



**CORTE DEI CONTI**

---

**SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA**

**Relazione sulla finanza  
locale in Toscana**

**Marzo 2016**





**CORTE DEI CONTI**

---

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

# **Relazione sulla finanza locale in Toscana**

**Marzo 2016**

**Hanno collaborato:**

per l'attività istruttoria e l'elaborazione dei dati: Antonio Armenti, Franca Brilli, Susanna Fornaciari, Antonio Franco, Antonella Innocenti, Manuela Ladu, Sara Lazzari, Elisabetta Masetti e Angela Sarri

per l'attività di segreteria: Marco Fedini

## INDICE

	Pag.
<b>DELIBERAZIONE</b>	VII
<b>INTRODUZIONE</b>	3
<b>CAPITOLO I – Le gravi irregolarità contabili negli enti locali toscani in relazione al controllo-monitoraggio sul rendiconto 2013 ai sensi della l. n. 266/2005</b>	18
1 - L'evoluzione della normativa e della procedura del controllo-monitoraggio	18
2 - Gli esiti del monitoraggio sul rendiconto 2013	25
2.1 - Le pronunce specifiche di accertamento	25
2.2 - La valutazione delle misure correttive	41
3 - I principali aggregati analizzati in relazione al risultato di amministrazione	51
4 - I principali indicatori di gravi criticità: il risultato di amministrazione, la gestione dei residui, la gestione di cassa e l'indebitamento	57
5 - Una diffusa criticità negli enti locali toscani riferita alla gestione dei flussi di cassa e ai relativi vincoli	86
6 - Le criticità emerse dalla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa ai sensi del d.l. n. 35/2013	105
6.1 - Effetti sulla quantificazione dell'indebitamento	107
6.2 - Effetti sulla determinazione del risultato di amministrazione	108
6.3 - Problematiche connesse all'introduzione dei principi contabili armonizzati	115
<b>CAPITOLO II – L'evoluzione delle gravi irregolarità riscontrate dalla Sezione nel periodo 2005-2013</b>	124
<b>CAPITOLO III – Il processo di armonizzazione dei sistemi contabili e la procedura di riaccertamento straordinario dei residui effettuata dai comuni toscani ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. n. 118/2011</b>	140
1 - Premessa	140
2 - Le ragioni della riforma	141
3 - I contenuti della riforma	144
4 - I principi contabili generali e applicati	145
5 - Il principio applicato della contabilità finanziaria	147
6 - Il riaccertamento straordinario dei residui e l'iniziativa della Sezione	1

	57
6.1 - Le risultanze del riaccertamento straordinario dei residui nei comuni toscani	1 60
6.2 - Le risultanze del riaccertamento straordinario dei residui negli enti sperimentatori dei nuovi principi contabili armonizzati	1 68
<b>CAPITOLO IV – I piani operativi di razionalizzazione delle società partecipate introdotti dalla l. n. 190/2014</b>	1 82
1 - Evoluzione del quadro normativo: cenni	1 82
2 - La disciplina relativa ai piani operativi di razionalizzazione introdotta dall'art. 1, comma 611, della l. 190/2014	1 87
3 - I piani operativi di razionalizzazione pervenuti alla Sezione	1 90
<b>CAPITOLO V – L'evoluzione della situazione finanziaria delle province toscane a seguito dell'introduzione della l. n. 56/2014</b>	2 14
1 - Il processo di riordino funzionale ed istituzionale delle province	2 14
1.1 - Inquadramento normativo	2 14
1.2 - L'intervento regionale per l'attuazione della l. n. 56/2014	2 19
1.3 - Le novità introdotte dalla l. n. 190/2014	2 21
2 - Le amministrazioni provinciali toscane nel periodo 2005-2013: gli esiti del controllo svolto dalla Sezione	2 22
3 - Le problematiche relative al nuovo contesto normativo e l'iniziativa della Sezione	2 29
3.1 - La situazione finanziaria nell'esercizio 2014 e le prospettive per gli esercizi successivi	2 30
3.2 - Le problematiche riferite al patto di stabilità interno	2 51
<b>SINTESI E CONCLUSIONI</b>	2 58
<b>APPENDICE A) - L'attività consultiva svolta dalla Sezione</b>	2 68
<b>APPENDICE B) - Le Unioni di comuni in Toscana</b>	274

## INDICE DELLE TABELLE

### **CAPITOLO I – LE GRAVI IRREGOLARITÀ CONTABILI NEGLI ENTI LOCALI TOSCANI IN RELAZIONE AL CONTROLLO-MONITORAGGIO SUL RENDICONTO 2013 AI SENSI DELLA L. N. 266/2005**

Tab. 1	Numero enti destinatari di pronunce specifiche sul rendiconto 2013
Tab. 2	Pronunce relative al disavanzo formale di amministrazione
Tab. 3	Pronunce relative al disavanzo sostanziale di amministrazione
Tab. 4	Pronunce relative alla presenza, nel triennio 2011–2013, di anticipazioni di tesoreria e/o di fondi aventi specifica destinazione non ricostituiti a fine esercizio
Tab. 5	Pronunce relative ai debiti fuori bilancio
Tab. 6	Pronunce relative alla vetustà dei residui attivi dei titoli I e III
Tab. 7	Pronunce relative al mancato accantonamento del fondo svalutazione crediti di cui all'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012
Tab. 8	Pronunce relative al superamento del limite di indebitamento ex art. 204 Tuel
Tab. 9	Pronunce sul superamento del limite del 20 per cento relativo all'incidenza delle operazioni di indebitamento sulle entrate correnti dell'esercizio
Tab. 10	Pronunce relative alla mancata conciliazione delle anticipazioni di liquidità concesse dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013: contabilizzazione non corretta dell'anticipazione di liquidità
Tab. 11	Pronunce relative alla quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio per effetto della non corretta contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti
Tab. 12	Pronunce relative al mancato rispetto del vincolo di cui all'art. 119, ultimo comma, Cost. dovuto alla errata contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti
Tab. 13	Esito delle misure correttive sul rendiconto 2013
Tab. 14	Analisi degli esiti della valutazione delle misure correttive relative alle gravi irregolarità accertate sul rendiconto 2013
Tab. 15	Valutazione di idoneità delle misure correttive
Tab. 16	Valutazione di non idoneità delle misure correttive
Tab. 17	Valutazione di inottemperanza delle misure correttive
Tab. 18	Enti per cui è stato previsto il blocco della spesa a seguito della

- valutazione delle misure correttive sul rendiconto 2013
- Tab. 19 Composizione del risultato di amministrazione. Serie storica 2010-2013
- Tab. 20 Il saldo della gestione corrente. Serie storica 2007-2013
- Tab. 21 Accertamenti delle entrate correnti (Titoli I+II+III). Serie storica 2010-2013
- Tab. 22 Spesa corrente e spesa in conto capitale (impegni). Serie storica 2007-2013
- Tab. 23 La rigidità della spesa corrente nel biennio 2012-2013. Incidenza della spesa di personale, e per interessi e della spesa per rimborso prestiti
- Tab. 24 Residui attivi totali. Serie storica 2010-2013
- Tab. 25 La gestione di cassa nei comuni toscani. Serie storica 2010-2013
- Tab. 26 Anticipazione di cassa corrisposta nel 2013: enti che hanno registrato un aumento rispetto al 2012 maggiore di 10 milioni
- Tab. 27 Totale indebitamento enti locali toscani. Serie storica 2007-2013
- Tab. 28 Indebitamento enti locali toscani e Regione toscana. Serie storica 2010-2013
- Tab. 29 Pronunce relative alla non corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione. Rendiconto 2013.
- Tab. 30 Utilizzo risorse d.l. n. 35/2013: enti per i quali la Sezione ha rilevato gravi irregolarità

## **CAPITOLO II - L'EVOLUZIONE DELLE GRAVI IRREGOLARITÀ RISCONTRATE DALLA SEZIONE NEL PERIODO 2005-2013**

- Tab. 31 Rendiconto della gestione 2005-2013. Pronunce specifiche adottate dalla Sezione Toscana
- Tab. 32 Controllo sui rendiconti della gestione 2005-2013. Incidenza percentuale degli enti locali pronunciati sul totale degli enti toscani controllati
- Tab. 33 Frequenza per ente delle deliberazioni di pronuncia specifica. Anni 2005-2013
- Tab. 34 Enti destinatari per maggior numero di delibere di pronuncia specifica. Anni 2005-2013
- Tab. 35 Tipologia di pronuncia più ricorrente per anno. Analisi 2005-2013
- Tab. 36 Risultato di amministrazione. Comparazione esiti rilevati nel periodo 2005-2013
- Tab. 37 Risultato di amministrazione. Analisi per singola grave irregolarità nel periodo 2005-2013

## **CAPITOLO III - IL PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI E LA PROCEDURA DI RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI EFFETTUATA DAI COMUNI TOSCANI AI SENSI DELL'ART. 3 DEL D.LGS. N. 118/2011**

- Tab. 38 Risultato di amministrazione al 31/12/2014
- Tab. 39 Il riaccertamento straordinario dei residui: movimentazione dei residui attivi e passivi non correlati a obbligazioni giuridiche perfezionate
- Tab. 40 Il riaccertamento straordinario dei residui: calcolo del fondo pluriennale vincolato
- Tab. 41 Il riaccertamento straordinario dei residui: risultato di amministrazione al 01/01/2015

Tab. 42	Enti sperimentali dal 2013: risultato di amministrazione al 31/12/2012
Tab. 43	Il riaccertamento straordinario dei residui: movimentazione dei residui attivi e passivi non correlati a obbligazioni giuridiche perfezionate
Tab. 44	Il riaccertamento straordinario dei residui: calcolo del fondo pluriennale vincolato
Tab. 45	Il riaccertamento straordinario dei residui: risultato di amministrazione 01/01/2013 e i vincoli in esso contenuti
Tab. 46	Enti sperimentali dal 2014: risultato di amministrazione al 31/12/2013
Tab. 47	Il riaccertamento straordinario dei residui: movimentazione dei residui attivi e passivi non correlati a obbligazioni giuridiche perfezionate
Tab. 48	Il riaccertamento straordinario dei residui: calcolo del fondo pluriennale vincolato
Tab. 49	Il riaccertamento straordinario dei residui: risultato di amministrazione al 01/01/2014 e i vincoli in esso contenuti
Tab. 50	Il riaccertamento straordinario dei residui: risultato di amministrazione al 1/1/2014 e i vincoli in esso contenuti
Tab. 51	Enti sperimentali complessivi: risultato di amministrazione al 1/1/2015 e i vincoli in esso contenuti
Tab. 52	Enti sperimentali che hanno accertato un extradeficit

**CAPITOLO IV - I PIANI OPERATIVI DI RAZIONALIZZAZIONE DELLE SOCIETÀ PARTECIPATE INTRODOTTI DALLA L. N. 190/2014**

Tab. 53	Situazione delle partecipazioni societarie dirette al 31.12.2014
Tab. 54	Società partecipate: le partecipazioni di controllo
Tab. 55	Operazioni previste dai piani di razionalizzazione degli enti selezionati
Tab. 56	Sintesi delle operazioni previste all'interno dei piani di razionalizzazione dei comuni selezionati

**CAPITOLO V - L'EVOLUZIONE DELLA SITUAZIONE FINANZIARIA DELLE PROVINCE TOSCANE A SEGUITO DELL'INTRODUZIONE DELLA L. N. 56/2014**

Tab. 57	Le province toscane: il risultato di amministrazione. Serie storica 2011-2013
Tab. 58	Le province toscane: il risultato della gestione competenza. Anni 2012 e 2013
Tab. 59	Le province toscane: il risultato della gestione corrente. Rendiconto 2012
Tab. 60	Le province toscane: il risultato della gestione corrente. Rendiconto 2013
Tab. 61	Le province toscane: il risultato della gestione investimenti. Rendiconto 2012
Tab. 62	Le province toscane: il risultato della gestione investimenti. Rendiconto 2013
Tab. 63	Le province toscane: il risultato della gestione competenza. Anni 2012 e 2013
Tab. 64	Le province toscane: le componenti del risultato di amministrazione. Anni 2012 e 2013
Tab. 65	Le province toscane: evoluzione dello stock di debito
Tab. 66	Le province toscane: il risultato della gestione. Anno 2014
Tab. 67	Evoluzione del risultato di amministrazione. Confronto 2013-2014

- Tab. 68 Il risultato di gestione corrente. Anno 2014
- Tab. 69 Il risultato della gestione corrente come desunto dagli equilibri di bilancio. Confronto 2013-2014
- Tab. 70 Il risultato della gestione investimenti. Anno 2014
- Tab. 71 Gli accertamenti delle entrate correnti. Andamento 2011-2014
- Tab. 72 Entrate da trasferimenti correnti dello Stato, della Regione, dell'Unione europea e da altri soggetti del settore pubblico. Andamento 2011-2014
- Tab. 73 Trasferimenti correnti dello Stato (cat. 01 titolo 02). Andamento 2011-2014
- Tab. 74 Tagli disposti con il decreto legge n. 95/2012
- Tab. 75 Tagli disposti con il decreto legge n. 66/2014
- Tab. 76 Tagli disposti con la legge n. 190/2014
- Tab. 77 Il patto di stabilità interno. Anni 2013 e 2014

**APPENDICE B) - LE UNIONI DI COMUNI IN TOSCANA**

- Tab. 78 Le Unioni di comuni toscane
- Tab. 79 Le Unioni di comuni in Toscana: dati finanziari 2012-2014

## **DELIBERAZIONE**



Del. n. 31/2016/AFC



*Corte dei Conti*

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Roberto TABBITA	presidente
Maria Annunziata RUCIRETA	consigliere
Paolo PELUFFO	consigliere, relatore
Emilia TRISCIUOGLIO	consigliere
Laura D'AMBROSIO	consigliere
Marco BONCOMPAGNI	consigliere

nell'adunanza del 10 marzo 2016;

VISTO l'art. 100, comma 2, Cost.;

VISTO il t.u. delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con r.d. 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la l. 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

VISTO il regolamento (14/2000) per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni riunite della Corte dei conti in data 16 giugno 2000, e le successive modifiche e integrazioni;

VISTA la l. 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla l. cost. 18 ottobre 2001, n. 3;

VISTO l'art. 1, commi 166 e 167, della l. 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006), che fa obbligo agli organi di revisione degli enti locali di inviare alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti apposite relazioni in ordine ai bilanci preventivi e ai rendiconti degli enti;

VISTO il d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla l. 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTA la Convenzione del 16 giugno 2006 tra la Sezione regionale di controllo, il Consiglio delle autonomie locali e la Giunta regionale Toscana;

VISTA la propria deliberazione 31 dicembre 2014, n. 266, con la quale è stato approvato il programma di attività della Sezione regionale di controllo per il 2015;

VISTA la deliberazione della Sezione regionale di controllo per la Toscana 25 settembre 2014, n. 171, con la quale sono stati approvati i “criteri per l’esame dei rendiconti degli enti locali relativi all’esercizio finanziario 2013”;

UDITO il relatore, cons. Paolo Peluffo;

### DELIBERA

di approvare la relazione concernente: a) i risultati del controllo-monitoraggio effettuato sulle relazioni degli organi di revisione sul rendiconto 2013 degli enti locali territoriali della Toscana (art. 1, commi 166 e seguenti della legge finanziaria 2006), b) la ricognizione dell’attività di controllo svolta dalla Sezione nel periodo 2006-2015.

La presente deliberazione sarà trasmessa al Presidente del Consiglio delle autonomie locali della Regione Toscana, al Presidente regionale dell’ANCI, al Presidente regionale dell’UPI, ai Sindaci e ai Presidenti dei consigli comunali della Toscana, ai Presidenti delle province, ai Consigli provinciali, alle Assemblee provinciali dei sindaci e al Sindaco metropolitano, al Consiglio metropolitano e alla Conferenza metropolitana di Firenze.

Copia della presente deliberazione sarà altresì trasmessa alla Presidenza del Consiglio dei ministri, alla Ragioniere generale dello Stato, al Presidente della Corte dei conti e ai Presidenti della Sezione delle autonomie.

Così deciso in Firenze, nell’adunanza del 10 marzo 2016.

Il relatore  
f.to Paolo Peluffo

Il presidente  
f.to Roberto Tabbita

Depositata in segreteria il 24 marzo 2016

Il funzionario preposto al servizio di supporto  
f.to Claudio Felli



## **RELAZIONE**



## **INTRODUZIONE**



## INTRODUZIONE

La presente relazione sulla finanza locale in Toscana rappresenta la seconda edizione di un documento che nasce dalla profonda convinzione maturata dalla Sezione di controllo della Corte dei conti per la Toscana sulla utilità e opportunità di rendere conto dello stato di salute finanziaria, contabile, gestionale degli enti territoriali così come emergono da un'attività incessante di controllo esterno, attuata su tutti gli enti ormai da un decennio, ovvero dalla istituzione del controllo-monitoraggio con la legge finanziaria per il 2006 (l. 266/2005).

Si tratta dunque di un documento che mira a condividere con gli enti controllati, le istituzioni pubbliche, la pubblica opinione le informazioni elaborate dalla Sezione – anche in forma di banca dati – attraverso l'attività ininterrotta di un controllo che fin dal 2007 (sentenza 179) la Corte costituzionale ha qualificato come necessario e ricorrente “a cadenza annuale”, e che ancorché effettuato cartolarmente sulla base di un questionario la cui compilazione è affidata ai revisori degli enti, ha come obiettivo ultimo quello di rendicontare sullo stato di salute finanziaria di tutti gli enti territoriali in quanto “rilevante nell'ambito del fenomeno finanziario considerato nel suo complesso, che attiene alla allocazione delle risorse e, quindi, alla struttura e alla gestione del bilancio”.

L'esperienza del controllo censuario, ovvero a tappeto, effettuato dalla Sezione in questi dieci anni, va dunque valutata e riconsiderata a partire anche da dati aggregati, che possono offrire un quadro differente da quello che può emergere dalla lettura delle singole delibere sugli enti oggetto di pronuncia specifica per una grave irregolarità contabile. Esiste dunque un profilo di duplice trasparenza. In primo luogo, trasparenza della Corte verso gli enti controllati, le istituzioni rappresentative, e la stessa opinione pubblica, sull'attività di controllo svolta a tutela dell'unità economica della Repubblica, a presidio di principi costituzionalmente rilevanti, di impegni assunti dallo Stato con l'Unione europea e in senso eminente a tutela dell'interesse pubblico. In secondo luogo, trasparenza degli enti stessi verso i propri organi elettivi, ma soprattutto verso i cittadini stessi sull'impiego di risorse pubbliche. Un controllo di cui la Corte costituzionale ha ben indicato l'origine nella sua “natura di legalità e regolarità” e la sua necessaria evoluzione in un controllo

sull'insieme del processo di bilancio che lo spinge ad abbandonare una prospettiva "statica" per assumerne una "dinamica" la quale prevede dunque anche l'indicazione, talvolta la prescrizione, di misure correttive che aiutino l'ente a seguire comportamenti di sana gestione nel suo stesso interesse.

Il tentativo che la Sezione Toscana intende realizzare negli anni è quello di mettere a disposizione una "mappatura" delle criticità finanziarie riscontrate in modo da fornire elementi per la prevenzione e la soluzione dei problemi. È un passo verso la individuazione di indicatori di criticità finanziaria e gestionale la cui elaborazione e condivisione con il pubblico rappresenta la grande scommessa della normativa più recente in materia di finanza locale, sia con l'armonizzazione dei principi contabili, sia con l'evoluzione avviata con il d.l. n. 174/2012.

Nata dalla convenzione tra la Sezione regionale di controllo, il Consiglio delle autonomie per la Toscana e la Giunta regionale del 2006 e, successivamente, da una indicazione delle Sezioni riunite in sede di controllo, l'idea di accompagnare l'attività del controllo-monitoraggio ai sensi della legge 266/2005, del d.lgs. n. 149/2011 e del d.l. n. 174/2012 da un referto unitario è stata poi indicata ufficialmente dalla Sezione autonomie della Corte dei conti nella deliberazione 5/SEZAUT/2016/INPR sul programma delle attività di controllo per l'anno 2016 che, citando espressamente la Relazione sulla finanza locale in Toscana 2014, ha indicato che "anche con riguardo agli enti locali, le Sezioni regionali potranno esplorare la possibilità di un referto unitario che sintetizzi i risultati del controllo-monitoraggio effettuato sulle relazioni degli Organi di revisione degli enti locali ubicati nella regione (ex art. 1, commi 166 e 167, l. n. 266/2005), anche mediante una ricognizione dell'attività di controllo svolta da ciascuna Sezione in un determinato periodo (cfr. la Relazione sulla finanza locale in Toscana, approvata dalla competente Sezione regionale con deliberazione n. 7/2015/AFC depositata il 21 gennaio 2015). In ciò potranno anche giovare di motivate tecniche di campionamento al fine di effettuare i controlli di cui all'art. 148 bis del TUEL".

Rispetto alla prima edizione, questa seconda Relazione sulla finanza locale in Toscana presenta alcuni aspetti peculiari che non derivano dalla rassegna degli esiti del monitoraggio, ma che sono frutto di una istruttoria specifica. Si è infatti ritenuto

opportuno dar conto di alcuni dei fenomeni finanziari più rilevanti accaduti nel corso del 2015 anche se essi non si riferiscono alla valutazione dei rendiconti 2013 oggetto dell'ultimo esercizio di controllo-monitoraggio (Cap. III). In particolare si è richiesto agli enti di compilare un primo questionario ricognitivo sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui in base all'art. 3, comma 7, del d.lgs. n. 118/2011. Si è ritenuto infatti che la metodologia indiretta (attraverso "sintomi") seguita per quasi un decennio dalla Sezione volta a individuare fattori di rischio sulla tenuta degli equilibri (residui attivi vetusti, anticipazioni di cassa non restituite a fine esercizio, abuso di anticipazioni di tesoreria etc.), trovasse nel riaccertamento un momento di caduta di straordinaria rilevanza, e che fosse dunque imprescindibile conoscere fin da subito gli esiti della ridefinizione del risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015, in modo da confrontarlo con i risultati e le gravi irregolarità riscontrate nei rendiconti 2013 e 2014. L'istruttoria svolta non aveva dunque lo scopo di produrre un controllo sui dati, in termini di coerenza interna, né sulla loro correttezza e attendibilità, ma solo di acquisire un termine di riferimento per valutare ex post la situazione complessiva degli enti territoriali toscani e del loro effettivo stato di salute finanziaria, sulla base dei dati autocertificati dagli enti.

Si è deciso altresì di attuare una prima e sommaria ricognizione di un campione significativo dei piani di razionalizzazione delle società partecipate introdotti dall'art. 1, commi 611 e 612, della legge n. 190/2014 (Cap. IV). Non si è ritenuto in questa sede di attuare un controllo preliminare sulla congruità dei documenti trasmessi alla Sezione da parte dei vertici responsabili degli enti rispetto agli obiettivi prescritti dalle norme, ma di acquisire i dati sui comportamenti degli enti nei confronti delle proprie partecipate che, nell'insieme, si può affermare abbiano interpretato in senso minimale la prescrizione di legge, decidendo di cedere prevalentemente partecipazioni di secondaria o scarsa rilevanza. Questa prima presa di visione prelude a una attenta disamina da attuare sulla base delle relazioni che perverranno alla Sezione a partire dal 31 marzo 2016 e che potrebbe implicare un ciclo di controllo specifico sul perseguimento degli obiettivi di riduzione e razionalizzazione degli organismi partecipati. La Sezione valuterà in quali termini effettuare tale attività di controllo in relazione alle scelte e a quanto realizzato dagli

enti (sulla base dei commi 611-612 della legge 190/2015, ma ancor prima dall'art. 23 del d.l. n. 66/2014), anche tenendo conto della opportunità di attendere gli imminenti ulteriori dispositivi normativi a carattere sistematico (sulla base delle deleghe previste dall'art. 18 della legge 7 agosto 2015 n. 124 in materia di riorganizzazione delle pubbliche amministrazioni) che sembrano condurre a una attività di controllo costante su di essi.

Tutta la vasta normativa volta a ridurre il mantenimento di un ampio sistema di organismi partecipati coinvolge direttamente le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti ma, in questo, non fa che rafforzare il dispositivo del nuovo articolo 148-bis del Tuel come formulato all'art. 3 del d.l. n. 174/2012 e in particolare al comma 2, dove si dedica una attenzione particolare proprio alla valutazione delle società partecipate: “ai fini della verifica prevista dal comma 1, le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti accertano altresì che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumenti all'ente”.

Un terzo approfondimento istruttorio specifico e autonomo dal controllo-monitoraggio sul rendiconto 2013 è stato quello condotto sulla situazione finanziaria delle amministrazioni provinciali, investite da un radicale processo di riorganizzazione e ridefinizione ai sensi, tra l'altro, della legge n. 56/2014 (Cap. V). Anche in questo caso, come per il riaccertamento, l'istruttoria è stata condotta sulla base di uno specifico questionario sintetico inviato agli enti. L'opportunità di questo approfondimento su esercizi finanziari come il 2014 e il bilancio previsionale per il 2015 è emersa da un confronto istituzionale del Presidente della Sezione con i rappresentanti degli organismi di area vasta che hanno segnalato una imminente situazione di crisi di liquidità degli enti e di possibili sviluppi sfavorevoli, quali la dichiarazione di dissesto o di impossibilità di onorare le spese obbligatorie. I dati raccolti fanno emergere una crescente difficoltà finanziaria nel rispetto degli obiettivi del patto di stabilità, ma non un evidente peggioramento delle risultanze dei rendiconti 2013-2014, sebbene questa sofferenza possa essere valutata in prospettiva. Resta una drastica riduzione degli investimenti nelle materie di competenza degli enti di area vasta.

L'importanza primaria che questi adempimenti esterni al controllo monitoraggio rivestono va ricollegata al significato ultimo dell'azione di controllo neutrale e indipendente affidata alla Corte dei conti, e definita dalla Corte costituzionale, nel caso specifico delle procedure previste dal comma 166 della l. n. 266/2005, quale "sindacato generale ed obbligatorio sui bilanci preventivi e consuntivi" (sentenza n. 60/2013). La Corte costituzionale, infatti, inquadra tale controllo all'interno della tutela di interessi costituzionalmente rilevanti, vale a dire "[...] nell'ambito materiale del coordinamento della finanza pubblica, in riferimento agli art. 97, primo comma, 28, 81 e 119 della Costituzione, che la Corte dei conti contribuisce ad assicurare, quale organo terzo e imparziale di garanzia dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico e della corretta gestione delle risorse collettive, in quanto al servizio dello Stato-ordinamento" (sentenza 267/2006). Solo facendo interagire gli elementi di informazione che provengono da procedure differenti, è possibile tentare la ricostruzione di un quadro complessivo che consenta alla Corte di adempiere alle finalità affidate dalla legge al controllo. Finalità che, rispetto al contenuto della l. n. 266/2005, sono state ulteriormente ridefinite dal nuovo articolo 148-bis del Tuel, introdotto dall'art. 3 del d.l. n. 174/2012, intitolato, non a caso, "rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali". La norma, in questo caso, elenca gli scopi del controllo monitoraggio articolandoli in quattro elementi fondamentali: "la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti". La locuzione "anche in prospettiva", è di estrema importanza, in quanto chiarisce che le procedure di controllo, anche se ben definite, devono sempre misurarsi con il dovere di raggiungere una valutazione di fondo su quello che può accadere agli enti in prospettiva nell'impiego delle risorse loro affidate dal popolo italiano.

Passiamo ora in rapida rassegna gli esiti del controllo-monitoraggio, nelle sue due fasi, la prima, quella della identificazione e pronuncia delle gravi irregolarità contabili riscontrate nell'analisi del rendiconto 2013 degli enti locali della Toscana; la

seconda quella della prescrizione delle misure correttive, e le dovute risposte da parte degli enti nelle forme previste dalla procedura e dalla giurisprudenza della Sezione.

