipazione sono contabilizzate in un fondo per rischi ed oneri»;

4) le parole «di enti o» sono soppresse;

5) le parole «20, "Il patrimonio netto"» sono sostituite dalle seguenti «17, "Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto"»;

6) le parole «Titoli e partecipazioni» sono sostituite da «Partecipazioni»;

f) alla fine del paragrafo 6.1.3, lettera b), dopo le parole «I criteri di iscrizione e valutazione sono analoghi a quelli valevoli per le azioni», sono inserite le seguenti «Pertanto, anche le partecipazioni in enti, pubblici e privati, controllati e partecipati, sono valutate in base al "metodo del patrimonio netto". L'eventuale utile o perdita d'esercizio della partecipata, derivante dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, e' imputato nel conto economico, per la quota di pertinenza, secondo il principio di competenza economica, ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale, l'incremento o la riduzione della partecipazione non azionaria. Nell'esercizio successivo, a seguito dell'approvazione del rendiconto della gestione, gli eventuali utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto sono iscritti in una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all'utilizzo del metodo del patrimonio. Nel caso in cui il valore della partecipazione diventi negativo per effetto di perdite, la partecipazione si azzerava. Se la partecipante e' legalmente o altrimenti impegnata al sostenimento della partecipata, le perdite ulteriori rispetto a quelle che hanno comportato l'azzeramento della partecipazione sono contabilizzate in un fondo per rischi ed oneri. Sono iscritte nello stato patrimoniale anche le partecipazioni al fondo di dotazione di enti istituiti senza conferire risorse, in quanto la gestione determina necessariamente la formazione di un patrimonio netto attivo o passivo. Nel caso in cui il valore della partecipazione diventi negativo per effetto di perdite, la partecipazione si azzerava. Se la partecipante e' legalmente o altrimenti impegnata al sostenimento della partecipata, le perdite ulteriori rispetto a quelle che hanno comportato l'azzeramento della partecipazione sono contabilizzate in un fondo per rischi ed oneri. In deroga ai documenti OIC n. 17 e n. 21 le partecipazioni e i conferimenti al fondo di dotazione di enti che non hanno valore di liquidazione, in quanto il loro statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati o partecipati dalla controllante/partecipante, sono rappresentate tra le immobilizzazioni finanziarie dell'attivo patrimoniale e, come contropartita, per

evitare sopravvalutazioni del patrimonio, una quota del patrimonio netto e' vincolata come riserva non disponibile. In caso di liquidazione dell'ente controllato o partecipato, per lo stesso importo si riducono le partecipazioni tra le immobilizzazioni patrimoniali e la quota non disponibile del patrimonio netto dell'ente.».

g) al paragrafo 6.3, sono apportate le seguenti modifiche:

1) dopo le parole «previa apposita delibera del Consiglio» sono inserite le seguenti: «salvo le riserve indisponibili, istituite a decorrere dal 2017, che rappresentano la parte del patrimonio netto posta a garanzia dei beni demaniali e culturali o delle altre voci dell'attivo patrimoniale non destinabili alla copertura di perdite:

1) "riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali", di importo pari al valore dei beni demaniali, patrimoniali e culturali iscritto nell'attivo patrimoniale, variabile in conseguenza dell'ammortamento e dell'acquisizione di nuovi beni. I beni demaniali e patrimoniali indisponibili sono definiti dal codice civile, all'art. 822 e ss. Sono indisponibili anche i beni, mobili ed immobili, qualificati come "beni culturali" ai sensi dell'art. 2 del decreto legislativo n. 42/2004 - Codice dei beni culturali e del paesaggio che, se di proprieta' di enti strumentali degli enti territoriali, non sono classificati tra i beni demaniali e i beni patrimoniali indisponibili. Tali riserve sono utilizzate in caso di cessione dei beni, effettuate nel rispetto dei vincoli previsti dall'ordinamento. Per i beni demaniali e patrimoniali soggetti ad ammortamento, nell'ambito delle scritture di assestamento, il fondo di riserva indisponibile e' ridotto annualmente per un valore pari all'ammortamento di competenza dell'esercizio, attraverso una scrittura di rettifica del costo generato dall'ammortamento;

2) "altre riserve indisponibili", costituite:

a. a seguito dei conferimenti al fondo di dotazione di enti le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione, in quanto il loro statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati o partecipati dalla controllante/partecipante. Tali riserve sono utilizzate in caso di liquidazione dell'ente controllato o partecipato;

b. dagli utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, in quanto riserve vincolate all'utilizzo previsto dall'applicazione di tale metodo.».

