

---

# Contabilizzazione e destinazione di entrate tributarie straordinarie e anticipazione della competenza finanziaria rafforzata

---

di [vincenzo](#), [Commercialista Telematico](#)

**Pubblicato il 3 Giugno 2014**

i residui attivi sono le voci più pericolose nei bilanci dei comuni: vediamo alcune opzioni per una più corretta contabilizzazione degli incassi relativi al recupero di imposte pregresse

Il quesito posto da un comune riguarda la transazione posta in essere con una società per il pagamento di entrate tributarie (ICI) di anni precedenti, prospettando le seguenti contabilizzazioni alternative:

a) allocazione fra le entrate di natura straordinaria e contabilizzazione nell'ambito del titolo IV dell'entrata (con iscrizione dell'accertamento in aderenza ai tempi di pagamento concordati con la controparte), e conseguente parallela eliminazione dei residui attivi accertati nei vari esercizi precedenti;

b) allocazione in entrata nell'ambito del Titolo I (con iscrizione dell'accertamento in conformità ai tempi di pagamento concordati con la controparte), e conseguente parallela eliminazione dei residui attivi accertati nei vari esercizi precedenti.

Tali alternative discendono dalla possibilità che tale entrata, di natura straordinaria, possa essere destinata alla realizzazione di investimenti per opere pubbliche.

La soluzione al quesito è stato oggetto di specifica deliberazione, da parte della Corte dei Conti sezione regionale di controllo per la Lombardia, n.175 depositata in data 16/05/2014.

## I PRINCIPI DI CONTABILIZZAZIONE DELLE ENTRATE TRIBUTARIE

Il collegio contabile rileva in via preliminare i seguenti principi contabili:

- l'art. 165 del TUEL (struttura del bilancio), distingue le entrate in "titoli", fra i quali, ai fini dei dubbi posti dal Comune istante, assumono rilevanza il primo (entrate tributarie) ed il quarto (entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti). Le entrate sono contabilizzate in base alla loro natura (tributarie; da contributi e trasferimenti correnti; extra tributarie; da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti; da accensioni di prestiti; da servizi per conto di terzi), senza che assuma rilevanza, ai fini dell'allocazione a bilancio, il titolo in base al quale le entrate medesime vengono accertate. Da ciò discende che una entrata da imposta comunale va allocata al titolo primo del bilancio sia che abbia fonte in un atto di autoliquidazione da parte del contribuente, sia in un accertamento degli uffici dell'ente, sia nella formazione di un ruolo, sia infine in un provvedimento giurisdizionale che chiude un contenzioso;
- Il DPR n. 194/1996 (Regolamento per l'approvazione dei modelli concernenti l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali) suddivide i titoli dell'entrata in categorie, prevedendone tre per le entrate tributarie (1 imposte; 2 tasse; 3 tributi speciali ed altre entrate tributarie) e sei per le entrate da alienazioni, trasferimenti di capitale e riscossioni di crediti (1 alienazione di beni patrimoniali; 2 trasferimenti di capitale dallo Stato; 3 trasferimenti di capitale dalla regione; 4 trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico; 5 trasferimenti di capitale da altri soggetti; 6 riscossione di crediti);
- L'art. 179 TUEL, nell'elencare le modalità sulla cui base si iscrive un accertamento, distingue secondo la natura dell'entrata, non del relativo titolo (il comma 2 precisa che l'accertamento delle entrate di carattere tributario avviene a seguito di emissione di ruoli o di altre forme stabilite per legge; per le entrate patrimoniali e per quelle provenienti dalla gestione di servizi a carattere produttivo avviene a seguito di acquisizione diretta o di emissione di liste di carico; per le altre entrate avviene sulla base di contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici, etc.).

## LA CORRETTA CONTABILIZZAZIONE

Dopo aver il collegio contabile effettuate le citate premesse contabili, entra nel merito del quesito posto dal Comune istante, chiarendo come un'entrata di natura tributaria, anche se avente fonte in un provvedimento giurisdizionale o in un accordo fra le parti che chiude un contenzioso, va allocata al titolo

I dell'entrata (entrate tributarie), nella pertinente categoria elencata dal DPR n. 194/1996 (1<sup>a</sup> imposte; 2<sup>a</sup> tasse; 3<sup>a</sup> tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie).

Non sembra percorribile, invece, l'iscrizione fra le entrate del titolo IV, che, anche nella sopra richiamata elencazione categoriale presente del DPR n. 194/1996, comprendono solo entrate di parte capitale.

## **LA DESTINAZIONE DI UN'ENTRATA STRAORDINARIA**

La possibilità di utilizzazione dell'entrata straordinaria, secondo il collegio contabile, va effettuata in aderenza alle regole e principi contabili, da un lato, procedendo all'iscrizione dell'accertamento secondo i prescritti principi di prudenza e, dall'altro, sul versante della spesa, destinando la predetta entrata ad esigenze di carattere non ripetitivo, preferibilmente alla realizzazione di investimenti o alla riduzione del debito. D'altra parte, lo stesso principio contabile n. 3 "gestione del sistema di bilancio", lett. c "acquisizione delle entrate", approvato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali il 12/04/2008, prescrive appunto, al punto 20, che i proventi di carattere straordinario o eccezionale devono essere finalizzati a spese di investimento ovvero a spese correnti di carattere straordinario.