Nell'ambito di un totale di 297 enti, compresi di comuni e amministrazioni provinciali, relativamente ai rendiconti 2013, la Sezione ha emesso 231 deliberazioni di pronuncia specifica relative a 420 profili di grave irregolarità. Ciò vuol dire che il 77 per cento degli enti è stato raggiunto da una pronuncia specifica. Il 32 per cento degli enti (96 amministrazioni) è stato raggiunto da pronuncia per più di una irregolarità. Questi dati sembrerebbero manifestare, a un primo esame, un drastico peggioramento rispetto al rendiconto 2012. Infatti nel corso del 2014, la Sezione aveva emesso 217 pronunce di grave irregolarità relativamente a 103 enti; 58 erano state le amministrazioni raggiunte da una deliberazione contenente più di un profilo di irregolarità. In realtà, come si vedrà diffusamente nella relazione, la situazione finanziaria degli enti toscani nel corso del 2013-2014 è migliorata sensibilmente in termini di equilibri di bilancio. L'aumento significativo del numero di irregolarità riscontrate è dipeso anche dalla particolare attenzione e dallo specifico approfondimento che la Sezione ha dedicato all'analisi della gestione di cassa, anche relativamente alle entrate aventi natura vincolata. Questo tema consegue ai nuovi elementi informativi – prima assenti – inseriti dalla Sezione autonomie nel questionario, ma soprattutto al delicatissimo momento di passaggio alla contabilità armonizzata e all'entrata in vigore sia dei principi contabili del d.lgs. n. 118/2011, sia della nuova normativa connessa con la legge di attuazione costituzionale sull'equilibrio di bilancio e la limitazione dell'indebitamento (l. n. 243/2012).

Nell'ambito delle 420 gravi irregolarità riscontrate, 39 profili hanno riguardato il disavanzo di amministrazione, formale (8 enti) e sostanziale (31 enti), dato quest'ultimo in forte aumento rispetto al rendiconto 2012 e per importi crescenti.

Il concetto di disavanzo sostanziale è un punto qualificante dell'azione di controllo della Sezione Toscana nell'ultimo decennio e ha trovato nella prima relazione sulla finanza locale ampia trattazione (del. 7/2015/AFC, appendice al Cap. I p.127). Esso si riferisce alla situazione di un ente il quale, in avanzo di amministrazione, in realtà non ha in tale avanzo risorse sufficienti per ricostituire i fondi aventi natura vincolata. Va segnalato che tale concetto trova oggi un suo

preciso inquadramento giuridico proprio nell'ambito dei nuovi principi contabili che, già nel riaccertamento straordinario dei residui, fase propedeutica al passaggio all'armonizzazione (vedi Cap. III, par. 5), qualificano il disavanzo nel saldo negativo della componente disponibile ovvero libera da vincoli del risultato di amministrazione, come confermato dal decreto del Ministro dell'economia 2 aprile 2015 che ha disciplinato il calcolo dell'eventuale extradeficit.

Come si è già osservato, nel corso del 2015, la Sezione ha dedicato moltissima attenzione alle irregolarità connesse con la gestione della cassa degli enti. Sono emersi ben 225 profili di grave irregolarità contabile che hanno coinvolto 203 enti, oltre due terzi del totale. Se 20 enti hanno presentato nel triennio anticipazioni di tesoreria o fondi vincolati non ricostituiti a fine esercizio, ben 186 enti hanno invece manifestato una non corretta contabilizzazione delle entrate vincolate. Quest'ultima è stata una criticità che ha avviato una ampia discussione tra la Corte, gli enti, e le associazioni di categoria, e che è stata da ultimo oggetto di valutazione da parte della Sezione autonomie della Corte. La Sezione ha deciso di segnalare la grave irregolarità ben consapevole del fatto che l'impiego di somme vincolate per cassa è possibile in corso di esercizio come modalità alternativa all'utilizzo delle anticipazioni di tesoreria. Lo scopo era dunque quello di segnalare con forza agli enti l'importanza di avere una piena consapevolezza dell'impiego per cassa di entrate aventi natura vincolata ancorché generica e non specifica e del fatto che una simile procedura deve essere considerata di natura eccezionale e straordinaria. Il costante utilizzo per cassa di tali risorse e il loro impiego inconsapevole per il pagamento di spese correnti impedisce l'emersione dei disavanzi che si stanno generando. La Sezione, fin da subito, ha manifestato l'intendimento di non considerare questa irregolarità alla stregua di altre fattispecie che più direttamente conducono a situazioni di squilibrio, nella fase di valutazione delle misure correttive. Tuttavia, la Sezione ha osservato e apprezzato che ben 71 enti si sono adeguati compiutamente all'indirizzo e hanno rideterminato la quantificazione dei vincoli di cassa al 31 dicembre 2013, sia riapprovando il rendiconto formalmente, sia rideterminando i vincoli di cassa con atti dirigenziali. Altri 101 enti hanno assunto una linea comune, manifestando

l'intendimento di adeguarsi gradualmente. Gli enti inottemperanti sono risultati solo 10.

Se sono modestissimi i rilievi in materia di debiti fuori bilancio (4 deliberazioni), rilevante continua a risultare anche nel rendiconto 2013 la presenza di elevate percentuali di residui vetusti tra i residui attivi mantenuti in bilancio dagli enti. Da anni la Sezione ha considerato grave irregolarità contabile la presenza di residui vetusti attivi relativi ai titoli I e III, superiore al 18 per cento del totale dei residui attivi, preparando così gli enti al momento faticoso del riaccertamento straordinario e obbligatorio intervenuto nel 2015. Relativamente ai rendiconti 2013 la Sezione ha rilevato 31 gravi irregolarità per i residui vetusti – in linea con la situazione registrata nei rendiconti 2012 - con percentuali che in 18 casi superano il 30 per cento e in tre il 50 per cento. Questo indicatore, insieme alle anticipazioni di cassa e ai fondi vincolati non ricostituiti a fine esercizio, è considerato da anni la spia di una situazione di fragilità del risultato di amministrazione positivo presentato dagli enti toscani nel loro complesso. Questi risultati di amministrazione positivi, infatti, coesistono da lungo tempo con enormi difficoltà di riscossione dei crediti. Esiste anche una difficoltà degli enti a porre rimedio alla scadente qualità dell'attivo con l'accantonamento del fondo svalutazione crediti, che, trasformato in fondo crediti di dubbia esigibilità, diventa con l'armonizzazione un elemento essenziale del sistema di contabilità. Nel rendiconti analizzati ben 24 enti sono risultati inadempienti riguardo agli obblighi di legge di cui all'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012.

L'analisi dell'indebitamento appare per il futuro un elemento particolarmente importante alla luce delle innovazioni costituzionali introdotte nel 2012 e applicate con la legge di attuazione costituzione n. 243/2012. E in questo ambito va segnalato che in termini assoluti le misure restrittive introdotte negli anni, la proibizione di contrarre derivati, la generale riduzione della spesa per investimenti, hanno condotto l'insieme degli enti locali toscani a una importante riduzione dello stock di debito che scende costantemente dai 4,6 miliardi del 2007, ai 4,4 del 2010 e ai 3,5 del 2013, e che in termini pro capite passa dai circa 1.200 euro del 2010 ai 961 nel 2013.

Ebbene, in termini di gravi irregolarità in materia di indebitamento, sono 13 gli enti che hanno superato il limite previsto dall'articolo 204 del Tuel e sono solo 4 le

amministrazioni che hanno superato il livello stabilito dalla Sezione Toscana del 20 per cento delle entrate correnti speso per il servizio del debito (interessi passivi più restituzione quote di capitale) in diminuzione rispetto al 2012.

Diverso è il discorso relativo alle anticipazioni di liquidità concesse dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013. Ben 17 enti hanno alterato la rappresentazione dello stock di debito con contabilizzazioni non corrette delle anticipazioni; 3 enti sono incorsi nella ben più grave irregolarità relativa alla non neutralità della contabilizzazione che quindi ha determinato effetti espansivi della spesa potenziale, anche corrente; uno solo (Campi Bisenzio) si è trovato nella situazione di mancato rispetto del vincolo di cui all'art. 119, ultimo comma della Costituzione. La problematica, con la questione di massima posta dalla Sezione Toscana alla Sezione autonomie e definita dalla sentenza 181/2015 della Corte Costituzionale e da ulteriori interventi normativi, è ampiamente passata in rassegna nel Cap. I paragrafo 6.

Per quanto riguarda la seconda fase della procedura del controllo-monitoraggio, ovvero l'esame delle misure correttive richieste dalla Sezione ai sensi dell'art. 148-bis del Tuel, va sottolineato che solo relativamente a 3 profili di grave irregolarità la Sezione ha dovuto dichiarare la non idoneità delle misure presentate; anche le misure correttive risultate idonee sono pochissime (14 su 420), mentre in 335 casi la Sezione ha preso atto dei provvedimenti adottati dagli enti con rinvio a valutazioni negli anni seguenti nei casi in cui le misure correttive sono destinate a produrre effetti in esercizi successivi a quello in esame. Anche nel corso del 2015 sono stati ben 41 i profili di grave irregolarità che non hanno trovato alcuna risposta da parte delle amministrazioni, dichiarate conseguentemente, inottemperanti. Il numero dei rilievi ai quali gli enti non hanno risposto è sceso di 1/3 rispetto al rendiconto 2012, ma resta tuttavia elevato e attesta il permanere di livelli di non completa consapevolezza da parte degli enti della gravità di tale comportamento all'interno di una procedura di controllo, che come detto è a tutela di interessi costituzionalmente rilevanti, e che può condurre alla dichiarazione del dissesto dell'ente, oppure alla definizione di misure di preclusione di spesa. Tale preclusione è stata definita nel 2015 per soli tre comuni per un totale di circa 294 mila euro a cui va aggiunto il caso

del comune di Villafranca in Lunigiana per il quale la preclusione di spesa rappresentava una alternativa alla decisione da parte dell'ente di accedere alla procedura di cui all'art. 243 quater del Tuel poi effettivamente approvata dal Consiglio comunale.

Se si passa dalla rassegna degli esiti del controllo effettuato dalla Sezione nel 2015 ai dati finanziari e agli equilibri di bilancio, si potrebbe trarre l'impressione di direzioni divergenti. La situazione complessiva del risultato di amministrazione dell'insieme degli enti toscani è in costante miglioramento dal 2010 al 2013 (e come si vedrà anche nel 2014). Si passa da un risultato di amministrazione globale positivo per 290 milioni (comuni e amministrazioni provinciali) nel 2010 a uno positivo per 755 milioni nel 2013. La gestione di competenza passa da un saldo negativo di 85 milioni circa nel 2010 a uno positivo di 78 milioni. La gestione residui passa da un saldo positivo di 80 milioni a uno di 138 milioni. Come emerge dai dati riportati nella relazione il dato globale è influenzato in modo rilevante dagli avanzi di amministrazioni precedenti non integralmente utilizzati nella gestione 2013 (538 milioni).

Quest'ultimo dato è la spia di un fenomeno generale e strutturale che dovrà essere verificato nel tempo e che, in parte, sembra emergere anche dall'analisi dei primissimi dati del riaccertamento straordinario. Anche in presenza di entrate in aumento, la tendenza degli enti sembra quella di spendere con estrema prudenza. Su questi comportamenti non influiscono solo i tagli ai trasferimenti, ma anche il continuo mutare delle normative sugli enti locali, la difficoltà di programmazione, una minore propensione all'avvio di procedure. In un contesto nel quale le entrate correnti accertate (titoli I-II-III) crescono dai 4,5 miliardi del 2010 a 5,1 miliardi nel 2013 e l'indebitamento scende da 4.473 milioni del 2010 a 3.547 del 2013, la spesa corrente cresce dai 4,2 miliardi circa del 2010 ai 4,7 del 2013, mentre la spesa per investimento crolla, quasi dimezzandosi, da 1,4 miliardi nel 2010 a 780 milioni nel 2013. Si registra nel 2013 un piccolo miglioramento della spesa in conto capitale che passa da 683 milioni del 2013 a 779, soprattutto per effetto della spesa sostenuta dai comuni di Firenze e Prato. Su questa difficoltà generale nella spesa, soprattutto per investimenti, non sembra gravare un problema di risorse, ma soprattutto di

procedure. Probabilmente pesa anche il dubbio, condiviso a vari livelli e segnalato per anni da questa Sezione, sulla generale qualità degli attivi sui quali nel tempo sono stati costruiti i bilanci degli enti locali. La continua spinta della Sezione verso un riaccertamento dei residui attivi, sembra aver prodotto qualche risultato anche nel rendiconto 2013. Il montante dei residui attivi presentato nel conto del bilancio dal totale degli enti toscani scende da 2.548 milioni del 2010 a 2.466 milioni nel 2013. Cresce leggermente in percentuale la quota dei residui vetusti dal 28,8 per cento al 30,14 per cento pari a 744 milioni circa (cifra, va notato, sostanzialmente pari all'avanzo di amministrazione dichiarato dagli enti). Ma su tutti i residui, vetusti e non, grava un livello insufficiente di riscossione di cui gradualmente le amministrazioni sono state sempre più consapevoli.

Con riferimento alla situazione di cassa e alle anticipazioni di tesoreria si segnala al contrario un netto peggioramento della situazione finanziaria, con tensioni crescenti. Infatti il totale delle anticipazioni di tesoreria corrisposte passa da 125 milioni nel 2010 a 474 nel 2013. In un solo anno, dal 2012 al 2013, l'aumento delle anticipazioni è stato di 284 milioni con 7 comuni che hanno registrato un aumento superiore ai 10 milioni.

La risposta alla domanda del perché un complesso di enti sostanzialmente in buona salute finanziaria, ma in crescente difficoltà di cassa, abbiano negli anni assunto comportamenti sempre più prudenti nella spesa non può trovare una risposta univoca in termini eziologici, ma certamente trova qualche chiarimento se si confrontano le risultanze del rendiconto del 2013 con quelle del 2014 nell'esercizio decisivo preliminare rispetto all'armonizzazione contabile.

La Sezione autonomie della Corte dei conti ha ripetutamente (deliberazione n. 4/2015 e poi del. 32/2015/INPR) segnalato il rischio di fondo presente nel sistema di contabilità precedente l'armonizzazione: “la determinazione delle entrate di dubbia e difficile esazione e la conseguente “svalutazione” deve pertanto avere effetti sulla programmazione degli impieghi delle medesime, in termini di spesa pubblica, al fine di tutelare l'ente dal rischio di utilizzare entrate non effettive, finanziando obbligazioni passive scadute ed esigibili con entrate non disponibili e quindi finanziando il bilancio e la gestione in “sostanziale situazione di disavanzo” (in tal

senso, Corte cost., sentenze n. 250 del 2013 e n. 213 del 2008, in ordine alla “necessaria contestualità dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime”)”.

Si rinvia al Capitolo III per una trattazione estesa delle prime risultanze dell’armonizzazione dei sistemi contabili che assume come principio base il raggiungimento di equilibri di bilancio effettivi, sostenibili e durevoli, attraverso l’eliminazione di entrate accertate a cui non corrispondono obbligazioni attive scadute.

Il questionario diramato agli enti non in sperimentazione ha prodotto 260 risposte. Il risultato di amministrazione complessivo degli enti accertato con il rendiconto 2014, “ante” riaccertamento, è stato pari a 507,8 milioni, dei quali 215 vincolati, 116,4 relativi a fondo svalutazione crediti e 98 ad altri vincoli cui vanno aggiunte somme per vincoli generici per spese in conto capitale. Risultano non vincolati circa 130,3 milioni.

Il riaccertamento ha portato alla cancellazione definitiva di somme non particolarmente elevate di residui.

Le cancellazioni di residui attivi sono state pari a 118 milioni, le obbligazioni passive radiate sono state pari a 341,5 milioni, con un differenziale positivo di 223,3 milioni.

La reimputazione agli esercizi in cui sono effettivamente esigibili di residui attivi e passivi, collegati a obbligazioni giuridicamente perfezionate, ha condotto a determinare un fondo pluriennale vincolato pari a 614 milioni. La reimputazione ha riguardato 354,3 milioni di residui attivi e 868,7 milioni di passivi, con la cancellazione definitiva di 68 milioni di residui passivi che concorrono alla formazione del fondo pluriennale vincolato.

Applicati tutti i principi previsti, il risultato di amministrazione al primo gennaio 2015 è quantitativamente superiore rispetto a quello del rendiconto 2014 accertato seguendo i vecchi principi e risulta pari a 700 milioni di euro.

Tuttavia, gli enti hanno proceduto a vincolare ben 501 milioni di euro nel fondo crediti dubbia esigibilità, considerando quindi che quella fosse la somma a rischio in

termini di riscossione. Esso infatti rappresenta la quota ritenuta dagli enti necessaria per tutelare crediti che essendo supportati da idoneo titolo giuridico non possono essere cancellati, ma che tuttavia richiedono tutela stante il basso grado di riscossione che ha caratterizzato le precedenti gestioni. A questa somma vanno aggiunti accantonamenti per altri fondi pari a 48 milioni, vincoli a vario titolo per 239 milioni e 205 milioni relativi a quote destinate a investimenti riferite a entrate non impegnate e senza vincoli specifici. Seguendo dunque i nuovi principi contabili, il totale dei vincoli supera di 292 milioni l'avanzo di amministrazione: è possibile, dunque, affermare che l'insieme degli enti locali toscani censiti con il questionario inviato risulta in disavanzo sostanziale per un importo che si aggira sui 300 milioni di euro. Tale disavanzo, per la parte derivante dalle operazioni riaccertamento straordinario, potrà essere finanziata secondo le modalità previste dal decreto ministeriale in un arco temporale massimo di 30 anni.

Naturalmente si tratta di un primo risultato provvisorio che, se verificato, confermerebbe le preoccupazioni ripetutamente espresse dalla Sezione. Esso deve tuttavia essere vagliato attentamente, in quanto la Sezione non ha provveduto in questa sede a un controllo sulla coerenza e regolarità dei dati presentati dalle amministrazioni, compito che si accinge ad avviare in questo anno con la verifica del rendiconto 2014 e della successiva rideterminazione del risultato al 1 gennaio 2015. Operazione che verrà avviata anche tenendo conto delle linee guida emanate dalla Sezione autonomie della Corte dei conti con del. 32/2015/INPR.

A tale proposito va evidenziato che secondo la citata deliberazione "l'esercizio 2015, prossimo alla conclusione, costituisce anno cruciale per la tenuta dei conti della finanza locale, interessata, da un lato dall'introduzione di ulteriori misure restrittive, e dall'altro, dall'avvio del processo di armonizzazione contabile. Inoltre il d.l. n. 78/2015, convertito dalla legge n. 125/2015, intervenuto a metà esercizio, ha innovato in maniera significativa la disciplina del patto di stabilità interno 2015 e ha introdotto misure di "alleggerimento" delle gestioni, prevedendo, tra quelle più significative, l'impiego, senza vincolo di destinazione, delle economie derivanti dalla rinegoziazione dei mutui e la copertura del fondo crediti di dubbia esigibilità mediante utilizzo dell'accantonamento per la restituzione delle anticipazioni di

liquidità ottenute a valere sulle risorse stanziare con il d.l. n. 35/2013 e norme successive [...]”.

La legge di stabilità 2016, art. 35, innovando profondamente la disciplina vigente, introduce norme finalizzate, nelle more dell’entrata in vigore della l. n. 243 del 24 dicembre 2012, di attuazione del principio del pareggio di bilancio, ad anticipare all’anno 2016 l’introduzione dell’obbligo per gli enti locali, in sostituzione delle regole del patto di stabilità interno, di assicurare l’equilibrio tra entrate e spese finali del bilancio e a ridefinire i vincoli di finanza pubblica per le regioni.

L’articolo in questione stabilisce in particolare che a decorrere dal 2016 cessano di avere applicazione le norme concernenti la disciplina del patto di stabilità interno degli enti locali, basate sul saldo finanziario di competenza mista e su un obiettivo in avanzo predeterminato per ciascun ente. Restano ferme le disposizioni che riguardano il monitoraggio, la certificazione e le sanzioni per le eventuali violazioni del patto di stabilità interno 2015, nonché gli effetti delle redistribuzioni di spazi finanziari su base regionale e nazionale attivate negli anni 2014-2015.

Le nuove regole finanziarie applicabili per il 2016, che costituiscono “principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica”, prevedono per comuni, province, città metropolitane e regioni, il conseguimento di un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali (titoli da 1 a 5) e le spese finali (titoli da 1 a 3) del bilancio armonizzato a norma del d.lgs. n. 118/2011. Limitatamente all’anno 2016, nelle entrate e nelle spese finali è considerato il fondo pluriennale vincolato, di entrata e di spesa, al netto della quota rinveniente dal ricorso all’indebitamento. Il fondo crediti di dubbia esigibilità è escluso dal saldo. Nel saldo di riferimento non sono considerate le spese sostenute dagli enti locali per interventi di edilizia scolastica. Il passaggio al pareggio di bilancio nel 2016 genera una manovra espansiva determinando oneri in termini di indebitamento netto (che la relazione tecnica di accompagnamento al disegno di legge di stabilità quantifica in 400 milioni).

È da notare che la disposizione prevede per gli enti il conseguimento del solo saldo non negativo tra le entrate finali e le spese finali e solo in termini di competenza, a differenza di quanto richiesto nella legge rinforzata n. 243/2012 dove,

all'art. 9, si impone un saldo sia in termini di competenza che di cassa nonché un saldo (di competenza e di cassa) per la parte corrente del bilancio. Le nuove regole in questa prima fase di applicazione del pareggio di bilancio, incidendo solo in termini di competenza, dovrebbero consentire agli enti di liberare le proprie risorse detenute in termini di cassa.

Altra particolarità della norma è la possibilità che il saldo sia modificato a seguito delle forme di redistribuzione di spazi finanziari su scala regionale. A tal proposito è previsto che le regioni possano autorizzare gli enti locali del proprio territorio a peggiorare il saldo per consentire esclusivamente un aumento degli impegni di spesa in conto capitale, purché sia garantito l'obiettivo complessivo a livello regionale mediante un contestuale miglioramento, di pari importo, dei saldi dei restanti enti locali della regione e della regione stessa. La procedura prevede il coinvolgimento dell'Anci e dell'Upi destinatarie delle richieste dei singoli enti locali, nonché forme di premialità per gli enti che cedono i propri spazi finanziari.

Vengono stabilite le modalità di monitoraggio e certificazione del rispetto del nuovo saldo finanziario, nonché le sanzioni in caso di mancata certificazione.

La norma reca anche la disciplina delle sanzioni per il mancato rispetto del saldo di competenza finale, che riprendono quelle già previste per il mancato rispetto del patto di stabilità.

I contratti di servizio e gli altri atti posti in essere dagli enti che si configurano elusivi delle regole per il conseguimento del saldo sono nulli. L'ulteriore sanzione pecuniaria direttamente a carico degli amministratori e del responsabile del servizio economico-finanziario è di ammontare pari fino a dieci volte l'indennità di carica percepita al momento dell'elusione per i primi, fino a tre volte la mensilità (al netto degli oneri fiscali e previdenziali) per i secondi. La sanzione è stabilita dalle Sezioni giurisdizionali della Corte dei conti, nei casi in cui accertino che il rispetto del saldo è stato raggiunto mediante imputazioni contabili non corrette (“non conformi ai principi contabili”) o attraverso altre forme elusive.



## **CAPITOLO I**

**LE GRAVI IRREGOLARITÀ CONTABILI NEGLI ENTI LOCALI TOSCANI IN  
RELAZIONE AL CONTROLLO-MONITORAGGIO SUL RENDICONTO 2013 AI  
SENSI DELLA L. n. 266/2005**



## CAPITOLO I

### LE GRAVI IRREGOLARITÀ CONTABILI NEGLI ENTI LOCALI TOSCANI IN RELAZIONE AL CONTROLLO-MONITORAGGIO SUL RENDICONTO 2013 AI SENSI DELLA L. n. 266/2005

#### **I - L'evoluzione della normativa e della procedura del controllo-monitoraggio**

L'attività svolta dalla Sezione regionale di controllo in materia di enti regionali e locali trova fondamento nel dettato normativo della l. n. 20/1994, successivamente confermato ed integrato dall'art. 7 della l. n. 131/2003, in attuazione della riforma costituzionale del 2001. Tale tipologia di controllo successivo sulla gestione è stato poi implementato dal controllo-monitoraggio (commi 166 e seguenti dell'articolo unico della legge finanziaria per il 2006), che ha avuto una svolta decisiva con il d.lgs. n. 149/2011 (che ha aperto la possibilità che l'attività di controllo potesse produrre anche conseguenze fino al dissesto dell'ente) e, potenziato, sistematizzato in quella vera e propria riforma dei controlli rappresentato dal d.l. n. 174/2012 con tutta la giurisprudenza costituzionale che ne è seguita e le numerose integrazioni normative.

L'art. 7, comma 7, della l. n. 131/2003, dispone che le sezioni regionali della Corte dei conti, mediante un controllo di natura collaborativa, verifichino il rispetto degli equilibri di bilancio, il funzionamento dei controlli interni e la gestione di comuni, province, città metropolitane e Regioni, l'osservanza delle disposizioni sul patto di stabilità interno e sui vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea, ai fini del coordinamento della finanza pubblica. Nell'impianto normativo originario era dunque previsto che le Sezioni regionali riferiscano l'esito delle verifiche ai consigli degli enti controllati, proprio per stimolare in questi enti azioni autocorrettive. La collaboratività del controllo esterno si estrinsecava in un processo di autocorrezione lasciato all'autonomia degli enti. Questo aspetto centrale del sistema è stato invece radicalmente innovato con il d.lgs. n. 149/2011 e con il d.l. n. 174/2012 fino a trovare una nitida definizione in termini di giurisprudenza costituzionale in particolare con le sentenze 174/2012 e 39 e 40 del 2014.

Il comma 8, del medesimo articolo 7, della l. n. 131/2003, stabilisce, inoltre, anche la possibilità per le regioni di richiedere ulteriori forme di collaborazione alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa, nonché pareri in materia di contabilità pubblica. Analoghe richieste possono essere formulate anche da comuni, province e città metropolitane tramite il Consiglio delle autonomie locali, se istituito.

Sul complesso dei controlli svolti dalla Sezione si è riferito nella precedente relazione sulla finanza locale alla quale si rinvia per l'inquadramento del controllo monitoraggio nel più ampio conteso delle funzioni di controllo svolte dalla Sezione.

Ciò che si ritiene utile qui richiamare è l'attività posta in essere dalla Sezione regionale di controllo per la Toscana, al fine di formalizzare e portare a conoscenza di tutti gli enti autonomi della regione le finalità, gli esiti e le modalità istituzionali e procedurali del controllo di natura collaborativa. A tal fine la Sezione ha adottato un "manuale" delle funzioni di controllo, che intendeva rappresentare, per gli enti controllati, soprattutto uno strumento di garanzia e limite per la stessa finalizzazione del controllo collaborativo. Sempre nell'ottica di maggior collaborazione con gli enti, ha adottato una serie di deliberazioni, cosiddette "linee guida", con lo scopo di fornire approfondimenti e suggerimenti su tematiche di contabilità pubblica finalizzate ad una migliore e più corretta gestione finanziaria degli enti locali (in particolare le deliberazioni nn. 301 e 428/2009, concernenti le linee guida ai fini dell'adempimento di cui all'art. 1, comma 173, della legge 22 dicembre 2005, n. 266; la deliberazione n. 104/2010, riguardante le linee guida comportamentali circa le modalità di quantificazione dei proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada; la deliberazione n. 15/2011, inerente le linee guida in materia di accertamento e riscossione delle entrate negli enti locali).

Dal 2006, con l'introduzione dell'art. 1, commi 166 e ss., della l. n. 266/2005, che ha previsto la compilazione e la trasmissione da parte dell'organo di revisione delle relazioni sul bilancio di previsione e sul rendiconto, si è creato uno stretto collegamento tra il controllo, interno all'ente, assegnato all'organo di revisione e il

controllo, esterno, affidato alle sezioni regionali che negli anni si è consolidato e ha creato condizioni favorevoli a una più attenta gestione degli equilibri di bilancio.