2) dopo le parole «Al pari del fondo di dotazione,» sono inserite le seguenti «le riserve»;

h) al paragrafo 9.3, sono apportate le seguenti modifiche:

1) alla lettera e), le parole «di controllo» sono sostituite dalle seguenti «in enti e societa' controllate e partecipate»;

2) alla lettera l) sono eliminate le parole «al netto della voce "Netto da beni demaniali"»;

i) nell'appendice tecnica, dopo l'esempio n. 12 sono inseriti i seguenti esempi:

«Esempio n. 13 - scritture riguardanti le partecipazioni in enti strumentali senza titoli partecipativi

Nell'esercizio 2017 entra in vigore il principio contabile per il quale «Le partecipazioni e i conferimenti al fondo di dotazione di enti che non hanno valore di liquidazione, in quanto il loro statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati o partecipati dalla controllante/partecipante, sono rappresentate tra le immobilizzazioni finanziarie dell'attivo patrimoniale e, come contropartita, per evitare sopravvalutazioni del patrimonio, una quota del patrimonio netto e' vincolata come riserva non disponibile. In caso di liquidazione dell'ente controllato o partecipato, per lo stesso importo si riducono le partecipazioni tra le immobilizzazioni patrimoniali e la quota non disponibile del patrimonio netto dell'ente.».

Come prima applicazione del principio,

1) gli enti che avevano registrato nel proprio attivo patrimoniale le partecipazioni, senza darne evidenza nel patrimonio netto, effettuano la seguente registrazione al fine imporre il vincolo per la riserva di patrimonio netto

Parte di provvedimento in formato grafico

Esempio n. 14 - Prima iscrizione nel patrimonio netto delle riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali

In applicazione del principio della contabilità economico patrimoniale n. 6.3, a decorrere dal rendiconto 2017, tra le riserve del patrimonio netto sono comprese le riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali.

Come risulta dall'esempio che segue, nel quale per evidenziare le differenze imputabili all'applicazione del principio contabile entrato in vigore nel 2017, si ipotizza l'invarianza dell'attivo e del passivo patrimoniale nel 2016 e nel 2017, l'adozione del principio contabile comporta una riclassificazione delle componenti del patrimonio netto, al fine di evidenziarne la quota costituita da beni indisponibili, non utilizzabile per far fronte alle passività dell'ente.

E' importante sottolineare che, a parità dei valori iscritti nell'attivo e nel passivo, il principio non determina una variazione del valore del patrimonio netto.

L'importo da accantonare in tali riserve indisponibili e' pari al valore dei beni demaniali, dei beni del patrimonio indisponibile e dei beni culturali iscritto nell'attivo patrimoniale (al netto dell'ammortamento, nei casi in cui e' previsto). Nell'esempio si ipotizza che l'ente non abbia beni patrimoniali indisponibili, e nel rendiconto 2017 costituisce riserve indisponibili per € 2.700.000 a fronte di beni demaniali di pari importo.

Nel rendiconto 2016, l'importo di € 2.700.000 aveva concorso alla determinazione del fondo di dotazione, di importo pari a € 1.875.000 (inferiore alle riserve indisponibili costituite nel 2017). Pertanto, nel rendiconto 2017 il fondo di dotazione rideterminato al netto delle riserve presenta un valore negativo, pari a € 825.000.

Parte di provvedimento in formato grafico

Il fondo di dotazione e le riserve disponibili di un ente rappresentano la quota del patrimonio netto sulla quale i creditori di un ente possono sempre fare affidamento per il soddisfacimento dei propri crediti.