## **CONTABILIZZAZIONE DELL'ENTRATA E COMPETENZA FINANZIARIA RAFFORZATA**

Nella sua richiesta di parere il Comune ha intenzione di accertare le somme discendenti dall'eventuale accordo stragiudiziale stipulato con la controparte negli esercizi in cui maturerà il diritto alla relativa riscossione. Attualmente, la contabilizzazione avviene al momento dell'accertamento, in quanto un'entrata è accertabile nell'esercizio finanziario in cui è sorto il diritto di credito e quest'ultimo è connotato dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità. Cosa diversa in caso in cui il Comune utilizzi la contabilità finanziaria potenziata, secondo il sistema di cui al D.Lgs. n. 118/2011. In questo caso le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono registrate nelle scritture contabili con imputazione all'esercizio nel quale vengono a scadenza (cfr. art. 1, comma 2, DPCM 28/12/2011). Il principio generale (Allegato 1) prescrive che le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando

l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza (il principio distingue il momento dell'iscrizione nelle scritture contabili, individuato nell'insorgenza dell'obbligazione, da quello dell'imputazione al bilancio, individuato nella scadenza dell'obbligazione).

Il principio applicato (Allegato 2) precisa poi che la scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile e, richiamando la giurisprudenza civilistica, definisce come esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla riscossione, evidenziando, ai fini dell'imputazione dell'accertamento, la coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito. Pertanto in questo caso sono due i momenti di rilevazione dell'accertamento:

1. l'iscrizione nelle scritture contabili (momento/esercizio in cui sorge l'obbligazione giuridica);
2. l'imputazione a bilancio (momento/esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, diventando esigibile).

Pertanto, a differenza del sistema contabile attuale, in cui la scadenza dell'obbligazione non incide sulla rilevazione dell'accertamento (che va iscritto a bilancio nel momento dell'insorgenza del diritto di credito, ex art. 179 del TUEL), alla luce della disciplina contabile di prossima entrata in vigore l'imputazione di un accertamento, già iscritto nelle scritture, ad un esercizio finanziario dipende dalla scadenza del termine di adempimento. Il principio tende ad avvicinare il momento dell'accertamento e quello della riscossione (come, dal lato della spesa, quello dell'impegno e del pagamento) con lo scopo, fra gli altri, di ridurre la formazione dei residui, in particolare attivi, che, in base all'esperienza registrata nel corso del tempo, hanno fatto emergere squilibri postumi (causa la copertura di spese a mezzo di avanzi d'amministrazione non attendibili).

## CONCLUSIONI

Il collegio contabile conclude precisando come il passaggio da parte dell'amministrazione al nuovo sistema contabile sarà obbligatorio a partire dal 2015, in questo caso gli enti locali, prima di inserire i residui attivi e passivi nel rendiconto, dovranno provvedere ad un riaccertamento straordinario, potendo conservare tra quelli attivi solo le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Invece le entrate accertate, ma non esigibili nell'esercizio dovranno essere reimputate all'esercizio in cui saranno esigibili. Il relativo ammontare costituirà il c.d. fondo pluriennale vincolato destinato al finanziamento di obbligazioni passive giuridicamente perfezionate esigibili in esercizi

successivi (cfr. artt. 7 e 14 DPCM 28/12/2011). Pertanto il collegio contabile suggerisce le seguenti scelte cautelative da parte del Comune:

- la quota dell'accertamento corrispondente all'importo esigibile in esercizi successivi dovrebbe, nel 2015, essere eliminata dai residui attivi e reiscritta fra gli accertamenti con imputazione agli esercizi di scadenza;
- è possibile da parte del comune anticipare la indicate modalità di rilevazione iscrivendo l'accertamento in concomitanza con il maturare del diritto alla riscossione;
- tale entrata straordinaria finalizzata alla realizzazione di una spesa di investimento, mediante la citata contabilizzazione offerta al comune, potrebbe attenuare eventuali problematiche discendenti dal conseguimento degli obiettivi posti dal patto di stabilità interno. In prospettiva, infatti, in conseguenza dell'introduzione del nuovo sistema contabile, dovrebbero ridursi le occasioni di disallineamento, più volte registrate nella prassi, fra rilevazione delle entrate e delle spese nel caso di finanziamento di investimenti a mezzo di entrate proprie (dovendosi conteggiare, per la parte entrata, anche la quota del fondo pluriennale vincolato corrispondente alla differenza fra entrate esigibili e spese pagabili nell'esercizio di riferimento, cfr. Circolare MEF RGS n. 6 del 18/02/2014).

27 maggio 2014

Vincenzo Gianotti

articolo già pubblicato su [www.bilancioecontabilita.it](http://www.bilancioecontabilita.it)