L'attività di verifica delle relazioni inviate dell'organo di revisione, ha consentito di avviare un controllo diffuso (poiché indirizzato a tutti i comuni e a tutte le province), sintetico (poiché riguardante una serie di informazioni e dati richiesti acquisiti attraverso uno specifico questionario) e cartolare. Con esso si è potuto realizzare un continuo monitoraggio della situazione finanziaria degli enti locali mediante l'acquisizione uniforme su tutto il territorio nazionale di dati ed informazioni raccolte mediante i questionari predisposti e approvati annualmente dalla Sezione delle autonomie.

Le Sezioni regionali esplicano le funzioni di controllo attribuitegli dalla legge con le deliberazioni di “pronuncia di accertamento” assunte, ai sensi dell'art. 1, comma 168, della legge finanziaria per il 2006 (l. n. 266/2005), nei casi in cui, dall'esame delle relazioni inviate dagli organi di revisione, si accertino comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato raggiungimento degli obiettivi posti dal patto di stabilità.

Una rilevante novità in materia di coordinamento della finanza pubblica è stata introdotta dal d.lgs. 6 settembre 2011, n. 149, avente ad oggetto “premi e sanzioni”, che all'art. 6, comma 2, ha affidato alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, nell'esercizio delle funzioni attribuitegli dalla legge, anche il compito di rilevare situazioni di fatto suscettibili di condurre un ente locale allo stato di dissesto. In tali circostanze le sezioni devono assegnare all'ente le misure correttive necessarie per il conseguimento dell'equilibrio finanziario e un termine per la loro adozione. Nel caso in cui l'ente risulti inadempiente a quanto prescritto dalla Corte viene prevista una nuova procedura che può condurre alla dichiarazione, da parte del Prefetto, dello stato di dissesto economico (artt. 244 e 141 Tuel).

Per rendere operativo il sopra richiamato all'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011, la Sezione regionale di controllo per la Toscana, ha ritenuto necessario definire le modalità attuative di tale controllo per il risanamento delle amministrazioni e ha adottato le deliberazioni n. 204 e n. 210 del 2011. In particolare, con la deliberazione n. 210/2011, è stato definito uno schema procedurale

che ha permesso di utilizzare l'istruttoria formalmente predisposta per il controllo monitoraggio anche ai fini della attuazione della norma di cui all'art. 6, comma 2, d.lgs. n. 149/2011.

Con le successive modifiche del Tuel (art. 148, art. 148-bis e art. 243-quater), introdotte dal d.l. n. 174/2012, il legislatore ha ulteriormente rafforzato il ruolo della Corte dei conti, in particolare per quanto concerne l'attività svolta dalle sezioni regionali in tema di controllo sia sulle regioni che sugli enti locali. L'art. 148 ha previsto, infatti, verifiche sulla regolarità della gestione, sull'efficacia e adeguatezza del sistema dei controlli interni a seguito della presentazione di un referto redatto dal sindaco o dal presidente della provincia, mentre, l'art. 148-bis ha ampliato, anche in termini di cogenza, con precisi riferimenti procedurali e temporali, il controllo monitoraggio. Il citato articolo ha previsto anche conseguenze concrete in caso di inadempienza o inadeguatezza delle misure correttive adottate, quali la preclusione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria. Questi poteri interdittivi, che nel caso della Sezione Toscana sono stati utilizzati raramente, hanno tuttavia costituito una novità di rilievo straordinario nel rapporto con le amministrazioni controllate accrescendo l'efficacia delle pronunce deliberate in termini di ricezione e di autocorrezione da parte degli enti. La straordinaria importanza di questa innovazione è stata ben definita dalla Corte costituzionale per la quale tali misure "non sono indici di una supremazia statale né di un potere sanzionatorio nei confronti degli enti locali e neppure sono riconducibili al controllo collaborativo in senso stretto" ma vengono ad essere direttamente strumentali agli obblighi che lo Stato "ha assunto nei confronti dell'Unione europea in ordine alle politiche di bilancio. In questa prospettiva, funzionale ai principii di coordinamento e di armonizzazione dei conti pubblici, detti controlli possono essere accompagnati anche da misure atte a prevenire pratiche contrarie ai principii della previa copertura e dell'equilibrio di bilancio che ben si giustificano in ragione dei caratteri di neutralità e di indipendenza del controllo di legittimità della Corte dei conti" (Sentenza n. 40/2014).

I controlli sui bilanci e sui rendiconti degli enti locali previsti dall'art. 1, commi 166 e 167, della legge finanziaria per il 2006 (ridefiniti dall'art. 148-bis, comma 3, Tuel, introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. e, del d.l. n. 174/2012), come anche affermato dalla Sezione delle autonomie, consentono una diffusione generalizzata delle verifiche sull'intero ciclo di bilancio, senza discostarsi da un modello di controllo compatibile con l'autonomia degli enti, costituzionalmente tutelata. Il sistema dei controlli, così strutturato, assicura la tutela dell'unità economica della Repubblica e il coordinamento della finanza pubblica, verificando che le misure per il raggiungimento degli obiettivi posti dalla legge di stabilità e dalle altre norme di coordinamento finanziario vengano effettivamente messe in atto da parte degli enti territoriali.

Tuttavia, l'obiettivo del controllo si è progressivamente ampliato rispetto alla ricerca della irregolarità, tendendo a promuovere il miglioramento dei comportamenti di sana gestione anche attraverso la richiesta di attivazione di misure correttive e la loro puntuale valutazione. Lungi dal violare, dunque, la natura collaborativa del controllo, gli impegni europei di bilancio, consolidati nella novazione costituzionale e nella legislazione rinforzata che ne è conseguita, affidano un ruolo del tutto peculiare alle sezioni regionali della Corte dei conti proprio nell'espletamento del controllo di cui alla l. n. 266/2005. La previsione di poteri interdittivi sulla spesa, qualora essa sia attuata dagli enti in violazione delle regole dell'equilibrio di bilancio, non va dunque a travalicare l'autonomia degli enti stessi ma va ad evitare all'ente l'aggravamento delle proprie condizioni finanziarie.

L'altra importante novità introdotta dall'art. 3, comma 1, del citato d.l. n. 174, riguarda l'introduzione dell'articolo 243-quater del Tuel, che attribuisce alle sezioni regionali di controllo il compito di valutare e successivamente monitorare l'eventuale piano di riequilibrio finanziario pluriennale che l'ente locale può adottare qualora presenti squilibri strutturali del bilancio in grado di provocarne il dissesto finanziario e le misure indicate dagli articoli 193 e 194 del Tuel non risultino più sufficienti per superare tali condizioni di squilibrio. Con il disposto dell'articolo 243 del Tuel si crea infatti una procedura straordinaria di grande complessità – sulla quale il legislatore è successivamente tornato a più riprese – che stabilisce un percorso alternativo al

disseto (il cosiddetto “pre-dissesto”). In tale percorso l’ente è sottoposto a un continuo monitoraggio da parte di più soggetti tra cui in primis le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti.

Per l’espletamento di quest’attività di controllo viene, quindi, prevista una particolare procedura che vede coinvolte le Sezioni regionali di controllo per la valutazione di congruità e sostenibilità del piano di riequilibrio adottato (da espletarsi entro 30 giorni dalla ricezione della relazione finale sull’istruttoria del piano stesso condotta dalla Commissione del Ministero dell’interno di cui all’art. 155 del Tuel) e nel successivo monitoraggio dell’attuazione della programmazione del risanamento. Tale ultima attività si concretizza nella verifica delle relazioni che, a cadenza semestrale, l’organo di revisione economico-finanziaria dell’ente è tenuto a trasmettere, e, della relazione finale relativa alla completa attuazione degli obiettivi e del piano di riequilibrio. In caso di diniego del piano da parte delle sezioni regionali di controllo, l’ente può impugnare tale decisione dinanzi alle Sezioni riunite della Corte dei conti, in speciale composizione, che si pronunciano, nell’esercizio della propria giurisdizione esclusiva in tema di contabilità pubblica, ai sensi dell’art. 103, secondo comma, della Costituzione, entro 30 giorni dal deposito del ricorso.

Le richiamate disposizioni contenute nel d.l. n. 174 relative all’adozione dei piani di riequilibrio finanziario sono state successivamente modificate e integrate dalla l. n. 147 del 27 dicembre 2013, (legge di stabilità per l’esercizio 2014), dal d.l. n. 16 del 6 marzo 2014, conv.to con la l. n. 68 del 2 maggio 2014 (norme in vigore dal 6 maggio 2014) e, da ultimo, dalla legge di stabilità per il 2016.

Va infine ricordato il collegamento che il citato articolo 243-quater crea con il d.lgs. n. 149/2011: in caso di mancata presentazione del piano entro i termini, di diniego dell’approvazione dello stesso, o di grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano, ovvero di mancato raggiungimento del riequilibrio finanziario dell’ente al termine del periodo di durata del piano, è prevista l’applicazione dell’art. 6, comma 2, d.lgs. n. 149/2011, con l’assegnazione al consiglio dell’ente, da parte del Prefetto, di un termine, non superiore a venti giorni, per la deliberazione del dissesto.

Tutti questi nuovi controlli e procedimenti attribuiti alle Sezioni regionali di hanno necessariamente comportato un adeguamento dell'attività di controllo-monitoraggio effettuato dalle Sezioni regionali di controllo.

Il controllo monitoraggio, come impostato dalla Sezione fin dal suo avvio, essendo considerato un tipo di verifica a carattere “necessario” ed esteso a tutti gli enti locali della regione, ha consentito di monitorare costantemente le gestioni nel tempo, con particolare riguardo a specifici aspetti considerati maggiormente critici, e di costruire un “profilo storico” di ciascun ente, utile nell'ambito di valutazioni specifiche sugli enti, ovvero in occasione di verifiche o indagini trasversali programmate dalla Sezione, oltre che per supportare controlli di diversa natura.

Sulle caratteristiche più specifiche dell'attività di controllo monitoraggio si rinvia alla precedente relazione sulla finanza locale (del. n. 7/2015/AFC Toscana) dove tale aspetto era stato ampiamente descritto e inquadrato nel più generale sistema dei controlli della Sezione.

L'evoluzione normativa conseguente all'introduzione del d.l. n. 174/2012 ha richiesto alla Sezione una messa a punto dell'attività di controllo monitoraggio, caratterizzato, da una parte, da un obbligo più stringente per l'ente locale di adottare i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio in caso di pronuncia specifica di accertamento; dall'altra, dalla necessità di mantenere, ovvero rafforzare, l'esame degli aspetti maggiormente rilevanti per l'individuazione delle condizioni di disequilibrio strutturale e di pre-dissesto di un ente, per poter valutare l'adeguatezza o meno delle manovre proposte dagli enti con i piani di riequilibrio finanziario pluriennale.

Dopo una prima revisione del modello di controllo attuata in sede di controllo-monitoraggio sul rendiconto 2011, la Sezione ha ritenuto necessario rappresentare alla platea degli enti locali i criteri e le modalità del controllo. Per questa ragione la Sezione ha predisposto un primo documento, approvato con deliberazione n. 279/2013 e relativo al controllo dei rendiconti 2012, e un secondo, approvato con la deliberazione n. 171/2014 e riferito all'esame dei rendiconti 2013.

Come chiarito nella deliberazione n. 279/2013 il controllo–monitoraggio ha lo scopo di rilevare non solo quelle problematiche strettamente finanziarie e contabili

che già influenzano negativamente gli attuali equilibri di bilancio, ma anche quei fenomeni (come ad esempio la presenza di residui vetusti, di un elevato grado di indebitamento o delle difficoltà di cassa) che possono costituire potenziali rischi per la futura tenuta finanziaria degli enti, nell'ottica di promuovere l'auto correzione degli stessi. Tale orientamento è stato assunto, nel tempo, anche seguendo gli indirizzi della Sezione autonomie in ordine alla qualificazione del concetto di “grave irregolarità contabile”.

Con la successiva deliberazione n. 171/2014, che ha definito i criteri per la valutazione dei dati e dei fenomeni relativi al rendiconto 2013, la Sezione ha di fatto confermato il modello di controllo adottato per il rendiconto 2012, operando sullo stesso esclusivamente gli adeguamenti conseguenti al mutato quadro legislativo in materia di finanza degli enti locali.

Nel corso del controllo-monitoraggio al rendiconto 2013 sono poi emersi profili di analisi che hanno assunto rilievo o per la loro diffusione tra gli enti locali o perché legate a difficoltà interpretative di norme introdotte nel corso dell'esercizio 2013. Ci si riferisce in particolare ai rilievi riguardanti la contabilizzazione dei flussi di cassa vincolati e alle modalità di rilevazione in bilancio delle movimentazioni relative all'anticipazione di liquidità, di cui si dirà ampiamente nei successivi paragrafi, ma anche delle prime valutazioni sull'applicazione dei principi contabili in tema di armonizzazione dei sistemi contabili operati sui bilanci degli enti sperimentali.

In merito all'attività svolta dalla Sezione sul comparto enti locali, va segnalato che anche per l'esercizio 2015, oltre alla valutazione dei piani di riequilibrio pluriennale, è stata svolta la consueta attività consultiva ai sensi dell'art. 7, comma 8, della l. n. 131/2003. I principali esiti di tale attività sono sintetizzati all'appendice A).

Inoltre, su specifica richiesta del Presidente della Corte dei conti, la Sezione ha attivato un'attività ricognitiva sulle Unioni di comuni presenti in Toscana i cui esiti sono riportati all'appendice sub B).

## **2 - Gli esiti del monitoraggio sul rendiconto 2013**

### **2.1 - Le pronunce specifiche di accertamento**

I principali esiti del controllo-monitoraggio introdotto dall'art. 1, commi 166 e seguenti della l. n. 266/2005, relativo all'analisi dei questionari sui rendiconti di gestione dell'esercizio 2013, effettuato dalla Sezione nel corso dell'anno 2015 sugli enti locali toscani, vengono riportati ed analizzati di seguito, allo scopo di valutare l'andamento dei fenomeni rilevati e considerati gravi, nonché il relativo impatto sul bilancio degli enti esaminati.

Nell'ambito del totale di 297 enti locali toscani, comprensivi dei comuni e delle amministrazioni provinciali, l'analisi dei questionari relativi ai rendiconti 2013 ha portato all'adozione, dopo formale contraddittorio e scambio di informazioni con ciascun ente, di 231 deliberazioni destinate ad altrettanti enti, relative a 420 profili di grave irregolarità. Ulteriori 62 enti sono stati archiviati.

Sussistono, infine, 4 comuni che non sono ricompresi nella presente analisi in quanto, per 3 di essi l'istruttoria risulta ancora in corso (Calcinaia, Pontedera, Santa Croce sull'Arno), mentre per il comune di Viareggio non è stato avviato il controllo monitoraggio ordinario stante la dichiarazione di dissesto, avvenuta nel 2014 con riferimento alla situazione finanziaria al 31 dicembre 2013, e la conseguente attivazione della gestione commissariale.

Di seguito si riporta il dettaglio, per fascia demografica, del numero degli enti destinatari di pronuncia specifica.

**Tab. 1.**

<b>Numero enti destinatari di pronunce specifiche sul rendiconto 2013</b>	
<b>Tipologia EE.LL.</b>	<b>Numero enti</b>
Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti	103
Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti	116
Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti	11
Amministrazioni provinciali	1
<b>Totale enti pronunciati</b>	<b>231</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

È stato incluso l'esito del controllo monitoraggio sul comune di Castiglion Fiorentino che, pur essendo dentro le procedure di dissesto finanziario, nell'esercizio 2013 ha ottenuto l'approvazione definitiva del bilancio stabilmente riequilibrato e ha provveduto alla regolare approvazione dei rendiconti di gestione. Come si avrà modo

di specificare nella successiva trattazione, per questo ente, il controllo non è avvenuto con le procedure ordinarie poiché la soluzione delle problematiche rilevate è da valutare nel più ampio contesto del processo di risanamento previsto per gli enti in dissesto.

Nel complesso, sono stati destinatari di pronuncia specifica il 77 per cento degli enti locali toscani (comuni e province). Nell'ambito degli enti destinatari di pronuncia specifica di accertamento, 96 enti presentano più di un profilo di grave irregolarità, ovvero il 32 per cento del totale degli enti locali toscani.

Considerando le diverse tipologie di gravi irregolarità, 39 profili hanno riguardato la presenza di un disavanzo di amministrazione, di natura sia formale che sostanziale.

Di seguito si riportano le tabelle riferite alle principali tipologie di gravi irregolarità rilevate dalla Sezione con riferimento al rendiconto 2013.

Le pronunce relative al disavanzo di amministrazione formale hanno riguardato 8 enti, numero in lieve flessione rispetto ai 9 casi rilevati con riferimento all'esercizio 2012.

**Tab. 2.**

(valori in euro)

<b>Pronunce relative al disavanzo formale di amministrazione</b>				
	<b>Ente</b>	<b>Provincia</b>	<b>Estremi delibera di pronuncia specifica (data comunicazione deposito)</b>	<b>Importo</b>
1	Barga	LU	30 - 01/04/2015	232.190,06
2	Buonconvento	SI	526 - 19/11/2015	679.380,49
3	Castiglion Fiorentino	AR	529 - 19/11/2015	3.741.369,54
4	Coreglia Antelminelli	LU	79 - 06/05/2015	457.104,93
5	Pescia	PT	346 - 06/08/2015	2.349.668,20
6	Pietrasanta	LU	29 - 01/04/2015	5.421.231,35
7	Pistoia	PT	68 - 22/05/2015	1.235.612,36
8	Villafranca in Lunigiana	MS	394 - 01/10/2015	1.097.615,14
<b>Totale</b>				<b>15.214.172,07</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Più rilevante risulta il numero di enti locali che ha registrato un disavanzo sostanziale al termine dell'esercizio 2013, ovvero di quegli enti per i quali è stata accertata la presenza di fondi di natura vincolata al termine dell'esercizio

quantificati in misura superiore al risultato di amministrazione complessivo. Il numero di enti che ha registrato tale problematica nel 2013, pari a 31, è in aumento rispetto al 2012, anno in cui gli enti destinatari di tale pronuncia specifica sono stati 18. Il fenomeno è crescente anche analizzando l'ammontare totale dei disavanzi sostanziali registrati dai comuni che presentano tale problematica. A livello aggregato, infatti i disavanzo sostanziali rilevati sono strati pari a 63,7 milioni, a fronte di 38,5 milioni quantificati dalla Sezione con riferimento al precedente esercizio 2012.

**Tab. 3.** (valori in euro)

Pronunce relative al disavanzo sostanziale di amministrazione				
	Ente	Provincia	Estremi delibera di pronuncia specifica	Importo
1	Barberino di Mugello	FI	54 - 22/04/2015	530.399,12
2	Barga	LU	30 - 01/04/2015	329.000,00
3	Bientina	PI	152 - 25/05/2015	172.831,23
4	Buonconvento	SI	526 - 19/11/2015	924.677,79
5	Campi Bisenzio	FI	38 - 01/04/2015	2.544.571,21
6	Cascina	PI	155 - 25/05/2015	505.022,00
7	Castellina Marittima	PI	377 - 18/08/2015	13.140,74
8	Castelnuovo di val di Cecina	PI	376 - 18/08/2015	4.610,52
9	Castelnuovo di Garfagnana	LU	78 - 06/05/2015	36.506,97
10	Castiglion Fiorentino	AR	529 - 19/11/2015	4.127.056,48
11	Coreglia Antelminelli	LU	79 - 06/05/2015	550.265,45
12	Crespina	PI	375 - 18/08/2015	203.671,14
13	Cutigliano	PT	344 - 06/08/2015	91.303,13
14	Fiesole	FI	351 - 06/08/2015	1.484.641,34
15	Giuncugnano	LU	361 - 06/08/2015	3.035,74
16	Greve in Chianti	FI	95 - 06/05/2015	127.673,94
17	Isola del Giglio	GR	144 - 25/05/2015	29.766,16
18	Lastra a Signa	FI	96 - 06/05/2015	718.662,95
19	Lucca	LU	32 - 01/04/2015	894.581,99
20	Montecarlo	LU	364 - 06/08/2015	13.578,75
21	Monteverdi marittimo	PI	383 - 18/08/2015	46.608,21
22	Pescia	PT	346 - 06/08/2015	3.384.805,79
23	Pietrasanta	LU	29 - 01/04/2015	6.551.231,35
24	Pistoia	PT	68 - 22/05/2015	2.100.021,51
25	Porto Azzurro	LI	472 - 27/10/2015	2.366.703,93
26	Prato	PO	407 - 14/10/2015	32.212.961,58
27	Radicofani	SI	325 - 06/08/2015	2.563,96
28	Rapolano terme	SI	42 - 01/04/2015	40.000,00
29	Roccastrada	GR	151 - 25/05/2015	17.079,09
30	Siena	SI	328 - 06/08/2015	2.250.224,09
31	Villafranca in Lunigiana	MS	394 - 01/10/2015	1.484.033,56
<b>Totale</b>				<b>63.761.229,72</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Con riferimento alle criticità relative alla gestione dei flussi di cassa, sono stati rilevati dalla Sezione 225 profili di grave irregolarità che hanno coinvolto complessivamente 203 enti.

Le difficoltà riportate dagli enti locali nella gestione dei flussi di cassa hanno rappresentato uno dei principali fenomeni analizzati dalla Sezione nell'ambito del controllo monitoraggio sul rendiconto 2013.

A tale riguardo la Sezione ha rilevato, come già accaduto nei controlli riferiti agli esercizi precedenti, le criticità riferite alla mancata o non corretta contabilizzazione delle movimentazioni relative alle anticipazioni di tesoreria e alla presenza, nel triennio 2011–2013, di anticipazioni di tesoreria e/o di fondi aventi specifica destinazione non ricostituiti a fine esercizio.

Con riferimento al 2013 la Sezione ha inoltre approfondito un'ulteriore problematica riguardante la gestione dei flussi di cassa vincolati più direttamente collegata alle modalità di contabilizzazione delle entrate vincolate. In particolare, è stato rilevato dalla Sezione che 186 enti non hanno proceduto ad effettuare, nel bilancio 2013, la corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione, come previsto dall'art. 180 Tuel per le modalità di riscossione, e dall'art. 195 Tuel per il loro successivo utilizzo. Tale questione verrà analizzata in modo approfondito nel successivo paragrafo 5.

Altro aspetto considerato grave dalla Sezione è quello relativo all'impossibilità per l'ente di provvedere, nell'ultimo triennio, al rimborso dell'anticipazione di cassa e alla ricostituzione dei fondi vincolati al termine dell'esercizio. Di seguito si riportano gli enti che hanno registrato, nel triennio 2011–2013, il fenomeno appena descritto. Tale aspetto, i cui dati sono in linea con quelli rilevati nel 2012, è il sintomo di una tensione nei flussi di cassa dovuta, presumibilmente, ad uno sfasamento tra la realizzazione dell'entrata e il pagamento della spesa. Tale alterazione dei fisiologici andamenti di cassa rappresenta la principale problematica relativa alla gestione della liquidità da parte degli enti locali toscani, unitamente a quella, sopra menzionata, che riguarda nello specifico la gestione dei flussi di cassa vincolati e per la quale si rimanda al successivo paragrafo 5.

Tab. 4.

(valori in euro)

Pronunce relative alla presenza, nel triennio 2011–2013, di anticipazioni di tesoreria e/o di fondi aventi specifica destinazione non ricostituiti a fine esercizio										
Ente	Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica	Scoperto di tesoreria 2011	Scoperto di tesoreria 2012	Scoperto di tesoreria 2013	Scoperto dei fondi vincolati 2011	Scoperto dei fondi vincolati 2012	Scoperto dei fondi vincolati 2013	Entrate correnti 2013 (titoli I-III)	
1	Carrara	MS	34 - 01/04/2015	-	-	4.202.100,27	2.848.935,04	4.694.072,72	846.442,51	81.749.192,56
2	Castelnuovo di Garfagnana	LU	78 - 06/05/2015	503.444,08	409.644,78	273.632,84	9.239,48	-	76.244,94	7.725.529,08
3	Coreglia Antelminelli	LU	79 - 06/05/2015	675.965,11	104.433,57	394.145,33	-	388.815,79	-	4.688.546,15
4	Cutigliano	PT	344 - 06/08/2015	-	-	-	1.181.054,28	1.140.384,28	865.734,63	2.814.139,28
5	Fiesole	FI	351 - 06/08/2015	92.517,66	-	-	1.782.118,73	1.409.331,71	757.707,73	17.084.445,48
6	Firenze	FI	121 - 22/05/2015	-	-	-	5.958.581,90	6.041.059,31	33.888.574,89	619.396.876,65
7	Fosciandora	LU	359 - 06/08/2015	102.943,38	135.075,43	103.659,30	51.617,87	26.566,95	8.785,74	820.743,36
8	Galliciano	LU	360 - 06/08/2015	922.703,44	668.018,33	738.364,00	-	-	-	5.478.469,79
9	Licciana Nardi	MS	310 - 06/08/2015	531.501,95	223.116,96	-	-	258.916,86	-	4.633.555,34
10	Lucignano	AR	134 - 22/05/2015	492.155,46	341.842,20	380.099,91	-	-	-	3.744.822,20
11	Molazzana	LU	363 - 06/08/2015	111.637,70	192.141,82	138.795,04	-	-	-	1.237.026,81
12	Mulazzo	MS	311 - 06/08/2015	335.487,61	419.419,69	618.878,32	-	-	28.356,74	2.591.266,00
13	Pescia	PT	346 - 06/08/2015	2.873.638,74	1.718.601,09	1.919.522,21	730.782,27	522.007,17	-	19.211.660,39
14	Piazza al Serchio	LU	366 - 06/08/2015	-	296.674,42	-	538.691,69	375.157,86	222.432,13	2.677.925,79
15	Pietrasanta	LU	29 - 01/04/2015	-	1.278.396,14	1.326.257,73	5.264.067,28	3.895.301,70	6.144.724,94	40.759.102,17
16	Pontremoli	MS	88 - 06/05/215	-	-	-	564.285,34	774.408,94	446.314,52	9.511.315,76
17	San Romano in Garfagnana	LU	368 - 06/08/2015	270.799,27	372.260,35	461.867,23	-	188.154,50	-	2.207.218,85
18	Sesto Fiorentino	FI	125 - 22/05/2015	-	-	-	2.404.140,25	3.178.090,83	8.648.946,64	49.139.911,83
19	Stazzema	LU	370 - 06/08/2015	202.824,73	455.820,49	551.878,69	-	-	-	3.978.984,98
20	Villafranca in Lunigiana	MS	394 - 01/10/2015	-	-	194.750,92	400.000,00	300.000,00	87.939,81	5.141.901,88

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Le difficoltà riscontrate nella gestione dei flussi di cassa, con riferimento ai comuni destinatari di pronuncia specifica sopra elencati, trovano conferma anche nella presenza, per quasi la metà di essi, della grave irregolarità relativa alla vetustà dei residui attivi mantenuti in bilancio. La presenza contestuale delle due problematiche, che sono evidentemente collegate, fa emergere una criticità di fondo legata alla sostanziale difficoltà degli enti nella realizzazione delle entrate proprie che sono destinate direttamente all'attivazione di interventi di spesa. Tali criticità possono essere ricondotte anche alla scarsa efficienza delle operazioni di recupero dell'evasione tributaria messe in atto dagli enti; operazioni che, in molti dei comuni destinatari di questa pronuncia specifica, hanno comportato la realizzazione di una percentuale di riscossione inferiore al 50 per cento dei relativi accertamenti.

Con riferimento ai rilievi relativi al mancato finanziamento dei debiti fuori bilancio, la Sezione ha rilevato 4 casi nel 2013, come nel precedente anno 2012.

**Tab. 5.**

(valori in euro)

<b>Pronunce relative ai debiti fuori bilancio</b>				
	<b>Ente</b>	<b>Prov.</b>	<b>Estremi delibera di pronuncia specifica</b>	<b>Ammontare dei debiti fuori bilancio non finanziati al 31/12/2013</b>
1	Campo nell'Elba	LI	331 - 06/08/2015	1.300,00
2	Marciana	LI	334 - 06/08/2015	163.265,17
3	Villa Basilica	LU	373 - 06/08/2015	108.971,38
4	Prato	PO	407 - 14/10/2015	1.808.843,87

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Un ulteriore fenomeno che si è confermato problematico in diversi enti toscani riguarda la gestione dei residui con particolare riguardo all'elevata vetustà dei residui attivi dei titolo I e III mantenuti in bilancio: per le problematiche legate a tale fenomeno la Sezione ha adottato complessivamente 58 pronunce specifiche.