Il fondo di dotazione corrisponde al capitale sociale delle società, per le quali il legislatore individua l'importo minimo che deve essere sempre garantito, non solo all'inizio della vita della società, ma anche successivamente. Nelle società, se la perdita d'esercizio non coperta dalle riserve, riduce il capitale sociale al di sotto del limite minimo legale, i soci sono chiamati ad un aumento di capitale (art. 2447 codice civile).

Per gli enti territoriali e i loro organismi e enti strumentali l'importo minimo del fondo di dotazione non e' stato determinato.

Pertanto, se il patrimonio netto e' positivo e il fondo di dotazione presenta un importo insignificante o negativo, l'ente si trova in una grave situazione di squilibrio patrimoniale, che il Consiglio, in occasione dell'approvazione del rendiconto, deve fronteggiare, in primo luogo attraverso l'utilizzo delle riserve disponibili.

Se a seguito dell'utilizzo delle riserve il fondo di dotazione

risulta ancora negativo, vuol dire che, il patrimonio netto e' esclusivamente costituito da beni che non possono essere utilizzati per soddisfare i debiti dell'ente.

E' probabile che il fondo di dotazione negativo corrisponda ad un rilevante importo negativo del risultato di amministrazione.

Considerato che l'art. 2, commi 1 e 2, del presente decreto prevede l'adozione della contabilita' economico patrimoniale a fini conoscitivi, l'ordinamento contabile degli enti territoriali e dei loro enti e organismi strumentali in contabilita' finanziaria non disciplina le modalita' di ripiano del deficit patrimoniale.

Ma proprio la funzione conoscitiva della contabilita' economico patrimoniale impone al consiglio e alla giunta di valutare con attenzione le cause di tale grave criticita', per verificare se le azioni previste per il rientro dal disavanzo finanziario, se in essere, garantiscono anche la formazione di risultati economici, in grado, in tempi ragionevoli, di ripianare il deficit patrimoniale. Altrimenti, l'ente e' tenuto ad assumere le iniziative necessarie per riequilibrare la propria situazione patrimoniale, e per fronteggiare tempestivamente le proprie passivita'.

Le scritture contabili:

Come prima applicazione del principio,

1) gli enti che hanno adeguate riserve libere nel patrimonio netto effettuano la seguente registrazione al fine imporre il vincolo per la riserva indisponibile di patrimonio netto

Parte di provvedimento in formato grafico

Art. 3

Allegato 6 - Piano dei conti integrato

1. Al piano dei conti integrato di cui all'allegato n. 6 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sono apportate le seguenti modifiche:

a) al piano dei conti finanziario e' modificata come segue la descrizione delle seguenti voci:

E.1.01.01.76.000 Tassa sui servizi comunali Tributo per i servizi indivisibili (TASI)

E.1.01.01.76.001 Tributo per i servizi indivisibili (TASI) riscosso a seguito dell'attivita' ordinaria di gestione

E.1.01.01.76.002 Tributo per i servizi indivisibili (TASI) riscosso a seguito di attivita' di verifica e controllo

b) alle seguenti voci del piano dei conti economico, sono apportate le seguenti modifiche:

1) e' modificata come segue la descrizione delle seguenti voci:

1.1.1.01.76 Tributo per i servizi indivisibili (TASI)

1.1.1.01.76.001 Tributo per i servizi indivisibili (TASI) riscosso a seguito dell'attivita' ordinaria di gestione

1.1.1.01.76.002 Tributo per i servizi indivisibili (TASI) riscosso a seguito di attivita' di verifica e controllo

2) nella colonna «Raccordo con conto economico», alle seguenti voci e' attribuito il codice B14d:

2.4.1.01.01.001 Accantonamento a fondo svalutazione crediti di natura tributaria;

2.4.1.02.01.001 Accantonamento a fondo svalutazione crediti per trasferimenti e contributi;

2.4.1.03.01.001 Accantonamento a fondo svalutazione crediti per crediti verso clienti ed utenti;

2.4.1.99.01.001 Accantonamento a fondo svalutazione altri crediti;

3) nella colonna «Raccordo con conto economico», alle seguenti voci e' attribuito il codice 26:

2.1.9.01.01.001 Imposta regionale sulle attivita' produttive (IRAP)

2.1.9.01.01.010 Imposte sul reddito delle societa' (ex IRPEG)

c) al piano dei conti patrimoniale sono apportate le seguenti modifiche:

1) inserite le seguenti voci:

Parte di provvedimento in formato grafico

2) e' modificata come segue la descrizione della seguente voce:

1.3.2.01.01.01.076 Crediti da riscossione Tributo per i servizi indivisibili (TASI)

3) nella colonna «Raccordo con stato patrimoniale», alle seguenti voci e' attribuito il codice B II 1 1.9:

1.2.2.03.01.01.001 Demanio marittimo

1.2.2.03.02.01.001 Demanio idrico

1.2.2.03.03.01.001 Foreste;

1.2.2.03.04.01.001 Giacimenti;

1.2.2.03.05.01.001 Fauna;

1.2.2.03.06.01.001 Flora.

Art. 4

Allegato 9 - Schema di bilancio

1. Allo schema del bilancio di previsione di cui all'allegato n. 9 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al prospetto «Bilancio di previsione - Entrate» sono apportate le seguenti modifiche:

1) alla nota n. 1 sono soppresse le seguenti parole «Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118/2011 si indica un importo pari a 0 e, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'art. 3, comma 7, l'importo del fondo pluriennale vincolato determinato in tale occasione».

2) la nota n. 3 e' soppressa;

b) la nota n. 2 del prospetto «Bilancio di previsione - Spese» e' soppressa;

c) al prospetto «Bilancio di previsione - Riepilogo generale entrate per titoli» sono apportate le seguenti modifiche:

1) alla nota n. 1 sono soppresse le seguenti parole «Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118/2011 si indica un importo pari a 0 e, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'art. 3, comma 7, l'importo del fondo pluriennale vincolato determinato in tale occasione»;

2) la nota n. 3 e' soppressa.

d) il prospetto dell'allegato a) concernente la Tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto e' sostituito dal prospetto di cui all'allegato A;

e) la nota n. 1 del «Prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento degli enti locali» (all. d), e' sostituita dalla seguente «Per gli enti locali l'importo annuale degli interessi sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi, a quello delle aperture di credito stipulate ed a quello derivante da garanzie prestate ai sensi dell'art. 207, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non supera il 12 per cento, per l'anno 2011, l'8 per cento, per gli anni dal 2012 al 2014, e il 10 per cento, a decorrere dall'anno 2015, delle entrate relative ai primi tre titoli del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui. Per gli enti locali di nuova

istituzione si fa riferimento, per i primi due anni, ai corrispondenti dati finanziari del bilancio di previsione (art. 204, comma 1, del TUEL)».

Art. 5

Allegato 10 - Rendiconto della gestione

1. Allo schema del rendiconto della gestione di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sono apportate le seguenti modifiche:

a) al prospetto «Conto del bilancio - Gestione delle entrate» sono apportate le seguenti modifiche:

1) alla nota n. 3, sono sopresse le parole «l'importo dei crediti cancellati e reimputati agli esercizi in cui l'obbligazione e' esigibile effettuata in occasione del riaccertamento straordinario dei residui,»;

2) alla nota n. 4, sono sopresse le parole «Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118/2011 la voce comprende i crediti che sono stati oggetto del riaccertamento straordinario dei residui e reimputati all'esercizio.»;

b) al prospetto «Conto del bilancio - Riepilogo generale delle entrate» sono apportate le seguenti modifiche:

1) alla nota n. 3, sono sopresse le parole «l'importo dei crediti cancellati e reimputati agli esercizi in cui l'obbligazione e' esigibile effettuata in occasione del riaccertamento straordinario dei residui,»;

2) alla nota n. 4, sono sopresse le parole «Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118/2011 la voce comprende i crediti che sono stati oggetto del riaccertamento straordinario dei residui e reimputati all'esercizio.»;

c) al prospetto «Conto del bilancio - Gestione delle spese» sono apportate le seguenti modifiche:

1) alla nota n. 1, le parole «(sia l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture, sia l'importo dei debiti cancellati e reimputati agli esercizi successivi effettuato in occasione del riaccertamento straordinario dei residui)», sono sostituite dalle seguenti «(l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture)»;