Tali difficoltà, oltre ad essere collegate a quelle relative alla gestione dei flussi di cassa di cui si è già detto, dovranno essere analizzate alla luce degli effetti delle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui da operare nel più ampio contesto

di adeguamento degli enti locali ai principi contabili armonizzati introdotti dal d.lgs. n. 118/2011. Del riaccertamento straordinario si farà apposita trattazione nel capitolo III della presente relazione al fine di evidenziare i risultati realizzati dagli enti toscani nella fase di avvio dell'armonizzazione contabile.

Con riferimento alle criticità relative alla gestione dei residui, il fenomeno più diffuso riguarda l'elevato ammontare di residui attivi vetusti mantenuti in bilancio, indicatore considerato critico dalla Sezione in quanto possibile sintomo della presenza di poste attive non pienamente esigibili. Al riguardo la Sezione valuta come grave irregolarità la situazione di un ente che presenta una percentuale di residui attivi vetusti, riferiti ai titoli I e III, superiore al 18 per cento del totale dei residui afferenti gli stessi titoli. Gli enti che hanno evidenziato tale fenomeno nel 2013 sono stati 31, numero in linea con il precedente esercizio 2012. Il permanere negli anni di tale criticità, nonostante i numerosi rilievi e le verifiche effettuate dalla Sezione negli esercizi precedenti, mette in evidenza le difficoltà riscontrate dagli enti stessi nella gestione delle poste residuali, nonché nella riscossione dei crediti, in particolare di quelli vetusti.

I comuni interessati da tale rilievo hanno accertato un ammontare complessivo di residui attivi vetusti di quasi 75 milioni, ovvero circa il 30 per cento del complesso delle poste residuali attive dei titoli I e III presenti nei bilanci degli enti risultati critici.

Tab. 6.

(valori in euro)

Pronunce relative alla vetustà dei residui attivi dei titoli I e III						
Ente	Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica	Ammontare residui attivi vetusti titoli I+III	Ammontare dei residui attivi totali titoli I+III	Incidenza % (limite 18%)	
1	Altopascio	LU	77 - 06/05/2015	229.822,73	884.163,78	25,99%
2	Badia Tedalda	AR	342 - 06/08/2015	142.336,17	278.259,78	51,15%
3	Bagni di Lucca	LU	49 - 15/04/2015	916.547,34	2.928.058,44	31,30%
4	Barberino di Mugello	FI	54 - 22/04/2015	1.233.871,38	3.318.016,73	37,19%
5	Campagnatico	GR	293 - 06/08/2015	1.926.472,81	3.210.487,39	60,01%
6	Caprese Michelangelo	AR	131 - 22/05/2015	120.044,74	362.656,83	33,10%
7	Cascina	PI	155 - 25/05/2015	1.257.012,46	3.174.806,27	39,59%
8	Casola in lunigiana	MS	307 - 06/08/2015	114.213,80	458.057,38	24,93%
9	Castelnuovo di Garfagnana	LU	78 - 06/05/2015	828.964,95	3.218.023,83	25,76%
10	Castiglione di Garfagnana	LU	357 - 06/08/2015	218.412,34	585.489,00	37,30%
11	Comano	MS	308 - 06/08/2015	96.916,24	326.965,59	29,64%
12	Cutigliano	PT	344 - 06/08/2015	312.791,45	952.413,50	32,84%
13	Fabbriche di Vallico	LU	358 - 06/08/2015	66.928,36	219.830,98	30,45%
14	Fauglia	PI	378 - 18/08/2015	209.663,40	1.136.743,67	18,44%
15	Firenze	FI	121 - 22/05/2015	50.085.172,13	175.618.246,27	28,52%
16	Fosciandora	LU	359 - 06/08/2015	112.410,59	271.389,46	41,42%
17	Galliciano	LU	360 - 06/08/2015	486.571,34	1.806.325,10	26,94%
18	Grosseto	GR	143 - 25/05/2015	6.891.511,58	22.406.363,37	30,76%
19	Magliano in Toscana	GR	145 - 25/05/2015	911.273,76	1.527.069,06	59,67%
20	Massa	MS	33 - 01/04/2015	3.946.709,35	14.062.076,05	28,07%
21	Molazzana	LU	363 - 06/08/2015	100.235,62	316.667,75	31,65%
22	Montignoso	MS	87 - 06/05/2015	508.777,86	2.644.308,94	19,24%
23	Pieve Fosciana	LU	367 - 06/08/2015	359.179,58	866.840,07	41,44%
24	Porto Azzurro	LI	472 - 27/10/2015	910.444,35	3.215.110,57	28,32%
25	Roccalbegna	GR	150 - 25/05/2015	52.384,12	170.254,95	30,77%
26	Roccastrada	GR	151 - 25/05/2015	950.799,87	2.448.167,81	38,84%
27	Sambuca pistoiese	PT	347 - 06/08/2015	58.946,07	217.156,59	27,14%
28	Sillano	LU	369 - 06/08/2015	193.796,14	459.049,75	42,22%
29	Stazzema	LU	370 - 06/08/2015	515.127,75	2.227.328,32	23,13%
30	Villa Basilica	LU	373 - 06/08/2015	21.885,57	102.720,78	21,31%
31	Villafranca in Lunigiana	MS	394 - 01/10/2015	1.026.514,17	3.122.274,84	32,88%
<b>Totale</b>				<b>74.805.738,02</b>	<b>252.535.322,85</b>	<b>29,62%</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

A questa fattispecie si aggiungono i 24 casi in cui la Sezione ha rilevato la violazione dell'obbligo di accantonamento al fondo svalutazione crediti disposto dall'art. 6, comma 17, d.l. n. 95/2012. Tali casi sono riportati nella seguente tabella, con indicazione, tra

l'altro, dell'ammontare dei residui attivi vetusti, riferiti ai titoli I e III, sul quale ammontare gli enti avrebbero dovuto, salvo le eccezioni previste, calcolare l'accantonamento del fondo svalutazione crediti.

Anche questo fenomeno deve essere riletto alla luce dell'introduzione dei principi armonizzati e del conseguente obbligo, per gli enti locali, di stanziare, nell'ambito del risultato di amministrazione, il fondo crediti di dubbia esigibilità previsto dall'art. 46 del d.lgs. n. 118/2011 a partire dall'esercizio 2015.

**Tab. 7.** (valori in euro)

<b>Pronunce relative al mancato accantonamento del fondo svalutazione crediti di cui all'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012</b>				
	<b>Ente</b>	<b>Prov.</b>	<b>Estremi delibera di pronuncia specifica</b>	<b>Ammontare residui attivi vetusti dei titoli I +III</b>
1	Badia Tedalda	AR	342-06/08/2015	142.336,17
2	Bientina	PI	152-25/05/2015	17.616,53
3	Campagnatico	GR	293-06/08/2015	1.926.472,81
4	Cascina	PI	155-25/05/2015	1.257.012,46
5	Castiglion Fiorentino	AR	529 - 19/11/2015	230.991,61
6	Castiglione di Garfagnana	LU	357-06/08/2015	218.412,34
7	Crespina	PI	375-18/08/2015	13.049,31
8	Fauglia	PI	378-18/08/2015	209.663,40
9	Grosseto	GR	143-25/05/2015	6.891.511,58
10	Isola del Giglio	GR	144-25/05/2015	65.041,75
11	Marciana	LI	334-06/08/2015	212.694,40
12	Marciano della Chiana	AR	135-25/05/2015	66.860,19
13	Massa marittima	GR	147-25/05/2015	309.799,25
14	Montignoso	MS	87-06/05/215	508.777,86
15	Murlo	SI	323-06/08/2015	7.986,08
16	Peccioli	PI	386-18/08/2015	17.190,75
17	Pescaglia	LU	365-06/08/2015	54.380,00
18	Roccalbegna	GR	150-25/05/2015	52.384,12
19	Roccastrada	GR	151-25/05/2015	950.799,87
20	Siena	SI	328-06/08/2015	1.438.240,29
21	Tresana	MS	312-06/08/2015	2.310,43
22	Villa Basilica	LU	373-06/08/2015	21.885,57
23	Villa Collemandina	LU	374-06/08/2015	17.528,67
24	Villafranca in Lunigiana	MS	394 - 01/10/2015	1.026.514,17
<b>Totale</b>				<b>15.659.459,61</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Sussistono inoltre 3 casi residuali in cui la Sezione ha rilevato la mancata richiesta, da parte dell'ente, della reiscrizione nel bilancio regionale o statale dei residui passivi dichiarati perenti dalla Regione o dallo Stato conservando, al contempo, il corrispondente residuo attivo nel rendiconto.

Un ulteriore aspetto su cui la Sezione pone particolare attenzione, nell'ambito del controllo monitoraggio sui rendiconti, riguarda la questione dell'indebitamento degli enti locali.

L'andamento di tale fenomeno infatti rileva, non solo per la sana gestione finanziaria e la tenuta dei bilanci di comuni e province, ma anche con riferimento ai vincoli di finanza pubblica posti a livello nazionale e comunitario.

In particolare, la Sezione si è concentrata su aspetti collegati all'andamento del debito che riguardano sia il rispetto di specifiche normative, sia la valutazione di sostenibilità dello stesso all'interno dei bilanci degli enti locali.

Una prima grave irregolarità rilevata riguarda il rispetto del limite previsto dall'art. 204 del Tuel, limite relativo all'ammontare annuo di spesa per interessi sui prestiti, che non doveva superare, per il 2013, l'8 per cento delle entrate correnti dei primi tre titoli del rendiconto del penultimo anno precedente quello in oggetto.

La Sezione, nell'analizzare questo requisito previsto dalla legge, ha avuto cura, altresì, di considerare se il superamento di quella soglia sia dipeso dall'accensione di nuovi mutui o dal ricorso ad altre forme di indebitamento.

Nel 2013 sono stati individuati 13 enti che hanno presentato tale criticità, numero in diminuzione rispetto ai 18 registrati nel precedente esercizio.

**Tab. 8.** (valori in percentuale)

<b>Pronunce relative al superamento del limite di indebitamento ex art. 204 Tuel</b>				
<b>Ente</b>		<b>Prov.</b>	<b>Estremi delibera di pronuncia specifica</b>	<b>Incidenza percentuale oneri finanziari ex art. 204 del Tuel (limite 8%)</b>
1	Campagnatico	GR	293 - 06/08/2015	8,27%
2	Carrara	MS	34 - 01/04/2015	11,02%
3	Marciano della Chiana	AR	135 - 25/05/2015	9,64%
4	Castiglion Fiorentino	AR	529 - 19/11/2015	8,22%
5	Molazzana	LU	363 - 06/08/2015	9,25%
6	Montignoso	MS	87 - 06/05/215	9,50%
7	San Romano in Garfagnana	LU	368 - 06/08/2015	9,51%
8	Scansano	GR	298 - 06/08/2015	8,24%
9	Sillano	LU	369 - 06/08/2015	8,58%
10	Vergemoli	LU	372 - 06/08/2015	9,70%
11	Villa Collemantina	LU	374 - 06/08/2015	8,62%
12	Villafranca in Lunigiana	MS	394 - 01/10/2015	11,23%
13	Vinci	FI	128 - 22/05/2015	8,98%

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Un altro parametro analizzato dalla Sezione, che rappresenta un indicatore di sostenibilità del debito nel tempo e della rigidità che ne consegue per il bilancio, è rappresentato dall'incidenza del servizio complessivo del debito sulle entrate correnti dell'esercizio di riferimento.

Al riguardo, la Sezione considera come grave irregolarità la presenza di un'incidenza del servizio annuale del debito (costituito dagli interessi e dai ratei di rimborso delle quote di capitale) superiore al 20 per cento delle entrate correnti dell'anno. Solo 4 comuni hanno presentato tale criticità nel 2013, in diminuzione rispetto ai 7 del 2012.

**Tab. 9.** (valori in percentuale)

<b>Pronunce sul superamento del limite del 20 per cento relativo all'incidenza delle operazioni di indebitamento sulle entrate correnti dell'esercizio</b>				
<b>Ente</b>		<b>Prov.</b>	<b>Estremi delibera di pronuncia specifica</b>	<b>Indice di sostenibilità dell'indebitamento</b>
1	Marciano della Chiana	AR	135 - 25/05/2015	24,39%
2	Vergemoli	LU	372 - 06/08/2015	20,29%
3	Villa Basilica	LU	373 - 06/08/2015	21,58%
4	Villafranca in Lunigiana	MS	394 - 01/10/2015	26,45%

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Un elemento di novità che caratterizza l'analisi dei rendiconti 2013 è rappresentato dall'introduzione del d.l. n. 35/2013 recante "Disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli enti territoriali, nonché in materia di versamento di tributi degli enti locali".

Con riferimento agli enti locali, tale decreto ha previsto, all'articolo 1, specifiche misure volte ad incentivare i pagamenti dei debiti della pubblica amministrazione maturati al 31 dicembre 2012, sia mediante l'esclusione dai vincoli del patto di stabilità interno dei pagamenti erogati in conto capitale riferiti alla fattispecie trattata, sia mediante la possibilità, per gli enti locali che non possono far fronte ai pagamenti dei debiti certi liquidi ed esigibili maturati alla data del 31 dicembre 2012, di richiedere alla Cassa depositi e prestiti l'anticipazione di liquidità da destinare ai predetti pagamenti. Tale anticipazione deve essere restituita con un piano di ammortamento a rate costanti, comprensive di quota capitale e quota interessi, con durata fino a un massimo di 30 anni.

Per quanto riguarda gli enti locali toscani, nel 2013 hanno fatto ricorso all'anticipazione messa a disposizione dalla Cassa depositi e prestiti complessivamente 26 comuni.

La sfera applicativa di tale istituto è stata in seguito integrata ed ampliata da d.l. n. 102/2013, dal d.l. n. 66/2014 e in ultimo dal d.l. n. 78/2015, che hanno esteso la possibilità di ricorrere alle anticipazioni di liquidità, prevista originariamente solo per il 2013, anche agli anni 2014 e 2015.

L'utilizzo di tale anticipazione di liquidità ha avuto un notevole impatto sul bilancio degli enti locali, in quanto ha comportato, per quelli che ne hanno usufruito, l'accertamento della relativa entrata nell'ambito del titolo V, cui deve essere associata la spesa da impegnare nel titolo III, riferita al rimborso dell'anticipazione stessa.

Un'analisi più approfondita relativa alla gestione di tale istituto e del relativo impatto sul bilancio degli enti locali toscani verrà effettuata nel paragrafo 6 del presente capitolo. In questa sede si riportano esclusivamente i profili di grave irregolarità

individuati dalla Sezione con riferimento al fenomeno in oggetto ed i comuni che ne sono stati interessati.

La Sezione ha infatti analizzato, nell'ambito del controllo monitoraggio sul rendiconto 2013, l'impatto di tale operazione, di natura straordinaria, sul bilancio di quegli enti che hanno ottenuto l'anticipazione di liquidità, valutandone la neutralità ai fini degli equilibri, nonché la relativa corretta contabilizzazione.

Per la definizione delle problematiche rilevate occorre tenere sempre presente che l'anticipazione di liquidità è nata per consentire agli enti di sopperire alle momentanee difficoltà di cassa e non per garantire una fonte di finanziamento alternativa ai bilanci degli enti. Essa pertanto doveva risultare neutra rispetto agli equilibri di bilancio e non doveva costituire nuovo indebitamento. Perché ciò fosse garantito essa doveva, anche contabilmente, essere trattata analogamente alle altre anticipazioni di cassa.

Tale approccio è stato adottato dalla Sezione nella valutazione dell'impatto che le operazioni di anticipazione hanno prodotto sul risultato di amministrazione e sull'indebitamento.

Con riferimento al risultato di amministrazione, è emersa, quale grave irregolarità, la mancata conciliazione delle anticipazioni di liquidità concesse dalla Cassa depositi e prestiti. In particolare, a seguito di apposita istruttoria, è stato rilevato che 3 comuni (Campi Bisenzio, Capannori e Licciana Nardi), hanno contabilizzato in modo non corretto l'anticipazione di liquidità, in quanto hanno accertato al titolo V dell'entrata l'anticipazione ottenuta, senza provvedere, contestualmente, all'impegno della spesa nell'ambito del titolo III di uscita. L'operazione, pertanto, a giudizio della Sezione, non risultava neutra sul bilancio di detti enti, determinando un risultato di amministrazione non corretto.

Tab. 10.

(valori in euro)

Pronunce relative alla mancata conciliazione delle anticipazioni di liquidità concesse dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013: contabilizzazione non corretta dell'anticipazione di liquidità				
Ente		Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica	Anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa dd.pp.
1	Campi Bisenzio	FI	38 - 01/04/2015	1.875.029,34
2	Capannori	LU	51 - 15/04/2015	1.752.379,82
3	Licciana Nardi	MS	310 - 06/08/2015	559.383,76

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Nei casi dei comuni di Capannori e Licciana Nardi la neutralità dell'operazione, sempre a giudizio della Sezione, non è stata garantita poiché la mancata assunzione dell'impegno di spesa relativo alla restituzione della quota capitale ha determinato la realizzazione di un avanzo di amministrazione non effettivo; e, per tale aspetto, è stata rilevata la grave irregolarità. Tuttavia, in entrambi i casi, la quota di avanzo realizzata è stata vincolata dagli enti per finanziare la successiva restituzione del capitale evitando, in questo modo, un effetto espansivo della spesa.

Diverso, invece, è stato il caso del comune di Campi Bisenzio dove le modalità di contabilizzazione seguite dal comune hanno comportato la realizzazione di una eccedenza della competenza della gestione investimenti che ha contribuito al finanziamento del fondo svalutazione crediti e alla compensazione del risultato negativo della gestione residui derivante principalmente dalla cancellazione di residui attivi non vincolati di parte corrente.

L'avanzo prodotto dall'operazione di anticipazione di liquidità è stato, di fatto, impiegato per ridurre lo squilibrio generato dalla gestione costituendo, pertanto, una fonte di finanziamento del bilancio. Di fatto ciò ha comportato una alterazione dei saldi finanziari realizzati dall'ente e, indirettamente, un effetto espansivo sulla spesa. È in tal senso che la Sezione ha rilevato una grave irregolarità e ha richiesto l'adozione di apposite misure correttive.

Con riferimento all'indebitamento sono stati individuati due profili di grave irregolarità connessi alla gestione delle anticipazioni di liquidità.

Il primo aspetto ha riguardato la non corretta qualificazione dell'operazione poiché gli enti hanno inserito i relativi movimenti finanziari tra le poste dedicate ai mutui e prestiti anziché tra le anticipazioni di cassa. Gli enti hanno poi confermato tale qualificazione in sede di stesura del conto del patrimonio determinando così una erronea variazione dello stock dei debiti di finanziamento.

La Sezione ha pertanto evidenziato che tale operazione, che non doveva costituire in alcun modo fonte di finanziamento per il bilancio dell'ente, doveva essere considerata anche ai fini patrimoniali come un'anticipazione di cassa, senza influire nella definizione dello stock di debito.

Di seguito si riporta l'elenco degli enti per i quali è emersa la grave irregolarità appena descritta, con indicazione dell'ammontare dell'anticipazione di liquidità concessa nell'esercizio 2013.

**Tab. 11.** (valori in euro)

<b>Pronunce relative alla quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio per effetto della non corretta contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti</b>				
<b>Ente</b>		<b>Prov.</b>	<b>Estremi delibera di pronuncia specifica</b>	<b>Anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa dd.pp.</b>
1	Buggiano	PT	103 - 06/05/2015	183.369,49
2	Campi Bisenzio	FI	38 - 01/04/2015	1.875.029,34
3	Camporgiano	LU	356 - 06/08/2015	125.001,96
4	Capannori	LU	51 - 15/04/2015	1.752.379,82
5	Castelnuovo di Garfagnana	LU	78 - 06/05/2015	937.514,66
6	Comano	MS	308 - 06/08/2015	258.583,28
7	Cutigliano	PT	344 - 06/08/2015	100.430,52
8	Fauglia	PI	378 - 18/08/2015	561.511,52
9	Licciana Nardi	MS	310 - 06/08/2015	559.383,76
10	Montignoso	MS	87 - 06/05/2015	1.642.040,32
11	Peccioli	PI	386 - 18/08/2015	314.429,18
12	Pescia	PT	346 - 06/08/2015	4.613.098,14
13	Pietrasanta	LU	29 - 01/04/2015	3.125.048,90
14	Prato	PO	407 - 14/10/2015	11.000.172,10
15	San Giuliano terme	PI	388 - 18/08/2015	4.293.192,16
16	Stazzema	LU	370 - 06/08/2015	437.506,84

17	Villafranca in Lunigiana	MS	394 - 01/10/2015	1.312.520,50
----	--------------------------	----	------------------	--------------

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Il secondo profilo di grave irregolarità rilevato con riferimento all'indebitamento riguarda il comune di Campi Bisenzio, e si riferisce al fatto che le somme iscritte al titolo V dell'entrata, a seguito della concessione dell'anticipazione di liquidità, hanno costituito per l'ente, come detto, una effettiva fonte di finanziamento con la conseguente violazione, in via fattuale, dell'art. 119, comma 6, della Costituzione.

L'istruttoria condotta sul rendiconto 2013 ha infatti rilevato che il saldo positivo prodotto dall'operazione di anticipazione (conseguente al mancato impegno) ha contribuito, in termini di competenza, in parte al finanziamento del fondo svalutazione crediti e in parte alla compensazione delle risultanze negative della gestione residui, con particolare riguardo alle cancellazioni dei residui attivi di parte corrente. Di fatto, quindi, l'anticipazione ha contribuito al finanziamento di spesa corrente comportando una violazione del dettato costituzionale in materia di indebitamento.

**Tab. 12.** (valori in euro)

<b>Pronunce relative al mancato rispetto del vincolo di cui all'art. 119, ultimo comma, Cost. dovuto alla errata contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti</b>				
<b>Ente</b>		<b>Prov.</b>	<b>Estremi delibera di pronuncia specifica</b>	<b>Anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa dd.pp.</b>
1	Campi Bisenzio	FI	38 - 01/04/2015	1.875.029,34

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

## 2.2 - La valutazione delle misure correttive

Gli enti locali destinatari di delibera di pronuncia specifica da parte della sezione regionale di controllo sono tenuti, entro sessanta giorni dalla comunicazione di deposito della stessa, ad adottare provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità riscontrate ed a ripristinare gli equilibri di bilancio, nonché a trasmettere tali provvedimenti alla sezione, come previsto dall'art. 148 bis del Tuel. Successivamente, entro trenta giorni

dal ricevimento, la sezione è tenuta a valutare i provvedimenti adottati e ad esprimersi sull'idoneità degli stessi a rimuovere o a superare le problematiche rilevate. Nel caso di mancata trasmissione o di esito negativo della verifica, la norma prevede la preclusione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

La Sezione Toscana ha avviato la valutazione delle misure correttive a decorrere dalle pronunce di accertamento riferite al rendiconto 2011.

In particolare, la Sezione ha valutato, già da allora, l'adozione di apposite misure correttive, distinguendo le azioni poste in essere per ciascuna grave irregolarità riscontrata. A seguito di tale valutazione, la Sezione ha adottato, per ogni ente, un'apposita deliberazione esprimendosi, per le singole gravi irregolarità, circa l'idoneità o la non idoneità delle stesse. La Sezione ha altresì adottato deliberazioni contenenti la presa d'atto dell'avvio di percorsi i cui esiti saranno verificabili solo negli esercizi successivi ovvero dell'adozione di soluzioni contabili e organizzative che impediscano il reiterarsi delle irregolarità rilevate.

Infine, nel caso in cui l'ente non abbia provveduto alla trasmissione dei provvedimenti correttivi, la Sezione rileva, con apposita deliberazione, l'inottemperanza dell'ente.

La Sezione in sede di controllo monitoraggio sul rendiconto 2013, in ottemperanza al citato art. 148-bis del Tuel e seguendo il modello di controllo appena descritto, ha adottato 231 pronunce specifiche e ha accertato complessivamente 420 profili di grave irregolarità.

Come si avrà modo di analizzare nei successivi paragrafi della presente relazione gli enti per i quali è stata accertata una grave irregolarità sono aumentati nel 2013 in modo considerevole rispetto al controllo monitoraggio sul rendiconto 2012 dove erano 103 gli enti destinatari e 217 i rilievi di grave irregolarità. Tale aumento può essere essenzialmente ricondotto a due aspetti, da un lato l'introduzione di nuovi istituti (ad esempio l'anticipazione di liquidità da parte della Cassa depositi e prestiti) la cui prima applicazione può aver indotto gli enti a violare i vincoli previsti dal legislatore, dall'altro

l'evoluzione dei sistemi di controllo adottati che, negli anni, hanno portato ad un affinamento dei metodi operativi anche sulla base della vasta esperienza acquisita dalla Sezione (è questo il caso del rilievo sulla contabilizzazione dei flussi di cassa vincolati e sul disavanzo sostanziale).

Come detto, per ogni profilo di grave irregolarità riscontrato la Sezione ha richiesto l'adozione di apposite misure correttive, secondo il disposto dall'art. 148-bis, comma 3, del Tuel. A riguardo occorre precisare che non è stata richiesta l'attivazione di misure correttive volte all'eliminazione delle irregolarità riscontrate agli enti che si trovano in procedure straordinarie (riequilibrio pluriennale e dissesto) per i quali la Sezione ha ritenuto di dover valutare l'effettività dell'intervento correttivo nel più ampio quadro di risanamento in cui l'ente opera.

I dati riportati di seguito evidenziano l'esito della valutazione delle misure correttive adottate dagli enti, con riferimento alle 420 pronunce specifiche accertate.

**Tab. 13.**

<b>Esito delle misure correttive sul rendiconto 2013</b>	
<b>Tipologia esito</b>	<b>Numero esiti</b>
Presa d'atto *	335
Inottemperanza	41
Idoneità	14
Non idoneità	3
Rinvio alla valutazione dei piani di riequilibrio o ad altre procedure straordinarie	27
<b>Totale esiti</b>	<b>420</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

\* Di cui n. 102 riguardano la presa d'atto del rinvio all'applicazione dei principi dell'armonizzazione. Si tratta degli enti che hanno segnalato una linea comune di indirizzo, concordata anche con le associazioni di categoria, volta all'analisi approfondita del fenomeno e al successivo adeguamento nell'ambito dei nuovi principi contabili armonizzati.

Analizzando i dati nello specifico, si evidenzia che per 335 pronunce di accertamento la Sezione ha preso atto dei provvedimenti adottati dagli enti, finalizzati ad evitare il ripetersi delle gravi irregolarità negli esercizi futuri. Va a riguardo sottolineato il caso del comune di Villafranca in Lunigiana per il quale la Sezione ha preso atto

dell'intenzione dell'ente di aderire alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale ai sensi dell'art. 243 bis del Tuel.

Solo per 14 pronunce specifiche è stata valutata l'idoneità delle misure messe in atto, mentre in 3 casi è stata valutata la non idoneità dei provvedimenti adottati. Sussistono, poi, ulteriori 41 profili di grave irregolarità a cui non ha fatto seguito la segnalazione dell'adozione di alcun provvedimento correttivo, con la conseguente deliberazione di inottemperanza da parte della Sezione.

Inoltre per 6 enti, caratterizzati da 27 profili di grave irregolarità, non è stata attivata la fase di valutazione delle misure correttive. Si tratta, nello specifico dei comuni di Cutigliano, Buonconvento, Fiesole, Pescia, Porto Azzurro, che hanno aderito alla procedura di riequilibrio pluriennale di cui all'art. 243-bis Tuel, e per i quali la Sezione, come detto, ha deliberato la pronuncia specifica di accertamento ma non ha richiesto l'adozione delle misure correttive ai sensi dell'art. 148-bis Tuel. Per questi enti, infatti, poiché le gravi irregolarità sono da riferire alle problematiche che hanno portato all'adozione del piano di riequilibrio, l'azione correttiva dell'ente è da ricondurre alla procedura straordinaria di risanamento. L'effettività delle misure correttive sarà valutata nell'ambito della procedura straordinaria con la verifica della realizzazione degli obiettivi intermedi previsti nei piani di riequilibrio.

Una considerazione analoga va fatta per il comune di Castiglion Fiorentino che, avendo dichiarato il dissesto finanziario, è stato assoggettato al controllo per il rendiconto 2013 ma non all'ordinaria fase di adozione e valutazione degli interventi correttivi poiché tali interventi sono da ricondurre alla procedura straordinaria ancora in atto.

Nella tabella seguente si riporta il dettaglio delle tipologie di pronunce specifiche deliberate dalla Sezione, con l'indicazione dell'esito della valutazione delle conseguenti misure correttive adottate dagli enti.

Tab. 14.

Analisi degli esiti della valutazione delle misure correttive relative alle gravi irregolarità accertate sul rendiconto 2013						
	Presi d'atto	Inottemperanza	Idoneità	Non idoneità	Rinvio alla valutazione dei piani di riequilibrio o ad altre procedure straordinarie	Totale pronunce per tipologia
<b>Risultato di amministrazione</b>						
Disavanzo di amministrazione	5				3	8
Risultato negativo della gestione di competenza e saldo negativo elevato della parte corrente (superiore al 2 per cento entrate destinate alla parte corrente).	2				0	2
Disavanzo sostanziale.	22	2	1		6	31
Mancata conciliazione e/o non corretta allocazione delle partite in conto terzi e/o delle anticipazioni di cassa e/o di altre movimentazioni di fondi.	2	1	1		1	5
Mancata conciliazione delle anticipazioni di liquidità concesse dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 con conseguenti effetti sulla definizione del risultato di amministrazione.	2		1			3
Mancata contabilizzazione delle movimentazioni relative all'anticipazione di tesoreria.	8				1	9
Contabilizzazione delle entrate riscosse dal concessionario al netto dell'aggio dovuto	13	3				16
Mancata e/o non corretta contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione.	2					2
Non integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione.	169*	10	3		4	186
Mancato rispetto del limite 75 per cento dei permessi a costruire destinati a spese correnti. - Non corretta determinazione della quantificazione della quota vincolata e disponibile nel risultato di amministrazione	10		3			13
Mancato finanziamento dei debiti fuori bilancio riconosciuti nell'esercizio o di debiti fuori bilancio ancora da riconoscere.	1	3			0	4
Mancato rispetto del vincolo di destinazione dei proventi da sanzioni amministrative pecuniarie per violazione del codice della strada.	5	4			1	10

Presenza consistente di residui attivi vetusti dei titoli I e III.	26	3			2	31
Mancato accantonamento, nell'ambito del risultato di amministrazione, del fondo svalutazione crediti.	15	6		2	1	24

<b>Analisi degli esiti della valutazione delle misure correttive relative alle gravi irregolarità accertate sul rendiconto 2013</b>						
	<b>Presenza d'atto</b>	<b>Inottemperanza</b>	<b>Idoneità</b>	<b>Non idoneità</b>	<b>Rinvio alla valutazione dei piani di riequilibrio o ad altre procedure straordinarie</b>	<b>Totale pronunce per tipologia</b>
<b>Risultato di amministrazione</b>						
Mancata adozione di iniziative per il mantenimento e/o la reiscrizione dei residui passivi perenti in presenza di elevati residui vetusti.	2				1	3
Impiego di anticipazioni di tesoreria non rimborsate al termine di ciascun esercizio e/o di fondi aventi specifica destinazione per spese di parte corrente, non ricostituiti al termine dell'esercizio.	13	3		1	3	20
<b>Capacità di indebitamento</b>						
Mancato rispetto del vincolo previsto dall'art. 119, ultimo comma, Cost.	1					1
Superamento del limite previsto dall'art. 204 Tuel.	12				1	13
Consistenza dei debiti di finanziamento superiore al 150 per cento rispetto alle entrate correnti dello stesso esercizio in presenza di un risultato contabile di gestione positivo.	1				0	1
Incidenza complessiva del costo del debito sul bilancio corrente superiore al 20 per cento.	3	1			0	4
Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio per errata contabilizzazione dell'anticipazione concessa ai sensi del d.l. n. 35/2013.	8	2	5		2	17
Acquisizione di un contratto derivato avvenuta in violazione del d.l. n. 112/2008, convertito con legge n. 133/2008.	1					1
<b>Patto di stabilità interno</b>						
Mancato rispetto del atto di stabilità interno	1				0	1
Mancata conciliazione e/o non corretta allocazione in bilancio delle risorse dell'ente.	1				0	1
<b>Spesa di personale</b>						
Mancato rispetto del limite di spesa di cui all'art. 1, commi 557 e 562, l. n. 296/2006.	10	1			1	12
Quantificazione della spesa di personale non attendibile ai fini della verifica del rispetto del limite di spesa di cui all'art. 1, commi 557/562 della l. n. 296/2006.		2				2
<b>Totale</b>	<b>335</b>	<b>41</b>	<b>14</b>	<b>3</b>	<b>27</b>	<b>420</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

\* Di cui n. 102 si riferiscono alla presa d'atto del rinvio all'applicazione dei principi dell'armonizzazione e riguardano gli enti che hanno segnalato una linea comune di indirizzo, concordata anche con le associazioni di categoria, volta all'analisi approfondita del fenomeno e al successivo adeguamento nell'ambito dei nuovi principi contabili armonizzati.

Di seguito si riporta il dettaglio degli enti destinatari delle deliberazioni di valutazione delle misure correttive, con l'indicazione dei singoli profili di gravi irregolarità per cui è stata deliberata, rispettivamente, l'idoneità, la non idoneità e l'inottemperanza. Per i restanti profili, la Sezione ha deliberato la presa d'atto delle misure correttive adottate (335 profili) o ha rinviato le valutazioni alle fasi del controllo relative alle procedure straordinarie di risanamento (27 profili).

Tab. 15.

Valutazione di idoneità delle misure correttive							
Ente	Provincia	Risultato di amministrazione					Capacità di indebitamento
		Disavanzo sostanziale	Mancata conciliazione e/o non corretta allocazione delle partite in conto terzi e/o delle anticipazioni di cassa e/o di altre movimentazioni di fondi	Mancata conciliazione delle anticipazioni di liquidità concesse dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 con conseguenti effetti sulla definizione del risultato di amministrazione	Non integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione	Mancato rispetto del limite 75 per cento dei permessi a costruire destinati a spese correnti. Non corretta determinazione della quantificazione della quota vincolata e disponibile nel risultato di amministrazione	Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio per errata contabilizzazione dell'anticipazione concessa ai sensi del d.l. n. 35/2013.
Buggiano	PT						1
Campiglia marittima	LI				1		
Capannori	LU			1		1	1
Chiesina uzzanese	PT					1	
Comano	MS						1
Marciana marina	LI		1				
Montecarlo	LU	1					
Montignoso	MS						1
Quarrata	PT				1		
San Giuliano terme	PI						1
San Marcello pistoiese	PT				1		
Tresana	MS					1	

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

**Tab. 16.**

<b>Valutazione di non idoneità delle misure correttive</b>			
<b>Ente</b>	<b>Provincia</b>	<b>Risultato di amministrazione</b>	
		<b>Mancato accantonamento, nell'ambito del risultato di amministrazione 2013, del fondo svalutazione crediti</b>	<b>Impiego di anticipazioni di tesoreria non rimborsate al termine di ciascun esercizio e/o di fondi aventi specifica destinazione per spese di parte corrente, non ricostituiti al termine dell'esercizio</b>
Cascina	PI	1	
Isola del Giglio	GR	1	
Sesto Fiorentino	FI		1

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Tab. 17.

Valutazione di inottemperanza delle misure correttive													
Ente	Provincia	Risultato di amministrazione								Capacità di indebitamento		Spesa del personale	
		Disavanzo sostanziale	Mancata conciliazione e/o non corretta allocazione delle partite in conto terzi e/o delle anticipazioni di cassa e/o di altre movimentazioni di fondi	Contabilizzazione delle entrate riscosse dal concessionario al netto dell'aggio dovuto	Non integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione	Mancato finanziamento dei debiti fuori bilancio riconosciuti nell'esercizio o dei debiti fuori bilancio ancora da riconoscere	Mancato rispetto del vincolo di destinazione dei proventi da sanzioni amministrative pecuniarie per violazione del codice della strada	Presenza consistente di residui attivi vetusti	Mancato accantonamento, nell'ambito del risultato di amministrazione, del fsc	Impiego di anticipazioni di tesoreria non rimborsate al termine di ciascun esercizio e/o di fondi aventi specifica destinazione per il pagamento di spese correnti	Incidenza complessiva del costo del debito sul bilancio corrente superiore al 20%	Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio per errata contabilizzazione dell'anticipazione d.l. n. 35/2013	Mancato rispetto del limite di spesa art. 1, co 557 e 562, l. n. 296/2006
Badia Tedalda	AR					1	1	1					1
Bientina	PI	1			1			1					
Capoliveri	LI				1								
Capraia isola	LI				1	1							
Foiano della Chiana	AR				1								
Lajatico	PI				1								
Licciana Nardi	MS			1					1				
Lucignano	AR								1			1	
Manciano	GR				1								
Marciana	LI					1	1	1					
Peccioli	PI				1			1			1		
Pontremoli	MS								1				
Prato	PO	1			1	1	1				1		
Rio nell'Elba	LI		1										
Roccalbegna	GR			1			1	1					
Talla	AR				1								
Vagli di sotto	LU				1								1
Villa Basilica	LU			1		1	1	1		1			

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Con particolare riferimento ai profili per cui è stata deliberata l'inottemperanza ovvero la non idoneità delle relative misure correttive adottate, si evidenzia che il già citato art. 148-bis, comma 3 del Tuel, dispone la preclusione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

La Sezione, a seguito delle valutazioni in merito ai rilievi di grave irregolarità, quali il disavanzo di amministrazione (formale e sostanziale), i debiti fuori bilancio non finanziati dall'ente e i debiti ancora da riconoscere per i quali non fossero stati individuati idonei accantonamenti, ha richiesto che gli enti disponessero la preclusione dei programmi di spesa.

I provvedimenti appena richiamati hanno interessato tre comuni che, a seguito dell'accertamento di disavanzi formali e sostanziali registrati al 31 dicembre 2013, non hanno provveduto all'individuazione di idonee linee di finanziamento ovvero non hanno adottato alcun provvedimento correttivo. L'ammontare complessivo delle limitazioni di spesa disposte dalla Sezione è stato di 294.363,01 euro.

**Tab. 18.** (valori in euro)

<b>Enti per cui è stato previsto il blocco della spesa a seguito della valutazione delle misure correttive sul rendiconto 2013</b>		
<b>Ente</b>	<b>Provincia</b>	<b>Importo</b>
Bientina	PI	172.831,23
Marciana	LI	12.560,40
Villa Basilica	LU	108.971,38
<b>Totale</b>		<b>294.363,01</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

### **3 - I principali aggregati analizzati in relazione al risultato di amministrazione**

L'analisi dei questionari relativi al rendiconto 2013 inviati alla Sezione ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167, della l. n. 266 del 23 dicembre 2005, è stata effettuata in considerazione degli appositi "criteri per l'esame dei rendiconti degli enti locali relativi all'esercizio finanziario 2013", approvati dalla Sezione con la deliberazione n. 171/2014.

Tale deliberazione definisce, come detto, i principali fenomeni considerati gravi, in relazione ai relativi effetti nel lungo periodo e ai rischi possibili sul conseguimento e il mantenimento degli equilibri di bilancio.

La Sezione, nell'ambito dell'attività di controllo, come peraltro già sottolineato nelle deliberazioni n. 171/2014<sup>1</sup> e n. 7/2015, ha considerato particolarmente significativi gli elementi costitutivi del risultato di amministrazione, anche con specifico riferimento alla loro corretta quantificazione. Va inoltre sottolineata l'importanza della puntuale definizione delle componenti libere e vincolate del risultato di amministrazione, in assenza delle quali si potrebbero generare situazioni patologiche negative difficilmente governabili e risolvibili con gli strumenti ordinari a disposizione delle amministrazioni locali.

Il controllo effettuato nel tempo dalla Sezione ha peraltro evidenziato che, tra le varie tipologie di gravi irregolarità rilevate, i fenomeni che incidono sul risultato di amministrazione degli enti locali rappresentano quelli maggiormente diffusi.

Nell'ambito di questa tipologia di criticità si evidenzia, in primo luogo, che 8 enti sono stati destinatari di apposita pronuncia specifica di accertamento sul rendiconto 2013 a causa della presenza di un disavanzo formale di amministrazione, disavanzo che varia da un valore minimo di 232 mila euro per il comune di Barga, a un valore massimo di 5,4 milioni, per il comune di Pietrasanta, come riportato già in precedenza nella tabella n. 2 del presente capitolo. Tra gli enti che hanno rilevato tale criticità sono presenti anche alcuni dei comuni (Buonconvento e Pescia) che hanno aderito alla procedura di riequilibrio pluriennale di cui all'art. 243 bis del Tuel.

Più numerosi sono i comuni che presentano un disavanzo sostanziale, ovvero fondi di natura vincolata, erosi nel corso dell'esercizio o dei precedenti esercizi, che non

---

<sup>1</sup> Il disavanzo di amministrazione formale costituisce un fenomeno grave di per sé, indipendentemente dalle cause che l'hanno generato, mentre il disavanzo di amministrazione sostanziale, oltre a evidenziare la non corretta composizione del risultato accertato è particolarmente grave in quanto comporta un utilizzo improprio di fondi aventi un vincolo di specifica destinazione, e prospetta criticità negli equilibri di bilancio, se questi vengono garantiti con quote di avanzo effettivamente non disponibili. In merito a tale ultimo profilo, si evidenzia che, pur accertando un risultato di amministrazione positivo, l'ente di trova "di fatto" in una situazione di disavanzo e sarà tenuto a reperire, negli esercizi successivi alla manifestazione del fenomeno, le risorse libere necessarie a ricostituire i vincoli non rispettati. I due fenomeni sopra richiamati sono, dunque, considerati negativi in quanto espressione di situazioni patologiche, perciò da affrontare con immediate ed efficaci misure correttive.

risultano ricostituiti alla fine dell'anno, a causa dell'insufficienza dell'ammontare dei fondi non vincolati. Nello specifico, si rileva un risultato di amministrazione negativo sotto il profilo sostanziale, pur in presenza di un saldo formalmente positivo, se la sommatoria dei tre fondi vincolati (fondi vincolati, compreso il fondo svalutazione crediti, fondi per il finanziamento di spese in conto capitale e fondi di ammortamento) è superiore al risultato di amministrazione formalmente accertato dall'ente, in quanto una quota di essi è stata impiegata per finanziare spese di natura non vincolata e non è stata ricostituita al termine dell'esercizio. Il disavanzo sostanziale corrisponde, quindi, all'eventuale differenza tra l'avanzo formale e la somma algebrica dei fondi di natura vincolata. Per un'analisi di dettaglio del presente fenomeno si rimanda alla precedente relazione sulla finanza locale, approvata dalla Sezione con deliberazione n. 7/2015, che all'interno dell'allegato A.1.1), contiene un'approfondita disamina del fenomeno in oggetto.

Il fenomeno del “disavanzo sostanziale”, è stato peraltro formalmente introdotto dai nuovi principi contabili che, come si avrà modo di evidenziare nel paragrafo dedicato al tema, hanno equiparato il saldo negativo della “parte disponibile” al disavanzo di amministrazione.

I comuni per i quali è stato rilevato un disavanzo sostanziale al termine dell'esercizio 2013 sono 31 (come già riportato nella tabella 3 del presente capitolo), per un ammontare complessivo di disavanzo quantificato dalla Sezione in 63,7 milioni. Tra i vari enti critici, quelli che hanno registrato disavanzi sostanziali di importo maggiore sono Prato (32,2 milioni), Pietrasanta (6,5 milioni) e Pescia (3,3 milioni). Il comune di Prato costituisce un caso particolare in quanto, essendo uno degli enti sperimentatori dei nuovi principi contabili armonizzati, ha registrato un disavanzo sostanziale collegato all'accantonamento, nell'ambito del risultato di amministrazione 2013, del “fondo crediti di dubbia esigibilità”, previsto dai nuovi principi contabili nella misura pari all'importo minimo quantificato secondo le procedure indicate dai principi stessi.

Va citato inoltre il comune di Villafranca in Lunigiana per il quale la Sezione ha accertato un disavanzo sostanziale di 1,4 milioni a fronte di un bilancio di parte corrente

di 5,1 milioni. Tale disavanzo assume un rilievo particolare per la sua incidenza sul bilancio corrente (il disavanzo è pari a circa il 30 per cento delle entrate correnti), che ha reso non più praticabili soluzioni di tipo ordinario, imponendo all'ente di ricorrere alla procedura straordinaria di riequilibrio finanziario.

Tra gli enti che hanno registrato un disavanzo sostanziale al termine del 2013 sono inoltre presenti i comuni di Buonconvento, Fiesole, Pescia, Porto Azzurro e Cutigliano che hanno fatto ricorso alla procedura di riequilibrio pluriennale prevista dall'art. 243 bis del Tuel.

La Sezione, nell'ambito della propria attività di controllo, ha focalizzato l'attenzione su tre elementi di particolare rilievo che, oltre a costituire il presupposto per l'individuazione di gravi irregolarità nei bilanci degli enti, hanno consentito, negli anni, di individuare quei fenomeni che, pur non avendo già manifestato specifici effetti negativi sul bilancio dell'ente, possono comportare rischi futuri sugli equilibri di bilancio, ovvero ostacolare il conseguimento degli obiettivi generali di finanza pubblica.

La Sezione, quindi, per valutare la tenuta dell'equilibrio finanziario nel lungo periodo, esamina il risultato dell'esercizio attraverso le componenti significative nella determinazione del risultato stesso: la gestione di parte corrente, la gestione residui, la gestione di cassa.

La gestione della *parte corrente* viene valutata alla luce dell'equilibrio della stessa in sede di rendiconto, ovvero dell'effettiva copertura delle spese correnti con le entrate della stessa natura. La Sezione rileva una grave irregolarità qualora l'ente esaminato presenti un risultato negativo nella gestione di competenza e un saldo negativo "elevato" nella parte corrente, ovvero un saldo negativo che superi la soglia del 2 per cento rispetto alle entrate destinate al finanziamento delle spese correnti. Per quanto riguarda il rendiconto 2013, tale fattispecie si è verificata solo in due casi: Dicomano e Rapolano Terme. Il fenomeno risulta in diminuzione rispetto ai precedenti esercizi.

In riferimento alla *gestione dei residui*, la Sezione valuta come elemento di grave irregolarità la presenza rilevante di residui attivi vetusti nei titoli I e III di entrata. Più precisamente la criticità è rilevata quando l'ammontare dei residui vetusti risulta

superiore al 18 per cento del totale dei residui dei medesimi titoli I e III dell'entrata (riferito esclusivamente alla gestione in conto residui, ovvero alle poste residuali afferenti agli anni 2012 e precedenti). Per il 2013 sono considerati vetusti i residui attivi costituiti in anni precedenti il 2009.

L'elevata vetustà dei residui viene considerata un fattore di criticità in quanto solleva dubbi sulla veridicità e attendibilità delle partite attive mantenute in bilancio e, di conseguenza, sul risultato di amministrazione accertato, e costituisce un potenziale pericolo per la tenuta degli equilibri dei bilanci futuri, nel caso gli stessi residui si rivelassero di difficile esazione o del tutto inesigibili. Proprio con riguardo ai residui di difficile esazione, un'ulteriore grave irregolarità rilevata si riferisce al mancato accantonamento, nell'ambito del risultato di amministrazione, del un fondo svalutazione crediti ai sensi dall'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012 e s.m.i. Il mancato accantonamento del fondo in oggetto, nei termini previsti dalla citata norma, oltre a costituire una violazione di legge, pregiudica il mantenimento dell'equilibrio finanziario nel lungo periodo. Se, infatti, a fronte di residui attivi vetusti, e quindi incerti nell'effettiva realizzazione, non si adottano forme di tutela, l'equilibrio finanziario dell'ente potrebbe non essere garantito nel momento in cui i residui risulteranno effettivamente inesigibili.

L'accantonamento previsto per legge risulta inoltre propedeutico alla creazione del fondo crediti di dubbia esigibilità introdotto dai nuovi principi contabili armonizzati del d.lgs. n. 118/2011, a regime a partire dal 2015. Gli enti che hanno evidenziato gravi irregolarità sulla gestione dei residui sono stati 43.

L'attenzione costante della Sezione alle criticità connesse alla gestione residui ha indotto gli enti, nel corso degli anni, a porre in essere interventi correttivi volti a rimuovere gli elementi di criticità riferiti a questo aspetto. Ciò, come si vedrà in seguito, ha permesso agli enti di affrontare, con maggiore consapevolezza e forse con qualche tutela in più, la fase di avvio del processo di armonizzazione. Conoscere la propria situazione finanziaria effettiva, per la quale a seguito dell'applicazione dei nuovi principi contabili si è reso necessario l'accantonamento al fondo crediti dubbia

esigibilità, e avere in alcuni casi già disposto accantonamenti al fondo svalutazione crediti, ha, probabilmente, in parte attutito gli effetti comunque importanti della fase di avvio dell'armonizzazione.

È pur vero che le modalità di determinazione del fondo svalutazione crediti sono diverse da quelle del fondo crediti dubbia esigibilità che, basandosi sull'andamento delle riscossioni degli anni precedenti ed essendo riferite a tutte le poste attive mantenute in bilancio, hanno avuto un impatto decisamente maggiore sui bilanci degli enti rispetto all'istituto del fondo svalutazione crediti.

Con riguardo alla *gestione di cassa*, la Sezione ha considerato una grave irregolarità, oltre al mancato rispetto dei parametri di legge e alla non corretta contabilizzazione delle movimentazioni di cassa, la presenza, nel triennio 2011-2013, di anticipazioni di tesoreria non rimborsate al termine di ciascun esercizio e/o di fondi aventi specifica destinazione utilizzati per spese di parte corrente e non ricostituiti al termine dell'esercizio. Il fenomeno è considerato grave poiché indicativo di una sostanziale difficoltà nella gestione dei flussi di cassa e per i riflessi sul bilancio dell'ente legati ai costi connessi all'esposizione bancaria e per i possibili rischi di tenuta finanziaria. Un'ulteriore criticità su cui la Sezione si è soffermata, nel controllo sul rendiconto 2013, è rappresentata dalla non integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa vincolati, relativi alle entrate a specifica destinazione. La Sezione infatti, per il rendiconto 2013, ha ampliato la propria attività di controllo in considerazione sia delle informazioni aggiuntive presenti nei relativi questionari, sia delle tensioni di cassa più volte riscontrate che costituiscono una potenziale "minaccia" per la tenuta degli equilibri complessivi degli enti.

Le difficoltà di cassa si sono rivelate essere uno dei principali elementi critici emersi nel corso dell'esame dei rendiconti riferiti all'esercizio 2013 poiché hanno interessato 203 enti.

I fenomeni appena descritti relativi al risultato di amministrazione, e in particolare alla gestione corrente, alla gestione residui e alla gestione di cassa, vengono analizzati dalla Sezione anche in quanto costituiscono gli aspetti principali della valutazione delle

condizioni di disequilibrio strutturale e di pre-dissesto di un ente. Questi fenomeni, inoltre, se monitorati nel tempo e segnalati agli enti, rappresentano, per questi, indicatori utili ad evitare il ricorso ad azioni più incisive, come ad esempio la procedura di riequilibrio pluriennale prevista dall'art. 243 bis del Tuel, ovvero, nei casi più gravi, la dichiarazione di dissesto.

L'analisi dei parametri sopra rappresentati risulta di particolare utilità se si valuta la loro interconnessione: la contemporanea presenza, nello stesso esercizio, di più indicatori, può essere sintomo di grave squilibrio. Ad esempio, la presenza di anticipazioni di tesoreria non rimborsate per più anni può essere la manifestazione contabile di una grave difficoltà nelle riscossioni (di imposte, tributi o trasferimenti) ma anche il sintomo di un accumularsi di crediti di dubbia esigibilità e di scarsa liquidità. Tale sofferenza di cassa diventa ancora più critica se coesiste con una rigidità nella spesa, dovuta, ad esempio, a un costo del debito particolarmente elevato.

L'andamento nel tempo del risultato di amministrazione conseguito dagli enti locali toscani, considerato sia a livello aggregato, sia in relazione alle sue singole componenti, rappresenta uno strumento utile al fine di valutare la salute finanziaria degli enti e i principali aspetti di criticità del bilancio. Oltre ad alcuni dati aggregati (ad esempio quello riferito al risultato di amministrazione) che appaiono sostanzialmente positivi e addirittura in miglioramento nel 2013, come verrà esposto nel successivo paragrafo, risulta necessario analizzare congiuntamente una pluralità di aspetti, con riferimento ai differenti profili di grave irregolarità individuati dalla Sezione, quali la gestione residui, la gestione di cassa e l'indebitamento. Questa operazione consente di rappresentare una prima mappatura delle principali aree di rischio finanziario che caratterizzano gli enti locali toscani. Tale analisi sarà oggetto del successivo paragrafo 3.

#### **4 - Principali indicatori di gravi criticità: il risultato di amministrazione, la gestione dei residui, la gestione di cassa e l'indebitamento**

Occorre preliminarmente evidenziare che la lettura dei dati di seguito riportata non tiene conto di eventuali fenomeni erratici o straordinari che si possono essere manifestati

nel corso del 2013 e che possono rendere il dato non pienamente rappresentativo del fenomeno sottostante.

Analizzando nel dettaglio le singole componenti del risultato di amministrazione, rappresentate dalla gestione di competenza, dalla gestione dei residui e dal risultato degli esercizi precedenti, si evidenzia come il 2013 rappresenti il primo anno in cui tali componenti risultano di segno positivo per tutte le categorie di enti analizzate (comuni di piccole, medie, grandi dimensioni e amministrazioni provinciali).

Il risultato della *gestione di competenza* (accertamenti meno impegni) ha registrato complessivamente una diminuzione di 18 milioni (passando da 96 milioni del 2012 a 78 milioni del 2013). Con riferimento a tale comparto va notato che dal 2012 esso è passato da una situazione complessivamente deficitaria (84 milioni nel 2010 e 47 nel 2011) a una positiva (96 milioni nel 2012) confermata, come detto, anche per l'esercizio 2013. Positiva, seppur in lieve flessione rispetto al 2012, anche la *gestione residui*, pari a 137 milioni. A tali aggregati vanno aggiunti gli avanzi di amministrazione degli esercizi precedenti per circa 538 milioni che gli enti sembra non abbiano utilizzato nel corso dell'esercizio 2013.

Il dato disaggregato mostra che il risultato positivo della gestione residui, che come si vedrà nel paragrafo relativo ai primi risultati relativi all'introduzione dei nuovi principi contabili può nascondere elementi di fragilità, si concentra nei comuni di medie e grandi dimensioni. I comuni con popolazione superiore a 5 mila abitanti passano infatti da 28 milioni nel 2012 a 44 milioni nel 2013 mentre i capoluoghi passano da 3 milioni del 2012 a 46 milioni nel 2013. Tale aspetto, in parte legato all'applicazione dei principi dell'armonizzazione negli enti sperimentali, deve essere ricollocato nel complesso quadro in cui le amministrazioni hanno operato nel corso degli ultimi anni, caratterizzato essenzialmente dall'incertezza nell'applicazione delle norme in costante evoluzione e dalla difficoltà nella realizzazione delle risorse accertate.

Il risultato della *gestione di competenza* si conferma positivo anche per il 2013, seppure in riduzione rispetto al 2012 (l'aggregato passa da 96 milioni nel 2012 a 78 nel 2013). Analogamente a quanto rilevato per il comparto residui, anche la gestione di

competenza può dipendere dall'incertezza nell'applicazione delle norme riferite soprattutto all'imposta sugli immobili e dal passaggio alla Tares, che ha comportato la definizione di tariffe tali da garantire la copertura complessiva del costo del servizio di raccolta e smaltimento rifiuti.