2) alla nota n. 2, sono sopresse le parole «Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011, la voce comprende i debiti che sono stati cancellati nell'ambito del riaccertamento straordinario dei residui con imputazione all'esercizio.».

d) al prospetto «Conto del bilancio - Gestione delle spese Ripartizione per Missioni e programmi della politica regionale unitaria» sono apportate le seguenti modifiche:

1) alla nota n. 1, le parole «(sia l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture, sia l'importo dei debiti cancellati e reimputati agli esercizi successivi effettuato in occasione del riaccertamento straordinario dei residui)», sono sostituite dalle seguenti «(l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture)»;

2) alla nota n. 2, sono sopresse le parole «Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011, la voce comprende i debiti che sono stati cancellati nell'ambito del riaccertamento straordinario dei residui con imputazione all'esercizio.».

e) al prospetto «Conto del bilancio - Gestione delle spese Utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali» sono apportate le seguenti modifiche:

1) alla nota n. 1, le parole «(sia l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture, sia l'importo dei debiti

cancellati e reimputati agli esercizi successivi effettuato in occasione del riaccertamento straordinario dei residui», sono sostituite dalle seguenti «(l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture)»;

2) alla nota n. 2, sono soppresse le parole «Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011, la voce comprende i debiti che sono stati cancellati nell'ambito del riaccertamento straordinario dei residui con imputazione all'esercizio».

f) al prospetto «Conto del bilancio - Gestione delle spese Funzioni delegate dalle Regioni» sono apportate le seguenti modifiche:

1) alla nota n. 1, le parole «(sia l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture, sia l'importo dei debiti cancellati e reimputati agli esercizi successivi effettuato in occasione del riaccertamento straordinario dei residui)», sono sostituite dalle seguenti «(l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture)»;

2) alla nota n. 2, sono soppresse le parole «Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011, la voce comprende i debiti che sono stati cancellati nell'ambito del riaccertamento straordinario dei residui con imputazione all'esercizio».

g) al prospetto dello Stato patrimoniale-Attivo e' soppressa la voce «Diritti reali di godimento»;

h) il prospetto dello Stato patrimoniale-Passivo e' sostituito dal prospetto di cui all'allegato B;

i) la nota alla fine del Conto economico e' soppressa;

j) all'allegato d, concernente il Prospetto delle entrate di bilancio per titoli, tipologie e categorie - Enti locali, la categoria 1010176 e' ridenominata Tributo per i servizi indivisibili (TASI);

k) all'allegato h costi per missione, la voce «Quota annuale di contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubbliche» e' sostituita dalla seguente «Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubbliche».

2. Gli aggiornamenti di cui alle lettere g), h) e j) e k) entrano in vigore con riferimento al rendiconto 2017.

Art. 6

Allegato 12

1. All'allegato n. 12 al decreto legislativo n. 118 del 2011, concernente «Allegato al documento tecnico di accompagnamento delle regioni e Allegato al PEG degli enti locali» la categoria 1010176 e' ridenominata «Tributo per i servizi indivisibili (TASI)».

Art. 7

Allegato 13 - Elenco dei titoli, tipologie e categorie di entrata

1. Nell'elenco dei titoli, tipologie e categorie di entrata di cui all'allegato n. 13 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sono inserite le seguenti voci:

a) all'allegato 13/1 e' soppressa la seguente voce:

1010176 Tassa sui servizi comunali (TASI)

b) all'allegato 13/2 e' inserita la seguente voce:

1010176 Tributo per i servizi indivisibili (TASI)

Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, salvo quanto previsto dall'art. 5, comma 2.

Roma 18 maggio 2017

Il Ragioniere generale dello Stato
del Ministero dell'economia e delle finanze
Franco

Il Capo Dipartimento
per gli affari interni e territoriali
del Ministero dell'interno
Belgiorno

Il Capo Dipartimento
per gli affari regionali e le autonomie
della Presidenza del Consiglio dei ministri
Naddeo

Allegato A

Parte di provvedimento in formato grafico

Allegato B

Parte di provvedimento in formato grafico