Tab. 19.

(valori in euro)

<b>Composizione del risultato di amministrazione. Serie storica 2010-2013</b>				
	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti</b>				
Risultato di amministrazione	27.437.098	29.238.879	36.115.332	50.639.801
<i>di cui</i>				
Risultato gestione di competenza (accertamenti - impegni)	-14.064.562	-5.219.489	-993.460	8.597.154
Risultato gestione dei residui	8.311.137	7.021.270	7.808.164	5.925.566
Avanzo/disavanzo esercizi precedenti (applicato e non applicato) (*)	33.190.523	27.437.098	29.300.628	36.115.332
<b>Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti</b>				
Risultato di amministrazione	123.380.882	120.178.522	167.196.489	217.650.370
<i>di cui</i>				
Risultato gestione di competenza (accertamenti - impegni)	-10.298.000	-26.259.128	18.623.681	5.731.181
Risultato gestione dei residui	25.655.391	23.056.769	28.322.509	44.722.701
Avanzo/disavanzo esercizi precedenti (applicato e non applicato) (*)	108.023.491	123.380.882	120.250.299	167.196.489
<b>Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti (**)</b>				
Risultato di amministrazione	45.859.319	54.618.681	113.105.809	205.191.269
<i>di cui</i>				
Risultato gestione di competenza (accertamenti - impegni)	-15.218.782	-1.137.226	55.527.872	45.953.961
Risultato gestione dei residui	13.334.494	9.896.589	2.959.256	46.131.499
Avanzo/disavanzo esercizi precedenti (applicato e non applicato)	47.743.606	45.859.319	54.618.681	113.105.809
<b>Amministrazioni provinciali (***)</b>				
Risultato di amministrazione	93.327.374	99.433.261	222.309.913	281.200.964
<i>di cui</i>				
Risultato gestione di competenza (accertamenti - impegni)	-45.368.293	-14.533.614	23.206.702	17.938.778
Risultato gestione dei residui	33.212.792	20.639.501	99.669.950	40.952.273
Avanzo/disavanzo esercizi precedenti (applicato e non applicato)	105.482.875	93.327.374	99.433.261	222.309.913
<b>Totale enti locali toscani</b>				
Risultato di amministrazione	290.004.673	303.469.344	538.727.542	754.682.404
<i>di cui</i>				
Risultato gestione di competenza (accertamenti - impegni)	-84.949.637	-47.149.457	96.364.795	78.221.074
Risultato gestione dei residui	80.513.814	60.614.129	138.759.878	137.732.039
Avanzo/disavanzo esercizi precedenti (applicato e non applicato)	294.440.495	290.004.673	303.602.869	538.727.542

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

(\*) Per il 2012, il dato relativo all'ammontare dell'avanzo/disavanzo proveniente dagli esercizi precedenti non corrisponde all'ammontare dell'avanzo di amministrazione 2011 in quanto, tra il 2011 ed il 2012, cambia la composizione dei comuni inferiori e superiori a 5.000 abitanti, a seguito del passaggio del Comune di Fosdinovo dalla prima alla seconda categoria di enti.

(\*\*) Per i comuni di Prato e Livorno, enti sperimentatori dei nuovi principi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011, il risultato di amministrazione comprende il fondo pluriennale vincolato. Il fondo pluriennale vincolato, considerando complessivamente i due comuni, è pari, per il 2012, a 27.386.104 euro e, per il 2013, a 97.677.174 euro.

(\*\*\*) Per la Provincia di Firenze, ente sperimentatore dei nuovi principi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011, il risultato di amministrazione comprende il fondo pluriennale vincolato. Il fondo pluriennale vincolato è pari, per il 2012, a 84.394.944 euro e, per il 2013, a 102.674.205 euro.

Esaminando il dato a livello di singole categorie, i comuni di piccole dimensioni (con popolazione inferiore a 5.000 abitanti) registrano un miglioramento del risultato di amministrazione nel 2013 rispetto al 2012, dovuto all'andamento positivo del saldo della gestione di competenza (+9,5 milioni rispetto al 2012). Infatti numerosi comuni passano da un saldo di competenza negativo registrato nel 2012 ad un saldo positivo nel 2013.

L'analisi dei dati dall'esercizio 2010 al 2013 evidenzia un costante miglioramento del risultato della gestione di competenza. Il 2013 è il primo esercizio del quadriennio considerato in cui il saldo risulta positivo. In questo esercizio, inoltre, aumenta, rispetto al 2012, il numero dei comuni che registra un risultato positivo di competenza: numero che passa da 76 comuni (ovvero il 56,7 per cento del totale dei comuni di piccole dimensioni) a 93 comuni (ovvero il 69 per cento del totale).

Per quanto riguarda i comuni di medie dimensioni (con popolazione superiore a 5.000 abitanti), l'inversione di tendenza del saldo della gestione di competenza si è registrata nell'esercizio 2012, primo anno in cui il saldo stesso è risultato positivo. Nel 2013, invece, a fronte di una consistente riduzione del saldo della gestione di competenza si evidenzia un miglioramento del risultato dalla gestione dei residui, il cui saldo si incrementa di 16,4 milioni rispetto al 2012, con un conseguente effetto positivo sul risultato di amministrazione complessivo. Il dato della gestione residui è influenzato in particolare dai comuni di Forte dei Marmi e Sesto Fiorentino caratterizzati da un aumento del saldo di circa 5 milioni ciascuno, rispetto al 2012. Gli altri comuni presentano variazioni più contenute. Tale andamento positivo compensa, come detto, il peggioramento del risultato di competenza, dovuto, tra l'altro, all'aumento della spesa corrente il cui andamento è stato anche influenzato dalla compartecipazione degli enti alla costituzione del fondo di solidarietà comunale.

Su un totale di 141 enti con popolazione superiore a 5.000 abitanti, i comuni che registrano un saldo positivo diminuiscono, passando da 90 del 2012 a 76 del 2013: tale andamento risulta di segno inverso rispetto a quello registrato dai comuni di piccole dimensioni.

Sempre con riferimento ai comuni di medie dimensioni, il risultato di amministrazione 2013 risulta influenzato dall'elevato ammontare dell'avanzo proveniente dagli esercizi precedenti (applicato e non applicato) pari a complessivi 167 milioni. Tale componente, che era dipesa dall'aumento della gestione di competenza, e, in particolare dall'effetto positivo legato all'aumento delle entrate correnti, non è stato di fatto impiegato nell'esercizio 2013 per garantire gli equilibri di competenza.

L'incremento della gestione di competenza registrato nel 2012, confluito nel risultato di amministrazione, si ritrova, infatti, nell'esercizio successivo nell'ambito della voce "Avanzo esercizi precedenti". L'andamento era già stato analizzato dalla Sezione nel precedente referto sulla finanzia locale di cui alla deliberazione n. 7/2015.

L'esercizio 2013 presenta, come detto, un saldo positivo della gestione di competenza e della gestione dei residui. A questo si somma l'avanzo di amministrazione proveniente dagli esercizi precedenti il 2013, che non è stato utilizzato dal complesso degli enti per il raggiungimento degli equilibri di bilancio in considerazione dei risultati positivi della gestione di competenza e della gestione dei residui.

La trasposizione del risultato positivo proveniente dal 2012 nell'ambito del risultato di amministrazione 2013, evidenzia, inoltre, come le maggiori entrate registrate nel 2012 non si siano tradotte in maggiori spese di analogo ammontare nemmeno nel corso dell'esercizio 2013. Infatti, la differenza positiva rilevata, evidente nel risultato di amministrazione 2012, viene mantenuta nel bilancio 2013, non essendo stata utilizzata nel corso dell'esercizio per compensare eventuali risultati negativi della gestione di competenza o della gestione dei residui.

Il fenomeno appena descritto risulta presente anche con riferimento ai comuni di grandi dimensioni (capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti). Questi ultimi, considerati a livello aggregato, registrano un ammontare relativo alla componente "avanzo degli esercizi precedenti" superiore di 58,5 milioni rispetto al 2012.

L'andamento di tale categoria di enti risulta tuttavia di difficile lettura, in quanto è influenzato, da una parte, dalle diverse modalità di contabilizzazione utilizzate dai comuni di Livorno e Prato, in sperimentazione dal 2012 (con riferimento soprattutto

alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui); dall'altra, da specifici fenomeni che caratterizzano in particolare la gestione 2013, quali ad esempio la situazione del comune di Viareggio che ha dichiarato, nel successivo esercizio 2014, il dissesto finanziario.

In ogni caso, anche per questa categoria di enti, la gestione di competenza e la gestione dei residui, avendo chiuso con un saldo positivo, non hanno reso necessario l'utilizzo della componente di avanzo proveniente dagli esercizi precedenti per il raggiungimento degli equilibri.

Considerando in particolare la gestione di competenza, questa registra una diminuzione, in linea con i comuni di medie dimensioni e in controtendenza rispetto ai comuni di piccole dimensioni. Tale andamento dipende dal risultato del comune di Viareggio (che peggiora di 13 milioni rispetto al 2012) e dal comune di Pisa (che passa da un risultato di -774 mila euro nel 2012 a -9,9 milioni nel 2013<sup>2</sup>). Tali risultati negativi sono compensati solo in parte dal comune di Livorno (ente in sperimentazione), il cui risultato migliora nel biennio considerato di 8 milioni, passando da 18 milioni nel 2012 a 26 milioni nel 2013. Per questo comune, come per il comune di Prato, va comunque osservato che il risultato della gestione di competenza considera nella voce "impegni" esclusivamente il dato relativo agli impegni assunti e imputati all'esercizio e non anche gli impegni assunti nell'esercizio ma da reimputare negli esercizi successivi che, in termini concettuali, costituiscono pur sempre obbligazioni assunte dall'ente. Il valore da attribuire dunque al risultato di amministrazione deve tenere conto anche di tali voci se si vuole valutare la spesa complessivamente contratta dagli enti.

In considerazione di quanto detto, l'effettivo andamento della spesa relativa agli enti di grandi dimensioni non può essere valutato senza tenere conto di tale aspetto.

Analizzando i dati aggregati del comparto dei comuni di grandi dimensioni si registra un saldo finanziario di amministrazione (comprensivo del fondo pluriennale vincolato) pari a 113 milioni nel 2012 e 205 milioni nel 2013 con un aumento che

---

<sup>2</sup> L'esercizio 2013 è caratterizzato da una estinzione anticipata di prestiti per 6,9 milioni finanziata con l'avanzo di amministrazione pregresso.

conferma la tendenza già rilevata per le altre fasce demografiche. Se tuttavia, il dato dei comuni di grandi dimensioni viene depurato del fondo pluriennale vincolato, relativo ai comuni in sperimentazione negli esercizi 2012 e 2013, il risultato di amministrazione effettivo dell'esercizio 2012 scende a 85.719.705 euro e quello del 2013 si attesta a 107.515.095 euro.

Considerando quanto complessivamente emerso circa l'andamento del risultato di amministrazione e delle sue componenti (risultato della gestione di competenza e della gestione residui) il 2013 può essere definito come un anno di transizione poiché caratterizzato da fenomeni che hanno reso particolarmente incerta l'attività di programmazione e gestione dei comuni.

Una prima problematica da evidenziare è legata all'evoluzione della normativa in materia di imposta municipale sugli immobili che, unitamente alla determinazione del trasferimento compensativo dovuto dallo Stato a seguito della mancata tassazione dell'abitazione principale, non ha permesso agli enti una corretta programmazione delle politiche di entrata. In linea generale gli enti hanno potuto conoscere le risorse da accertare solo alla fine dell'esercizio in esame.

I bilanci degli enti sono stati, inoltre, influenzati dalle dinamiche connesse alla soppressione del fondo sperimentale di riequilibrio e all'introduzione del fondo di solidarietà comunale. Infatti gli strumenti appena richiamati hanno seguito logiche diverse: il primo sostituiva sostanzialmente i trasferimenti correnti dallo Stato, mentre il secondo, alimentato dagli enti stessi in relazione alla capacità contributiva dell'imposta municipale unica, è stato successivamente ridistribuito dallo Stato secondo specifici criteri perequativi. La differente modalità di determinazione dei due istituti non li ha resi necessariamente sovrapponibili in termini quantitativi.

I mutamenti di normativa appena richiamati farebbero supporre, a livello teorico, un effetto compensativo fra le entrate tributarie e i trasferimenti statali correnti. Tale effetto non risulta tuttavia evidente poiché, come osservato a livello nazionale dalla Sezione delle autonomie nell'ambito del referto sulla finanza locale (deliberazione n. 8

del 4 febbraio 2016), potrebbe essere stato superato dall'utilizzo della leva fiscale o dal potenziamento dei criteri di determinazione della base imponibile.

Va inoltre rilevato che il 2013 ha visto l'istituzione di un nuovo ed unico tributo relativo al servizio di gestione dei rifiuti denominato Tares (tassa rifiuti e servizi) che ha sostituito le precedenti TARSU, TIA1 e TIA2. La nuova tassa introdotta si caratterizza per l'obbligo di assicurare la copertura integrale dei costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, caratteristica già presente nel regime tariffario ma non necessariamente nella determinazione della TARSU.

Questa caratteristica, che di per sé potrebbe aver determinato un aumento del gettito negli enti che non garantivano l'equivalenza tra il tributo e il costo del servizio, si è associata anche alla reintroduzione in bilancio dell'entrata per gli enti che avevano in precedenza provveduto alla completa esternalizzazione del servizio (compresa la riscossione del tributo).

L'introduzione della nuova tassa, che ha determinato a livello aggregato un incremento sia delle entrate correnti che delle relative spese, potrebbe essere risultata neutrale sul saldo della gestione corrente dei singoli enti ovvero aver comportato un miglioramento del saldo stesso in quelle realtà in cui la copertura del costo del servizio era parziale.

Un'ulteriore novità normativa introdotta nel 2013 riguarda l'estensione dei vincoli relativi al patto di stabilità interno ai comuni con popolazione compresa tra 1.000 e 5.000 abitanti. Ciò potrebbe aver indotto questi enti ad avere un atteggiamento più prudentiale con riferimento alla gestione di competenza poiché, migliorare il saldo di parte corrente, consentiva più agevolmente di rispettare gli obiettivi programmati.

La coesistenza e concomitanza dei fenomeni sopra descritti ha influenzato, seppur in modo non sempre univoco, le risultanze conseguite dai comuni toscani per l'anno 2013 rendendo di difficile interpretazione l'evoluzione prospettica della situazione finanziaria degli enti.

Per quanto riguarda il settore provinciale, si evidenzia una diminuzione del saldo della gestione in conto residui pari a 58,7 milioni rispetto al 2012. Tale risultato è

influenzato dal riaccertamento straordinario dei residui operato della provincia di Firenze sia nell'esercizio 2012 che nell'esercizio 2013. Infatti, a seguito dell'adesione alla sperimentazione, la provincia di Firenze ha effettuato due operazioni di riaccertamento straordinario: la prima, nel 2012, ha comportato un risultato pari a 87.050.855,11 euro; la seconda, operata nel successivo esercizio 2013, ha comportato un saldo pari a 25.563.567,83 euro.

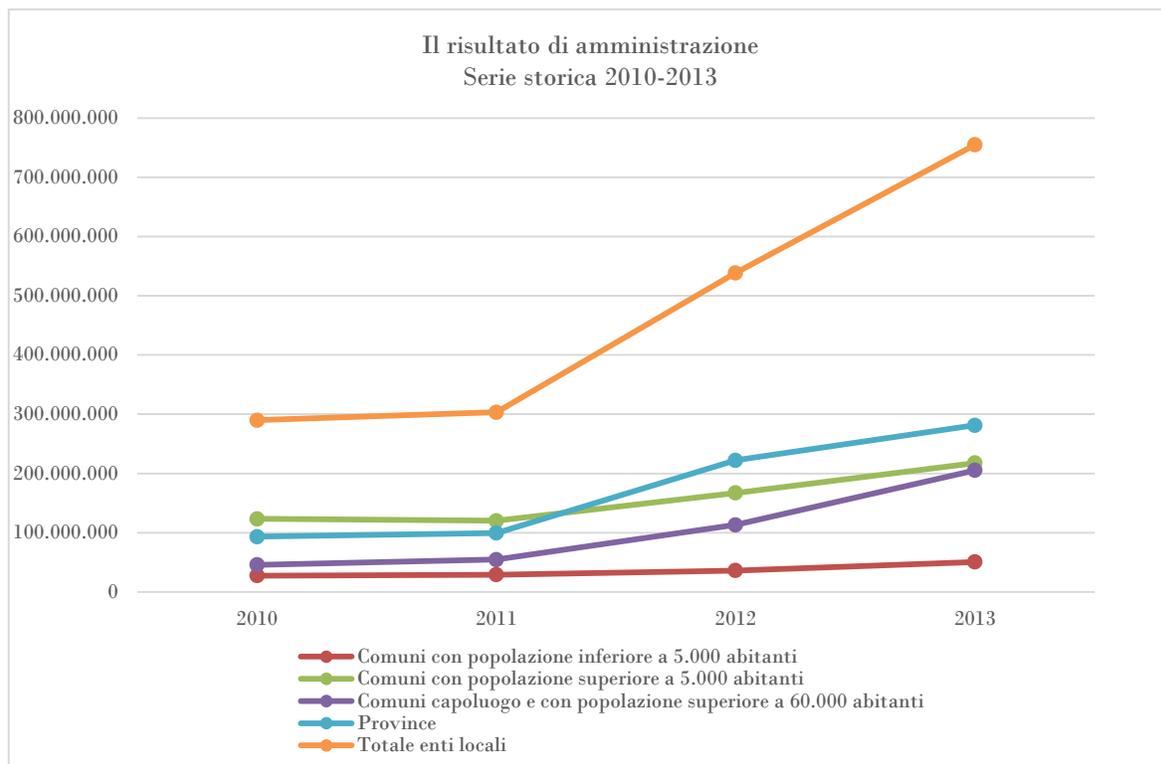
Analogamente a quanto precisato con riferimento ai comuni superiori a 60.000 abitanti, anche in questo caso, considerando il risultato di amministrazione complessivo delle amministrazioni provinciali al netto del fondo pluriennale vincolato stanziato dalla provincia di Firenze il risultato scende a 137.914.969 euro per il 2012 ed a 178.526.759 euro per il 2013.

In conclusione si osserva che il risultato di amministrazione degli enti locali toscani passa da un avanzo di 538,7 nel 2012 a uno di 754,7 nel 2013, con un aumento di 216 milioni (che fa seguito al miglioramento di 235 milioni già registrato tra il 2011 e il 2012). Tale andamento è dovuto, oltre agli elementi di novità che hanno caratterizzato l'esercizio 2013 come sopra descritti, anche al risultato degli esercizi precedenti, con particolare riferimento a quello accertato nel 2012 che risente dell'effetto dell'introduzione dell'IMU e che, come detto, non è stato utilizzato nemmeno nel corso del 2013.

Un ulteriore fenomeno che ha influenzato l'andamento dei saldi è costituito dalle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui effettuate dagli enti sperimentatori dei nuovi principi contabili armonizzati

Depurando il dato complessivo del comparto degli enti locali toscani dalla quota riferita al fondo pluriennale vincolato, costituito per effetto della sperimentazione, il risultato di amministrazione passa, per il 2012, da 538.727.542 euro a 426.946.493 euro e, per il 2013, da 754.682.404 euro a 554.332.025 euro. Anche analizzando l'andamento al netto del citato fondo pluriennale vincolato, si registra comunque in incremento del risultato tra il 2012 ed il 2013.

Tale incremento è dovuto al saldo positivo della gestione di competenza registrato dagli enti locali toscani nel complesso (78,2 milioni), che si somma alla gestione dei residui ed all'avanzo derivante dagli esercizi precedenti.



Per completare la disamina dei saldi finanziari conseguiti dagli enti locali toscani si riportano di seguito i dati riferiti all'andamento della gestione corrente negli anni 2007-2013, con la suddivisione per singole categorie di enti.

Il 2012 rappresenta il primo anno in cui, sia i comuni medi che quelli di maggiori dimensioni, conseguono un saldo della gestione corrente positivo.

Nel successivo esercizio 2013 si evidenzia un ulteriore incremento della grandezza in oggetto per i comuni con popolazione superiore a 60.000 abitanti e per i comuni di piccole dimensioni. I comuni di medie dimensioni, pur mantenendo un saldo positivo, registrano un peggioramento del saldo di parte corrente.

Con riferimento al comparto provinciale, si evidenzia un miglioramento della situazione corrente influenzata direttamente dalle risultanze accertate dalla provincia di Firenze, il cui saldo passa da -4 milioni nel 2012 a 26,8 milioni nel 2013. Tale tendenza dipende in particolare dalla diminuzione delle spese correnti (- 23 milioni rispetto al 2012, considerate al netto degli impegni confluiti nel FPV), e delle spese per rimborso prestiti (-6 milioni), solo parzialmente compensate dalla diminuzione delle entrate correnti (-8 milioni).

Come già detto, la diminuzione della provincia di Firenze dipende anche dall'introduzione dei principi armonizzati in conseguenza dei quali si imputa all'esercizio solo la parte di spesa che viene a scadenza nell'esercizio e si rimanda al futuro la parte di impegni non scaduti. Per capire l'influenza che tale meccanismo può aver avuto sui dati nel biennio basta evidenziare che la quota di impegni confluiti nel fondo 2012 è stata pressoché nulla, mentre nel 2013 si è attestata a circa 29 milioni.

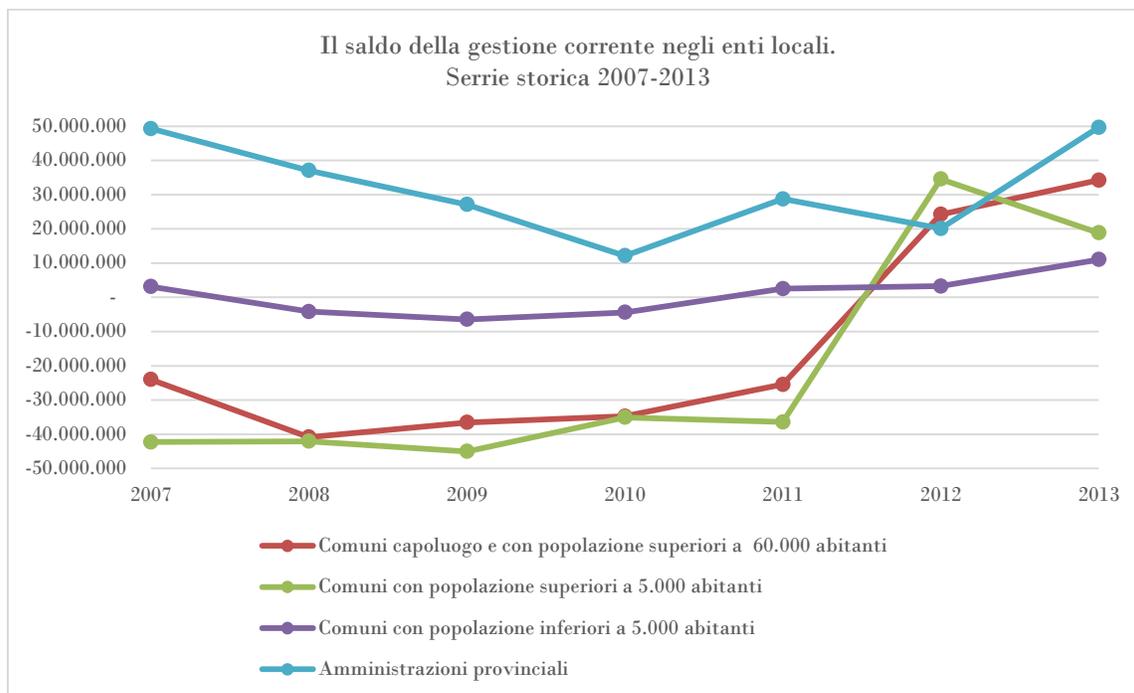
Tab. 20.

(valori in euro)

Il saldo della gestione corrente. Serie storica 2007-2013							
Entrate correnti (titoli I, II, III) su spese correnti (titoli I, III limitatamente al rimborso della quota capitale mutui*)							
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Comuni capoluogo e con popolazione superiori a 60.000 abitanti	-24.026.056	-40.855.244	-36.551.967	-34.742.100	-25.469.610	24.220.263	34.220.629
Comuni con popolazione superiori a 5.000 abitanti	-42.283.556	-42.067.621	-45.023.985	-35.088.396	-36.433.596	34.529.464	18.845.987
Comuni con popolazione inferiori a 5.000 abitanti	3.111.017	-4.185.907	-6.458.859	-4.384.955	2.500.292	3.282.804	11.009.387
Amministrazioni provinciali	49.256.391	37.070.782	27.098.198	12.153.178	28.747.006	20.088.333	49.642.957

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

(\*) Il dato riportato è quello del titolo III depurato dell'intervento I "rimborso per anticipazione di cassa" e, dove esistente, della quota di mutui e prestiti estinti anticipatamente con ricorso a nuovo indebitamento o con utilizzo dell'avanzo di amministrazione.



Analizzando le singole componenti del saldo della gestione corrente separatamente per la parte di entrata e per quella di spesa, si evidenzia che gli accertamenti di competenza, contabilizzati nei titoli I, II e III, registrano un andamento crescente nel periodo considerato, andamento evidente in particolare nel biennio 2012-2013 e nei comuni di medie e grandi dimensioni.

Nel 2013 il trend risulta crescente per tutto il comparto comunale, con un importante aumento, pari a 354.771.943 euro, per i comuni superiori a 5.000 abitanti e a 190.740.459 euro per i comuni capoluogo.

Lo stesso andamento si evidenzia nel confronto fra gli esercizi 2011 e 2012: l'incremento degli accertamenti di natura corrente, rispetto al 2011, risulta anche qui particolarmente evidente per i comuni di medie e grandi dimensioni (incremento pari a 106.343.074 euro per i comuni superiori a 5.000 abitanti ed a 132.004.571 euro per i comuni capoluogo).

L'andamento dell'equilibrio di parte corrente deve essere analizzato alla luce delle considerazioni già svolte per il saldo di gestione complessivo (modifica del regime IMU, introduzione della Tares).

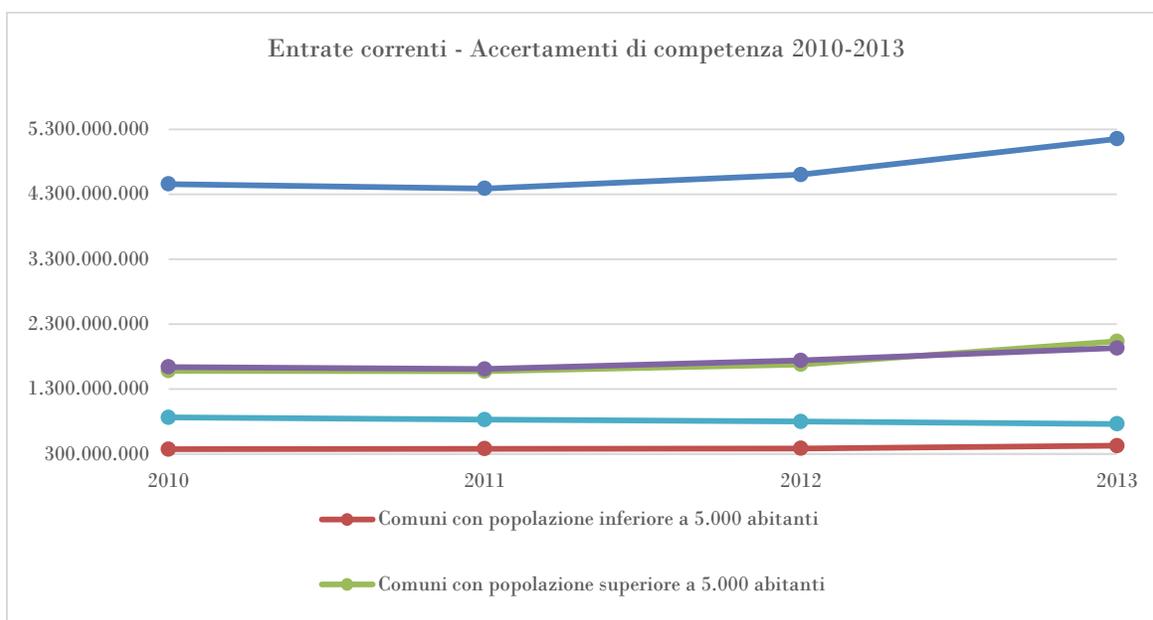
Di contro, le entrate correnti destinate alle amministrazioni provinciali registrano una lenta e continua diminuzione. Tale aspetto verrà analizzato nel successivo capitolo dedicato alle amministrazioni provinciali.

**Tab. 21.**

(valori in euro)

Accertamenti delle entrate correnti. Serie storica 2010-2013				
	2010	2011	2012	2013
Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti	372.960.579	380.656.045	384.516.000	426.870.780
Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti	1.580.562.827	1.571.976.398	1.678.319.472	2.033.091.415
Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti	1.640.459.430	1.607.292.275	1.739.296.846	1.930.037.305
Amministrazioni provinciali	861.688.392	828.645.604	799.655.445	762.462.550
<b>Totale enti locali</b>	<b>4.455.671.229</b>	<b>4.388.570.322</b>	<b>4.601.787.762</b>	<b>5.152.462.050</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.



Con riguardo all'andamento della spesa corrente, i dati riportati nella tabella seguente evidenziano come questa resti pressoché costante negli anni, registrando solo un incremento nel 2013, esercizio in cui tale componente aumenta per il comparto comunale e diminuisce per quello provinciale. L'aumento più consistente riguarda i comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti.

Nonostante l'aumento delle entrate correnti registrato nel comparto comunale nel biennio 2012-2013, le relative spese correnti non aumentano con la stessa intensità. Queste ultime, infatti, evidenziano un incremento più moderato nel 2012, rispetto alle relative entrate, incremento che si intensifica nel 2013, quando la variazione positiva delle spese, per i comuni di grandi dimensioni, risulta in linea con quella delle relative entrate correnti.

In conclusione, l'analisi dell'andamento delle principali grandezze contabili mette in risalto i seguenti fenomeni: per quanto riguarda il 2012, l'introduzione dell'Imu ha comportato un aumento delle entrate non compensato da un analogo aumento di spesa corrente, provocando un incremento del saldo della gestione corrente. Le maggiori entrate verificatesi nel 2012 non si sono tradotte in spesa erogata dai comuni, ma sono confluite nel risultato di amministrazione dell'esercizio. Con riferimento al successivo anno 2013, l'aumento di entrate e spese correnti, di analoga entità, dipende in particolare dall'introduzione a regime della Tares.

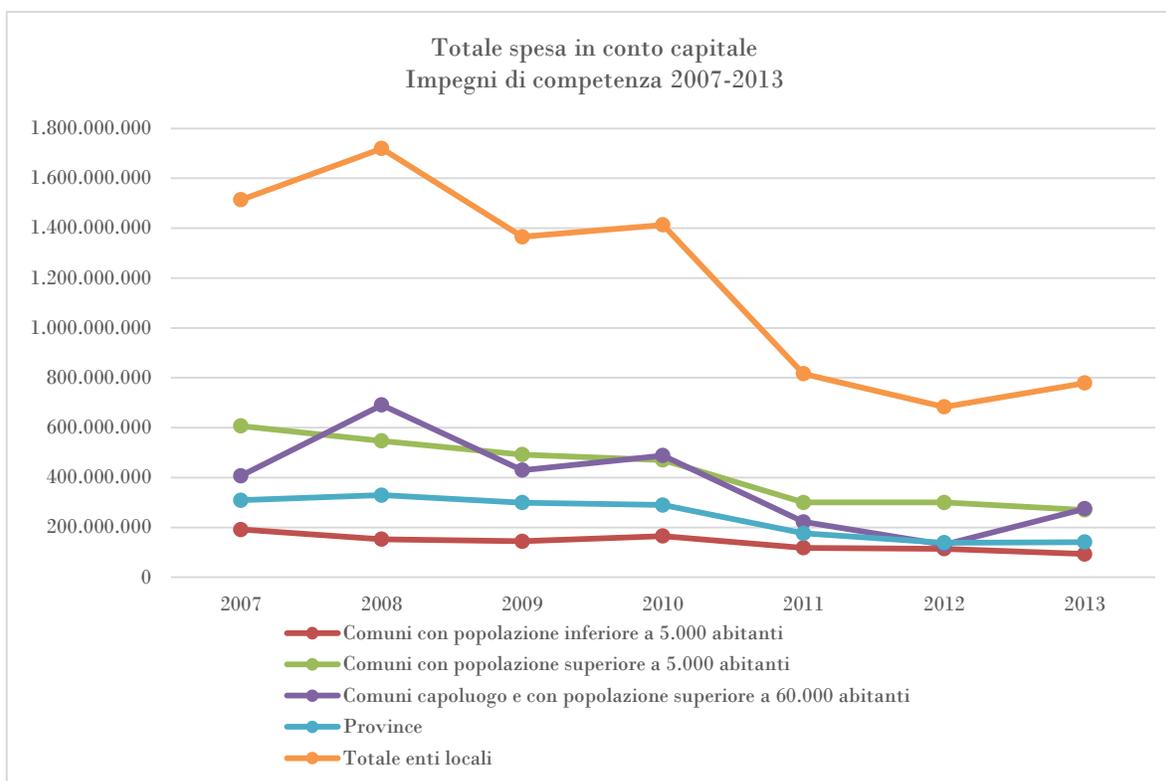
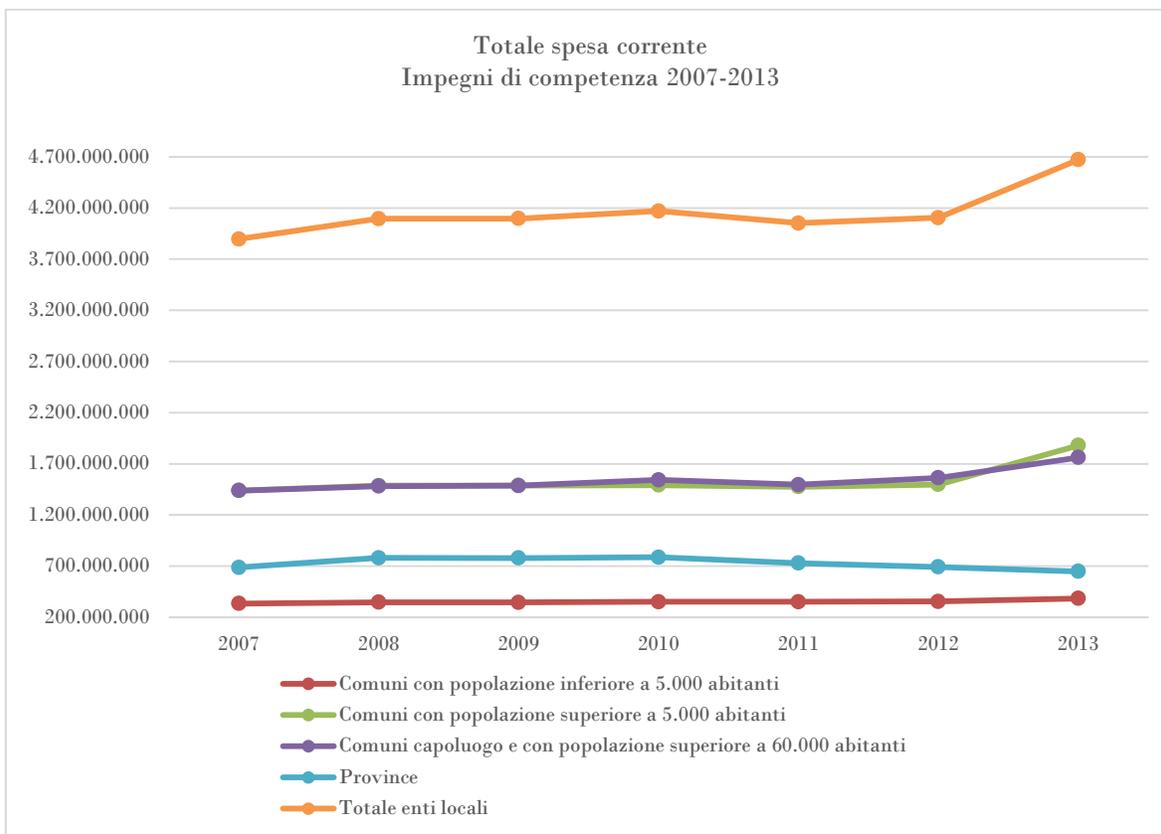
Tab. 22.

(valori in euro)

Spesa corrente e spesa in conto capitale (impegni). Serie storica 2007-2013							
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti</b>							
Spesa corrente	333.678.782	346.859.008	345.049.853	350.385.764	351.295.155	353.493.136	383.492.026
Spesa c/capitale	191.692.354	152.540.560	144.520.473	165.128.232	118.262.801	114.285.258	93.478.600
<b>Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti</b>							
Spesa corrente	1.438.281.303	1.486.502.098	1.487.077.674	1.491.279.989	1.476.107.680	1.497.273.501	1.879.845.151
Spesa c/capitale	606.625.895	546.726.049	491.951.763	470.044.959	299.688.124	299.775.538	269.713.325
<b>Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti (*)</b>							
Spesa corrente	1.438.259.997	1.481.905.437	1.485.775.172	1.542.809.892	1.495.886.316	1.562.617.734	1.760.970.126
Spesa c/capitale	406.874.767	691.195.686	429.229.016	488.345.449	221.805.785	130.650.087	274.763.137
<b>Amministrazioni provinciali (*)</b>							
Spesa corrente	686.191.246	780.654.708	778.661.564	786.368.325	729.524.905	692.027.977	648.091.061
Spesa c/capitale	308.815.549	329.040.582	299.343.814	289.444.394	176.022.674	138.457.634	141.251.596
<b>Totale enti locali</b>							
Spesa corrente	3.896.411.328	4.095.921.251	4.096.564.263	4.170.843.970	4.052.814.057	4.105.412.348	4.672.398.364
Spesa c/capitale	1.514.008.564	1.719.502.876	1.365.045.065	1.412.963.034	815.779.383	683.168.517	779.206.659

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

(\*) Per i comuni di Prato e Livorno (ricompresi nella categoria "Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti") e per la Provincia di Firenze (ricompresa nella categoria "Amministrazioni provinciali"), che rappresentano gli enti sperimentatori dei nuovi principi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011, gli impegni di spesa sono considerati al netto della quota confluita nel Fondo pluriennale vincolato.



Andamento inverso registra la spesa per investimenti, che diminuisce per i comuni di piccole e medie dimensioni mentre aumenta nei comuni di grandi dimensioni (comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti).

Infatti, dopo una forte e continua diminuzione registrata tra il 2010 ed il 2012, nel 2013 gli impegni di parte capitale complessivi registrano una lieve ripresa, dovuta al comparto dei comuni di grandi dimensioni.

L'aumento degli impegni relativi agli investimenti risulta pari, a 96,5 milioni tra il 2012 ed il 2013 per il complesso degli enti locali toscani.

I principali enti che influenzano l'andamento positivo delle spese per investimenti, nell'ambito della categoria dei comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti, sono rappresentati dai comuni di Prato e Firenze. Gli interventi si riferiscono, in via principale, per il comune di Prato a spese per viabilità circolazione stradale e servizi connessi; per il comune di Firenze, a spese per l'acquisizione di beni immobili nel settore teatrale e delle attività culturali.

Per quanto riguarda le province il trend risulta in continua diminuzione dal 2007 al 2012, mentre nel 2013 si evidenzia un leggero miglioramento delle spese per investimenti che si attestano a 141 milioni.

Se, tuttavia, si analizzano i dati di dettaglio dell'amministrazioni provinciali si registra una diminuzione degli impegni per investimenti in 6 province su 10 per totale di 45 milioni, compensata dal saldo positivo di tre amministrazioni, pari a 17 milioni, e da quello realizzato dalla provincia di Firenze pari a 30 milioni.

Tra i risultati negativi si evidenziano in particolare quelli conseguiti dalla provincia di Pistoia (- 17 milioni rispetto al 2012) e dalla provincia di Arezzo (-11 milioni).

Il risultato conseguito dalla provincia di Firenze deve necessariamente essere rivalutato alla luce degli effetti derivanti dall'applicazione dei nuovi principi contabili che hanno avuto certamente un ruolo nella consistente diminuzione degli impegni per spese di investimento tra il 2011 e il 2012 e che producono effetti, per la reimputazione di una parte degli impegni, anche sul 2013.

Infatti, la sperimentazione ha comportato e comporta a regime, l'iscrizione tra gli impegni dell'esercizio solo delle obbligazioni che scadono nell'esercizio stesso, al netto delle obbligazioni che, seppur assunte, scadono in esercizi successivi. Con riferimento alla provincia di Firenze gli importi non impegnati nell'esercizio ma confluiti nel fondo pluriennale vincolato in quanto con scadenza negli esercizi successivi, sono particolarmente elevati sia per il 2012 (18,5 milioni) sia per il 2013 (66,8 milioni). Il dato riferito al comparto provinciale sconta, pertanto, a partire dal 2012, la differente metodologia di contabilizzazione, che risulta particolarmente incisiva per le spese di parte capitale. Il fenomeno spiega, ma solo in parte, la diminuzione degli impegni registrata nell'ultimo biennio che deve essere quindi riferita anche ad una effettiva riduzione delle spese di investimento.

Analoghe considerazioni devono essere fatte per il comparto relativo ai comuni con più di 60.000 abitanti dove sono compresi due enti sperimentatori (comuni di Prato e Livorno), per i quali i dati riferiti alle spese per investimento confluite nel fondo pluriennale vincolato sono di importo notevolmente inferiore rispetto alla provincia di Firenze (pari a circa 10 milioni per ciascun ente nel 2012 e a meno di 1 milione ciascuno nel 2013) con un'incidenza più ridotta sull'andamento degli impegni di parte capitale del relativo comparto.

La Sezione, all'interno della propria attività di controllo, pone particolare attenzione anche alle singole tipologie che compongono la spesa degli enti locali, individuando nella spesa per interessi passivi su mutui e prestiti e nella spesa di personale, determinata ai sensi dell'art. 1, commi 557 e 562, l. n. 296/2006, le due componenti di spesa corrente più problematiche poiché caratterizzate da un elevato grado di rigidità. Queste ultime, infatti, rappresentano un impegno fisso e obbligatorio a cui l'ente deve necessariamente far fronte e risultano difficilmente comprimibili in assenza di interventi strutturali sul bilancio.

L'analisi delle due componenti di spesa sopra citate rappresenta, pertanto, un indicatore utile a valutare la rigidità del bilancio corrente e, di conseguenza, i margini di

manovra di cui le amministrazioni dispongono per programmare e attuare gli interventi di spesa necessari alla realizzazione delle funzioni proprie dell'ente.

Tali tipologie di spesa se rapportate alle entrate correnti, evidenziano l'effettivo grado di sostenibilità rispetto alle risorse del bilancio corrente dell'ente.

Tab. 23.

(valori in euro e in percentuale)

La rigidità della spesa corrente nel biennio 2012-2013									
Incidenza della spesa di personale e per interessi e della spesa per rimborso prestiti									
Rendiconto 2012									
	Totale spese per il personale (A)	Spese per interessi passivi (B)	Totale spesa rigida (A+B)	Spesa corrente (C) (**)	Incidenza spesa rigida sul totale spesa corrente (A+B)/C	Spesa per rimborso di prestiti (E) (*)	Entrate correnti (D)	Sostenibilità della spesa rigida (A+B)/D	Sostenibilità della spesa rigida (A+B+E)/D
Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 ab.	426.147.009	65.215.494	491.362.503	1.562.617.734	31,44%	152.458.849	1.739.296.846	28,25%	37,02%
Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti	407.809.604	67.380.395	475.190.000	1.497.273.501	31,74%	146.516.507	1.678.319.472	28,31%	37,04%
Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti	93.374.513	16.705.140	110.079.653	353.493.136	31,14%	27.740.060	384.516.000	28,63%	35,84%
<b>Totale comuni</b>	<b>927.331.126</b>	<b>149.301.029</b>	<b>1.076.632.155</b>	<b>3.413.384.371</b>	<b>31,54%</b>	<b>326.715.416</b>	<b>3.802.132.318</b>	<b>28,32%</b>	<b>36,91%</b>
Amministrazioni provinciali	151.223.360	23.838.740	175.062.100	692.027.977	25,30%	87.539.134	799.655.445	21,89%	32,84%
<b>Totale enti locali</b>	<b>1.078.554.486</b>	<b>173.139.769</b>	<b>1.251.694.256</b>	<b>4.105.412.348</b>	<b>30,49%</b>	<b>414.254.550</b>	<b>4.601.787.763</b>	<b>27,20%</b>	<b>36,20%</b>
Rendiconto 2013									
	Totale spese per il personale (A)	Spese per interessi passivi (B)	Totale spesa rigida (A+B)	Spesa corrente (C) (**)	Incidenza spesa rigida sul totale spesa corrente (A+B)/C	Spesa per rimborso di prestiti (E) (*)	Entrate correnti (D)	Sostenibilità della spesa rigida (A+B)/D	Sostenibilità della spesa rigida (A+B+E)/D
Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 ab.	416.923.575	42.419.961	459.343.536	1.760.970.126	26,08%	134.846.550	1.930.037.305	23,80%	30,79%
Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti	387.748.848	58.892.281	446.641.129	1.879.845.151	23,76%	134.400.276	2.033.091.415	21,97%	28,58%
Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti	88.047.223	14.923.257	102.970.480	383.492.026	26,85%	32.369.367	426.870.780	24,12%	31,71%
<b>Totale comuni</b>	<b>892.719.646</b>	<b>116.235.499</b>	<b>1.008.955.145</b>	<b>4.024.307.304</b>	<b>25,07%</b>	<b>301.616.193</b>	<b>4.389.999.500</b>	<b>22,98%</b>	<b>29,85%</b>
Amministrazioni provinciali	119.675.454	17.358.224	137.033.678	648.091.061	21,14%	64.728.533	762.462.550	17,97%	26,46%
<b>Totale enti locali</b>	<b>1.012.395.099</b>	<b>133.593.723</b>	<b>1.145.988.823</b>	<b>4.672.398.364</b>	<b>24,53%</b>	<b>366.344.726</b>	<b>5.152.462.050</b>	<b>22,24%</b>	<b>29,35%</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

(\*) Il dato riportato è quello del Titolo III depurato dell'intervento 1 "rimborso per anticipazioni di cassa" e, dove esistente, della quota di mutui e prestiti estinti anticipatamente con ricorso a nuovo indebitamento o con utilizzo dell'avanzo di amministrazione

(\*\*) Per i comuni di Prato e Livorno (ricompresi nella categoria "Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti") e per la Provincia di Firenze (ricompresa nella categoria "Amministrazioni provinciali"), che rappresentano gli enti sperimentatori dei nuovi principi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011, gli impegni di spesa corrente sono considerati al netto della quota confluita nel fondo pluriennale vincolato.

I dati riportati, relativi all'indice di rigidità della spesa corrente registrato dal complesso degli enti locali toscani, distinti per classe demografica, permettono un confronto tra l'esercizio 2013 e il precedente esercizio 2012.

A tale riguardo si evidenzia, da una parte, una sostanziale omogeneità dell'indice di rigidità della spesa nell'esercizio 2012, indipendentemente dalla classe demografica di appartenenza degli enti. Rigidità che risulta invece inferiore con riferimento alle amministrazioni provinciali. Dall'altra, si rileva una diminuzione della componente rigida della spesa tra il 2012 ed il 2013 (il cui indice scende dal 30,49 per cento al 24,53 per cento) ed il parallelo miglioramento della sostenibilità della spesa che dal 27,20 per cento nel 2012 scende al 22,24 per cento nel 2013.

Sempre in relazione all'indice di sostenibilità della spesa rigida, si rileva che, includendo, oltre al costo degli interessi passivi, anche quello relativo al rimborso della quota capitale di mutui e prestiti, il parametro registra un incremento passando, nel 2012, dal 27,20 per cento al 36,20 per cento e, nel 2013, dal 22,24 per cento al 29,35 per cento.

Quest'ultimo parametro di sostenibilità della spesa, per il quale è stato registrato nel 2013 un miglioramento rispetto al precedente esercizio, evidenzia un elevato grado di rigidità della spesa e una scarsa sostenibilità del bilancio corrente, se si considera anche la presenza di altre voci che costituiscono spese rigide, quali i costi della politica e le ulteriori spese di funzionamento della struttura dell'ente, non computate nel presente calcolo.

Gli indicatori analizzati, per i quali si rileva una sostanziale invarianza della rigidità di spesa rispetto alla dimensione dell'ente, fanno supporre una certa difficoltà nell'attuazione di interventi di razionalizzazione della spesa e nel conseguimento di economie di scala negli enti di maggiori dimensioni.

Sempre per valutare la sostenibilità del bilancio degli enti locali la Sezione considera un altro indicatore che è rappresentato dalla gestione dei residui, con particolare riguardo all'ammontare di residui attivi mantenuti in bilancio. L'effettiva salute dei

bilanci degli enti dipende, infatti, anche dalla capacità di riscossione dell'ingente ammontare di crediti vantati da essi a diverso titolo.

In generale, il totale dei residui attivi degli enti locali toscani è passato da circa 2.549 milioni nel 2010 a 2.467 milioni nel 2013, con una diminuzione di 82 milioni, che evidenzia un certo miglioramento e una attività di riaccertamento precedente quella obbligatoria nel 2015. All'interno di questo aggregato, risultano di importo ingente i residui attivi costituiti in esercizi precedenti l'ultimo quinquennio. Infatti, l'ammontare di tali residui conservato in bilancio supera, in tutti gli anni esaminati, la soglia del 18 per cento, limite ritenuto critico dalla Sezione con riferimento ai titoli I e III del bilancio.

Considerando gli enti locali nel loro complesso i dati evidenziano, da una parte, una riduzione, nel periodo 2010-2013, della massa residuale attiva complessiva; dall'altra, un parallelo incremento, a partire dal 2011, dell'incidenza dei residui provenienti da esercizi precedenti l'ultimo quinquennio, segno di una sempre maggiore difficoltà nel riscuotere i crediti sorti in esercizi precedenti. Pertanto, nonostante la diminuzione della massa residuale attiva mantenuta in bilancio dagli enti locali toscani, si riscontra un peggioramento nella sua composizione, poiché la stessa risulta caratterizzata da residui che, in quanto vetusti, possiedono un più basso grado di riscuotibilità.

In termini assoluti, l'importo maggiore di residui attivi risulta essere quello riferito ai comuni di grandi dimensioni, che presentano un ammontare, nel 2013, pari a 995 milioni, ovvero il 40,35 per cento del totale dei residui attivi mantenuti in bilancio dagli enti locali toscani.

Tale categoria di enti risulta la più critica anche con riferimento al grado di vetustà dei residui, presentando un'incidenza di residui vetusti sul totale che si attesta, nel 2013, al 37 per cento, valore in significativo aumento rispetto agli esercizi precedenti, che erano caratterizzati da una situazione maggiormente critica per le province. Infatti, a partire dal 2011, a fronte di una continua diminuzione dell'indice di vetustà dei residui attivi registrata dalle province (che passa dal 44 per cento nel 2010 a 33 per cento nel 2013) si evidenzia un parallelo incremento del medesimo indice per il comparto

comunale, incremento particolarmente evidente per i comuni di grandi dimensioni (che passano dal 26 per cento nel 2010 al 37 per cento nel 2013). Va peraltro rilevato che l'entità dei residui attivi mantenuti in bilancio dalle amministrazioni provinciali dipende in parte anche dalle modalità di erogazione delle risorse derivate e dalle peculiarità del ciclo dell'entrata.

Si rileva inoltre che in tutti gli esercizi considerati e per quasi tutte le categorie di enti, è stata registrata un'incidenza dei residui più vecchi sul totale della massa residuale attiva superiore al 18 per cento.

L'andamento decrescente dei residui complessivi nel quadriennio 2012-2013, che può essere apprezzato a livello aggregato, non ha interessato tutte le categorie di enti. Va peraltro evidenziato che tale andamento, per gli enti di maggiori dimensioni e le amministrazioni provinciali, è stato influenzato, nel biennio 2012-2013, dalle operazioni di riaccertamento straordinario poste in essere dagli enti in sperimentazione.

L'intero fenomeno andrà comunque analizzato alla luce delle operazioni di riaccertamento straordinario previste dai nuovi principi contabili armonizzati, che gli enti sono tenuti ad effettuare nel corso del 2015. Per l'approfondimento di tale argomento si rinvia al capitolo II della presente relazione.

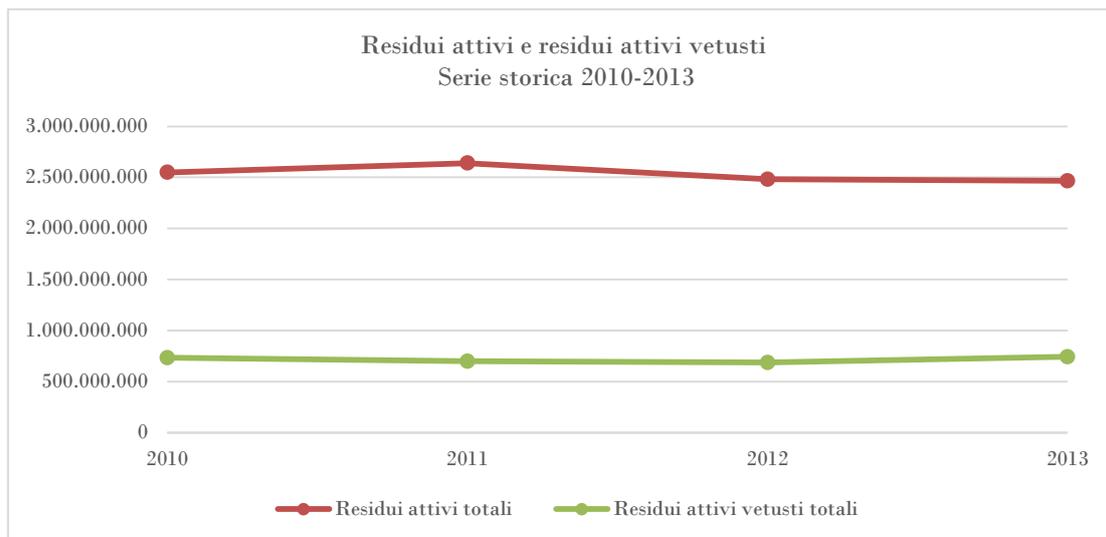
Infine, si rileva come l'ammontare complessivo delle poste mantenute a residuo risulti notevolmente superiore all'avanzo di amministrazione accertato dagli enti; ciò costituisce una possibile ipoteca sugli equilibri di lungo periodo.

Tab. 24.

(valori in euro e in percentuale)

Residui attivi totali. Serie storica 2010-2013								
Residui attivi totali per fasce di popolazione	2010		2011		2012		2013	
	Ammontare	Incidenza sul totale dei residui						
	(A)		(A)		(A)		(A)	
Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti	224.472.542	8,81%	208.603.055	7,90%	201.969.470	8,14%	221.061.032	8,96%
Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti	731.900.958	28,72%	768.340.015	29,11%	710.475.779	28,63%	771.041.134	31,26%
Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.0000 abitanti	948.343.097	37,21%	1.079.228.160	40,89%	1.031.126.937	41,56%	995.421.466	40,35%
Amministrazioni provinciali	644.121.599	25,27%	583.438.272	22,10%	537.600.013	21,67%	479.304.486	19,43%
<b>Totale enti locali</b>	<b>2.548.838.196</b>	<b>100,00%</b>	<b>2.639.609.503</b>	<b>100,00%</b>	<b>2.481.172.199</b>	<b>100,00%</b>	<b>2.466.828.118</b>	<b>100,00%</b>
Residui attivi vetusti. Serie storica 2010-2013								
di cui residui attivi vetusti (riferiti ad esercizi antecedenti l'ultimo quinquennio)	2010		2011		2012		2013	
	Ammontare	Incidenza dei residui vetusti sui residui totali	Ammontare	Incidenza dei residui vetusti sui residui totali	Ammontare	Incidenza dei residui vetusti sui residui totali	Ammontare	Incidenza dei residui vetusti sui residui totali
	(B)	(B/A)	(B)	(B/A)	(B)	(B/A)	(B)	(B/A)
Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti	39.049.277	17,40%	39.124.097	18,76%	38.685.241	19,15%	44.117.570	19,96%
Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti	154.928.647	21,17%	155.211.525	20,20%	166.716.987	23,47%	171.184.248	22,20%
Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.0000 abitanti	254.569.113	26,84%	243.357.439	22,55%	251.085.730	24,35%	368.368.816	37,01%
Amministrazioni provinciali	285.994.284	44,40%	262.039.866	44,91%	230.547.796	42,88%	159.834.925	33,35%
<b>Totale enti locali</b>	<b>734.541.321</b>	<b>28,82%</b>	<b>699.732.929</b>	<b>26,51%</b>	<b>687.035.754</b>	<b>27,69%</b>	<b>743.505.559</b>	<b>30,14%</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.



Oltre alle problematiche appena descritte, relative alla gestione residui, un altro fenomeno ricorrente, individuato dalla Sezione nelle analisi dei rendiconti 2013, riguarda la crescente e diffusa tensione nella gestione dei flussi di cassa, come già evidenziato in precedenza nel paragrafo I nell'ambito dell'analisi delle pronunce specifiche.

A riguardo, le fattispecie considerate dalla Sezione come rilevanti, per la rilevazione delle gravi irregolarità, sono le seguenti:

- la presenza, nel triennio 2011/2013, di anticipazioni di tesoreria non rimborsate al termine di ciascun esercizio e/o di fondi aventi specifica destinazione utilizzati per spese di parte corrente non ricostituiti al termine dell'esercizio;
- la presenza di uno scoperto per anticipazioni di tesoreria oltre i limiti previsti dall'art. 222 Tuel;
- la presenza di uno scoperto per anticipazioni di tesoreria, risultante al 31 dicembre 2013 che, sommato ai fondi aventi specifica destinazione, impiegati per spese correnti, e non ricostituiti al termine dell'esercizio in esame, risulta superiore al limite di legge (art. 222 Tuel);
- la non integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa vincolati, relativi alle entrate a specifica destinazione.

Con riferimento alle criticità rilevate nell'ambito della gestione di cassa, al fine di rappresentare la dimensione del fenomeno ed il suo andamento, si riporta di seguito la quantificazione, per gli enti locali toscani, dell'anticipazione di tesoreria (complessiva e non restituita al termine dell'esercizio) e dei fondi vincolati, utilizzati per il pagamento di spese correnti e non ricostituiti al termine di ciascun esercizio.

A riguardo, si precisa che i dati si riferiscono al solo comparto comunale, in quanto le amministrazioni provinciali non presentano, nel periodo considerato, specifiche criticità nella gestione dei flussi di cassa.

In merito ai dati relativi alla gestione di cassa va evidenziato che mentre per le anticipazioni di tesoreria la Sezione ha potuto, nel tempo apprezzarne la corretta iscrizione in bilancio, per i fondi vincolati, essendo questi desumibili da rilevazioni extracontabili, la Sezione si è limitata a valutare le segnalazioni effettuate nel questionario senza poter operare su di essi una puntuale verifica. Le considerazioni che seguono dovranno, dunque, tenere conto di questo aspetto che ne potrebbe limitare la portata informativa.

I dati riportati evidenziano, per il triennio 2010-2012, una lieve diminuzione dell'ammontare di fondi vincolati non ricostituiti e delle anticipazioni di tesoreria non rimborsate al termine di ciascun esercizio. Nel 2013, invece, si rileva un'inversione di tendenza: lo scoperto complessivo, a fine esercizio, è pari a circa 93 milioni.

A tale tendenza si associa un significativo incremento del ricorso alle anticipazioni di tesoreria nel periodo considerato, aumento che registra una significativa impennata nel 2013, passando da 190 milioni nel 2012 a quasi 474 milioni nel 2013 ed evidenziando pertanto l'inasprirsi delle tensioni di cassa nel corso della gestione.

In relazione all'entità delle anticipazioni di tesoreria la Sezione ha rilevato, nell'ambito dei suoi controlli, specifiche problematiche, particolarmente diffuse in alcune realtà territoriali, legate alla corretta o integrale contabilizzazione delle movimentazioni di utilizzo e restituzione dell'anticipazione di tesoreria. In alcuni casi gli enti procedevano alla sola contabilizzazione dello scoperto al termine dell'esercizio mentre in altri non registravano in bilancio alcuna movimentazione.

Tali problematiche sono state nel tempo segnalate agli enti che gradualmente hanno adottato misure volte alla corretta e integrale contabilizzazione delle operazioni in oggetto.

Sull'andamento del dato relativo alle anticipazioni complessivamente corrisposte potrebbe, pertanto, aver inciso anche l'azione correttiva posta in essere dagli enti a seguito dei rilievi formulati dalla Sezione.

**Tab. 25.** (valori in euro)

<b>La gestione di cassa nei comuni toscani. Serie storica 2010-2013</b>				
	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Anticipazione di tesoreria non rimborsata al 31.12	9.627.776	18.409.351	9.112.649	34.472.320
Fondi vincolati non ricostituiti al 31.12	55.545.221	45.368.813	45.508.117	58.455.016
<b>Totale scoperto al 31.12</b>	<b>65.172.997</b>	<b>63.778.164</b>	<b>54.620.766</b>	<b>92.927.336</b>
Anticipazione di tesoreria complessiva corrisposta nell'esercizio	125.168.987	157.783.710	190.105.439	473.816.627

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Nota: L'aumento registrato nel 2013 con riguardo alla voce "Anticipazione di cassa complessiva corrisposta nell'esercizio" dipende in particolare dalle nuove disposizioni introdotte dal d.l. n. 35/2013 e dal d.l. n. 54/2013.

Il dato relativo all'anticipazione di tesoreria complessivamente corrisposta nel corso del 2013, risente, oltre che delle problematiche di contabilizzazione sopra evidenziate, di specifici fenomeni esterni che hanno caratterizzato la gestione del medesimo anno, con riferimento alle diverse disposizioni contenute nel d.l. n. 35/2013.

Quest'ultimo rileva soprattutto per l'introduzione dell'anticipazione di liquidità che gli enti hanno contabilizzato, salvo alcune eccezioni, nell'ambito delle anticipazioni di cassa, determinando, di conseguenza, un aumento del dato relativo all'esercizio 2013.

Il citato d.l. n. 35/2013, all'art. 1, comma 9, successivamente modificato dall'art. 12 bis, comma 2, del d.l. n. 93/2013, ha, inoltre, disposto l'incremento, per l'anno 2013, del limite massimo di ricorso alle anticipazioni di tesoreria di cui all'articolo 222 del Tuel. Secondo tale norma il limite massimo di anticipazione concedibile da parte del tesoriere viene ampliato da tre a cinque dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente quello di riferimento.

Il limite al ricorso alle anticipazioni di tesoreria di cui all'art. 222 del Tuel è stato successivamente ampliato dal d.l. n. 54/2013, il quale dispone misure urgenti in tema di sospensione dell'imposta municipale propria sull'abitazione principale. In particolare, l'art. 1, comma 2, del menzionato decreto prevede un ulteriore incremento del limite di cui all'art. 222 del Tuel, quantificato, per ciascun comune italiano sulla base del gettito dell'imposta municipale propria.

Un ulteriore effetto prodotto dal d.l. n. 35/2013 è legato alla possibilità di poter escludere dai vincoli del patto di stabilità interno i pagamenti in conto capitale sostenuti nel corso del 2013 per i debiti pregressi (art. 1 comma 1 del d.l. n. 35/2013). Ciò potrebbe aver inciso sull'aumento dei pagamenti erogati dai comuni e sul conseguente maggiore ricorso alle anticipazioni di tesoreria,

Il dato relativo all'anticipazione di tesoreria complessivamente corrisposta nel corso del 2013, pari a 473.816.627 euro, pur considerando le disposizioni normative e le problematiche appena richiamate, appare comunque indicativo delle difficoltà, sempre maggiori, incontrate dagli enti nella gestione dei flussi di cassa.

L'incremento dell'anticipazione di tesoreria attivata nel 2013 rispetto al 2012, pari a 283,8 milioni, dipende in particolare dai comuni, riportati nella tabella seguente, per i quali è stata registrata una variazione in aumento superiore ai 10 milioni di euro ciascuno.

**Tab. 26.** (valori in euro)

<b>Anticipazione di cassa corrisposta nel 2013: enti che hanno registrato un aumento rispetto al 2012 maggiore di 10 milioni</b>				
<b>Ente</b>	<b>Prov</b>	<b>Anticipazione di cassa corrisposta nel 2012</b>	<b>Anticipazione di cassa corrisposta nel 2013</b>	<b>Variazione 2013/2012</b>
Viareggio	LU	60.300.555	87.140.964	26.840.409
Carrara	MS	8.664.932	58.689.251	50.024.319
Grosseto	GR	2.498.225	48.065.345	45.567.120
Massa	MS	1.012.875	42.635.826	41.622.950
Massarosa	LU	-	18.306.706	18.306.706
Pietrasanta	LU	6.102.828	30.684.758	24.581.930
Prato	PO	-	48.953.447	48.953.447
<b>Totale variazione</b>				<b>255.896.882</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Un altro fenomeno ritenuto di particolare rilievo per la sua incidenza sugli equilibri di bilancio è rappresentato dall'indebitamento. La materia del

contenimento del debito è stata costantemente monitorata dalla Sezione per il ruolo centrale che riveste tra le norme di restrizione dei bilanci.

Dall'analisi della serie storica relativa all'ammontare dello stock di debito degli enti locali toscani, suddivisi per tipologia e classi demografiche, si evidenzia una continua e lenta diminuzione per il comparto enti locali. Infatti, il periodo 2007-2013 è caratterizzato da una diminuzione dello stock di debito complessivo pari a oltre il 23 per cento, passando da 4,6 miliardi nel 2007 a 3,5 nel 2013. Il contributo principale a tale miglioramento proviene dai comuni di grandi dimensioni.

Il debito riferito al comparto provinciale rappresenta una componente residuale rispetto all'ammontare complessivo degli enti locali, e risulta caratterizzato anch'esso da una diminuzione significativa e costante nel tempo, con un ammontare che si attesta, nel 2013, ad un livello inferiore del 40 per cento rispetto a quello del 2007.

**Tab. 27.**

(valori in euro)

<b>Totale indebitamento enti locali toscani. Serie storica 2007-2013</b>							
	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 ab.	1.662.840.077	1.677.442.527	1.684.654.548	1.705.979.857	1.632.751.929	1.505.035.179	1.398.730.375
Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti	1.812.519.601	1.775.042.030	1.749.676.538	1.675.449.779	1.539.818.042	1.466.551.275	1.342.805.996
Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti	399.405.559	409.417.733	406.361.721	409.473.938	396.022.373	373.058.862	348.281.848
<b>Totale comuni</b>	<b>3.874.765.237</b>	<b>3.861.902.289</b>	<b>3.840.692.808</b>	<b>3.790.903.574</b>	<b>3.568.592.343</b>	<b>3.344.645.316</b>	<b>3.089.818.218</b>
Amministrazioni provinciali	768.175.730	739.042.490	725.997.967	682.437.883	610.072.490	524.513.679	457.452.005
<b>Totale enti locali</b>	<b>4.642.940.967</b>	<b>4.600.944.779</b>	<b>4.566.690.774</b>	<b>4.473.341.457</b>	<b>4.178.664.833</b>	<b>3.869.158.995</b>	<b>3.547.270.224</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

La diminuzione dell'ammontare dello stock di debito registrata dagli enti locali toscani risulta in parte compensata da un aumento del debito della Regione Toscana.

Infatti, analizzando il fenomeno con riferimento, da una parte, al livello di indebitamento pro capite e, dall'altra, al confronto con il comparto regionale (prendendo in considerazione le sole regioni a statuto ordinario), si riscontra che

l'indebitamento pro capite degli enti locali toscani è sceso da 1.199 euro nel 2010 a 961 euro nel 2013, valore lievemente inferiore alla media degli enti locali delle regioni a statuto ordinario, pari a 980 euro pro capite, a questi vanno aggiunti 504 euro pro capite per l'indebitamento della Regione Toscana.

Con riferimento al raffronto effettuato tra il comparto enti locali e quello regionale, si evidenzia che l'indebitamento degli enti locali per gli anni 2012 e 2013 non contiene, salvo pochi casi, le anticipazioni corrisposte dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013. Al contrario, l'ammontare di indebitamento registrato dalle regioni comprende, nelle maggior parte dei casi (ed anche per la Regione Toscana) anche le anticipazioni corrisposte ai sensi della citata norma.

**Tab. 28.** (valori in migliaia di euro)

<b>Indebitamento enti locali toscani e Regione Toscana. Serie storica 2010-2013</b>				
	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Totale debito enti locali toscani	4.473.341	4.178.665	3.869.159	3.547.270
<i>Incidenza pro capite (euro)</i>	<i>1.199</i>	<i>1.114</i>	<i>1.047</i>	<i>961</i>
Totale debito Regione Toscana	1.411.205	1.423.828	1.440.649	1.859.840
<i>Incidenza pro capite (euro)</i>	<i>378</i>	<i>380</i>	<i>393</i>	<i>504</i>
<b>Totale debito</b>	<b>5.884.546</b>	<b>5.602.493</b>	<b>5.309.808</b>	<b>5.407.110</b>
<b><i>Incidenza pro capite (euro) (*)</i></b>	<b><i>1.577</i></b>	<b><i>1.494</i></b>	<b><i>1.448</i></b>	<b><i>1.464</i></b>
Totale debito enti locali delle regioni a statuto ordinario (**)	57.378.178	56.387.254	53.304.430	49.657.754
<i>Incidenza pro capite (euro)</i>	<i>1.120</i>	<i>1.095</i>	<i>1.058</i>	<i>980</i>
Totale debito regioni a statuto ordinario (***)	42.602.839	42.058.661	41.035.464	44.399.714
<i>Incidenza pro capite (euro)</i>	<i>832</i>	<i>817</i>	<i>814</i>	<i>877</i>
<b>Totale debito enti locali RSO + comparto regionale RSO</b>	<b>99.981.017</b>	<b>98.445.915</b>	<b>94.339.894</b>	<b>94.057.468</b>
<b><i>Incidenza pro capite (euro)</i></b>	<b><i>1.952</i></b>	<b><i>1.912</i></b>	<b><i>1.872</i></b>	<b><i>1.857</i></b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

(\*) L'incidenza pro capite è calcolata sulla base della popolazione residente all'1.1 di ogni anno da rilevazioni Istat.

(\*\*) Dati desunti dai certificati consuntivi annuali: ammontare complessivo dei debiti di finanziamento inseriti nel conto del patrimonio del rendiconto annuale di ciascun ente locale (comuni e province) delle regioni a statuto ordinario. L'ammontare complessivo dei debiti di finanziamento comprende i debiti per mutui e prestiti, i debiti a breve termine, i debiti pluriennali e i debiti per prestiti obbligazionari.

(\*\*\*) Dati desunti, per l'anno 2010, dalla deliberazione della Sezione autonomie n. 14/2012 e, per gli anni 2011, 2012 e 2013, dalla deliberazione della Sezione controllo Toscana, n. 231/2015.

## **5 - Una diffusa criticità negli enti locali toscani riferita alla gestione dei flussi di cassa e ai relativi vincoli**

Il controllo monitoraggio si è sempre soffermato, pur con delle differenze di approccio, sull'esame degli andamenti dei flussi di cassa, rilevando principalmente criticità legate alla presenza di anticipazioni non rimborsate al termine dell'esercizio

o fondi vincolati che, essendo stati utilizzati nell'esercizio per il pagamento di spese correnti, non risultano ricostituiti al termine dello stesso.

Ciò che maggiormente interessa, nel caso della cassa, è la presenza di esposizioni nei confronti del tesoriere o di fondi vincolati da ricostituire, che sono da ritenersi sintomo di difficoltà nella gestione dei flussi e di sofferenza del bilancio, soprattutto se protratti nel tempo.

L'ente, infatti, in condizioni di stabilità del bilancio, dovrebbe raggiungere un costante equilibrio tra le riscossioni e i pagamenti, siano essi relativi alle partite libere che a quelle che sono state vincolate nel bilancio di competenza.

Se al termine dell'esercizio questo equilibrio non risulta garantito, è evidente che l'ente ha dovuto pagare più di quanto ha riscosso, ottenendo un anticipo di somme dal tesoriere, ovvero che il maggiore pagamento ha riguardato spese "libere" del bilancio che sono state sostenute utilizzando somme affluite alla cassa ma relative ad accertamenti di entrata vincolati, nella destinazione, al finanziamento di specifici interventi.

Entrambe le casistiche sopra evidenziate sono sintomo di una sofferenza della cassa, che merita attenzione sia perché può comportare costi aggiuntivi per il bilancio dell'ente, sia perché potrebbe essere il sintomo di disavanzi latenti.

Nel porre attenzione agli andamenti della cassa, la Sezione si è trovata nel tempo a valutare anche aspetti legati alla corretta contabilizzazione delle poste rilevanti. La non corretta contabilizzazione delle voci relative alla cassa, infatti, oltre a porre problemi di rappresentatività del rendiconto approvato, costituisce un ostacolo alla valutazione dei fenomeni che, non emergendo o venendo rappresentati in modo parziale, non possono essere apprezzati nella loro interezza né dagli organi di controllo (interni ed esterni) né dall'ente stesso.

È questo il caso dei rilievi che hanno riguardato la non corretta contabilizzazione delle anticipazioni di tesoreria, e, soprattutto a partire dal rendiconto 2012, la non corretta determinazione della cassa vincolata.

In relazione a tale ultima problematica, i primi casi rilevati dal controllo evidenziavano l'assenza di una apposita contabilizzazione delle poste vincolate in termini di cassa. Gli enti, infatti, non operavano una distinzione tra le riscossioni di

entrate libere e quelle relative a entrate vincolate per specifici interventi, facendo confluire le riscossioni in modo indistinto nella cassa dell'ente.

In altri casi, invece, l'ente provvedeva ad una contabilizzazione parziale delle entrate vincolate, determinando di conseguenza una quantificazione della cassa vincolata non pienamente rispondente alle effettive movimentazioni effettuate nell'esercizio.

Come già detto, l'assenza di una contabilizzazione delle poste vincolate o l'adozione di modalità non corrette per la rilevazione e quantificazione, ponevano problemi di valutazione della effettiva consistenza della cassa e delle eventuali difficoltà o sofferenze della stessa, e rendevano altresì non attendibile il conto del tesoriere, nella misura in cui lo stesso non evidenziava, o evidenziava solo parzialmente, l'entità della cassa vincolata durante l'esercizio e al termine dello stesso.

In occasione del controllo monitoraggio sul rendiconto 2013 la Sezione ha potuto disporre, in sede istruttoria, di informazioni relative alla cassa vincolata e alle modalità di determinazione della sua consistenza molto più dettagliate ed esaustive che in passato.

Il questionario, infatti, richiedeva all'organo di revisione una ricostruzione analitica della cassa vincolata, attraverso l'evidenziazione del saldo iniziale (e dell'eventuale scoperto dei fondi vincolati), delle movimentazioni effettuate durante l'esercizio e del saldo realizzato al termine dell'esercizio (prospetti di cui al punto 1.6 del questionario).

Ciò ha reso evidenti ulteriori problematiche legate alla rilevazione contabile delle entrate vincolate: molti enti, infatti, pur procedendo alla contabilizzazione delle entrate vincolate in termini di cassa, consideravano ai fini del vincolo solo una parte delle entrate che risultavano invece vincolate a specifiche finalità nella competenza del bilancio.

La Sezione ha dunque attivato apposite istruttorie su tutti gli enti (il numero è risultato elevato) che avevano indicato una movimentazione dei flussi di cassa vincolati non coerente con le riscossioni e i pagamenti di parte capitale, ritenendo

che almeno questa tipologia di entrate dovesse risultare vincolata nella gestione di cassa.

Le istruttorie hanno poi confermato che gli enti interessati non provvedevano a vincolare, in termini di cassa, le stesse entrate che erano state destinate a specifici interventi nel bilancio approvato con un evidente, e preoccupante, disallineamento tra la definizione delle entrate vincolate nella competenza del bilancio e l'apposizione del corrispondente vincolo nella gestione di cassa.

La Sezione ha pertanto ritenuto necessario procedere alla rilevazione della grave irregolarità, partendo dall'assunto che l'operato dell'ente fosse potenzialmente dannoso ma soprattutto altamente rischioso perché, non garantendo un collegamento tra i vincoli della competenza e quelli della cassa, non consentiva una gestione consapevole e quindi oculata della cassa. Gli enti, infatti, dimostravano di utilizzare indistintamente i fondi vincolati e i fondi liberi della cassa per il pagamento di spese correnti o ordinarie del bilancio, rischiando così di trovarsi in deficit di cassa nel momento in cui avessero dovuto pagare gli specifici interventi cui le entrate erano destinate e al tempo stesso non evidenziando la reale situazione di sofferenza della cassa, che in taluni casi poteva dipendere anche dalla presenza di disavanzi di amministrazione non accertati.

Di seguito si riporta il testo integrale della pronuncia specifica di accertamento, che la Sezione ha adottato per tutti gli enti che in sede istruttoria evidenziavano la problematica sopra riportata.

*“In merito alla gestione dei fondi vincolati occorre osservare preliminarmente che il principio ispiratore del “vincolo di cassa” è da rinvenire nella necessità di distinguere tra le risorse che genericamente finanziano le spese del bilancio (in ossequio al principio di unicità del bilancio) e quelle che viceversa vanno a finanziare direttamente specifici interventi di spesa creando un collegamento diretto tra la risorsa che affluisce al bilancio e la spesa che con essa deve essere finanziata. Tale distinzione oltre ad essere un obbligo sancito dal legislatore è al tempo stesso un principio di sana gestione che trova la sua legittimazione nella necessità di governo dei flussi di cassa e degli equilibri della stessa.*

*L'assenza di una distinzione tra le diverse tipologie di entrata può comportare un utilizzo costante e ripetuto di entrate vincolate per il finanziamento di spese correnti che altera gli equilibri e non consente l'emersione di situazioni deficitarie o di sofferenza della cassa, consentendo al tempo stesso che eventuali situazioni di disavanzo finanziario, conseguenti al mantenimento in bilancio di poste attive non effettivamente esigibili, non trovino evidenza contabile.*

*Il bilancio deve garantire un equilibrio costante tra le spese e le entrate "generiche" (ordinarie e non) poiché, per il principio di unicità del bilancio, esse sono preordinate al finanziamento della generalità delle spese del bilancio. Al contempo deve essere garantito un equilibrio delle partite vincolate, in modo tale che il flusso di entrata di queste ultime sia sempre in grado di finanziare gli specifici interventi cui sono destinate per disposizione di legge e/o regolamentare o perché lo stesso ente le abbia in modo specifico destinate.*

*Il legislatore dunque, oltre a prevedere la distinzione tra entrate generiche ed entrate a specifica destinazione, introduce per queste ultime un vincolo che deve operare anche in termini di cassa: in concreto laddove una entrata corrente o di parte capitale abbia un collegamento diretto a specifiche spese, questa entrata deve essere esclusa dall'applicazione del principio di unicità del bilancio, andando a finanziare non più la generalità delle spese ma appunto specifici interventi in modo tale che sia garantita la copertura di cassa nel momento in cui tali interventi avranno la loro manifestazione anche monetaria.*

*Il collegamento tra queste entrate e queste spese, talora preordinato dal legislatore, trova nella disposizione normativa o regolamentare una definizione teorica che si traduce in un vincolo concreto solo attraverso la specifica destinazione alla spesa che l'ente definisce con l'attività di programmazione e di gestione.*

*Non risulta pertanto condivisibile a parere della Sezione una distinzione, all'interno del genus delle entrate vincolate, tra entrate con un vincolo generico (operante solo in termini di competenza) ed entrate a specifica destinazione (per le quali il vincolo opererebbe sia sulla competenza che sulla cassa). Per entrambe le tipologie di risorse, una volta che ne sia stata definita la destinazione specifica attraverso l'approvazione dei documenti di programmazione, si crea quel legame tra la*

*risorsa prevista e poi accertata e la spesa programmata e poi impegnata che rende necessario non solo un vincolo sulla competenza del bilancio ma anche un vincolo in termini di cassa.*

*L'operato dell'ente, inoltre, non sembra assolvere alla funzione di tutela degli equilibri di cassa, previsti dal legislatore attraverso il meccanismo che prevede esclusivamente una distinzione tra entrate che finanziano la generalità del bilancio ed entrate che finanziano specifici interventi.*

*Limitando infatti l'applicazione di tale regola solo a talune delle entrate vincolate nella competenza del bilancio, l'ente in situazione di deficit di cassa di fatto finanzia le spese "ordinarie" con risorse che viceversa sono destinate a specifici interventi, senza che questo fenomeno, pur consentito dal TUEL, abbia una evidenza contabile.*

*Per quanto invece attiene ai nuovi principi introdotti dal d.lgs. n. 118/2011 (armonizzazione contabile) occorre evidenziare una sostanziale conferma delle regole già previste per la gestione di cassa. Il principio contabile applicato alla contabilità finanziaria, al punto 10.1, prescrive che "gli enti locali, ai sensi di quanto previsto dall'art. 180, comma 3, lettera d, del TUEL continuano ad indicare al tesoriere, attraverso l'ordinativo d'incasso, l'eventuale natura vincolata dei propri incassi. A riguardo, la riforma ha precisato che devono essere segnalate al tesoriere le riscossione a destinazione vincolata derivanti da legge, da trasferimenti e da prestiti".*

*Va altresì precisato che, la riforma dei sistemi di contabilità, ha riformulato l'art. 180 del TUEL, prevedendo, al comma 3, lettera d, che l'ordinativo di incasso debba indicare, tra l'altro, "gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, trasferimenti o prestiti". Inoltre l'art. 195 del TUEL relativo all'utilizzo di "entrate vincolate" prevede che gli enti possano "disporre l'utilizzo, in termini di cassa, delle entrate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d) per il finanziamento di spese correnti".*

*Al contempo le nuove disposizioni sull'armonizzazione dei sistemi contabili hanno reso più stringenti gli obblighi di rilevazione e verifica delle poste vincolate in termini di cassa. Infatti lo stesso punto 10.1 riporta come unica novità l'obbligo, a decorrere dal 1 gennaio 2015, di contabilizzare nelle scritture finanziarie i movimenti*

*di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d, del TUEL.*

*L'impianto previsto dal processo di armonizzazione, nei termini appena descritti, definendo in modo più puntuale il concetto di cassa vincolata e le modalità di rilevazione della stessa, prevede anche che gli enti comunichino "formalmente al proprio tesoriere, l'importo degli incassi vincolati alla data del 31 dicembre 2014".*

*Per le ragioni appena espresse la Sezione non ritiene corretta la metodologia contabile di rilevazione delle poste vincolate in termini di cassa adottata dall'ente poiché la stessa non permette di definire l'ammontare complessivo delle entrate vincolate nella destinazione e l'eventuale loro impiego per il pagamento di spese correnti nel corso del 2013 ai sensi dell'art. 195 TUEL. La non corretta quantificazione sopra indicata non consente, inoltre, la valutazione del rispetto dell'art. 222 TUEL.*

*La grave irregolarità sopra rilevata comporta, tra l'altro, una non corretta rappresentazione del fondo di cassa nel conto presentato dal tesoriere dell'ente e allegato al rendiconto della gestione 2013 di cui all'art. 226 TUEL.*

*Come specificato nel paragrafo II.1.2 del documento allegato alla deliberazione n. 171/2014, il fenomeno rilevato determina, oltre all'inosservanza dei principi contabili di attendibilità, veridicità e integrità del bilancio, anche violazioni in merito alla gestione dei flussi di cassa e alla loro verificabilità.*

*La Sezione, in merito, richiede che vengano assunti provvedimenti adeguati a garantire una puntuale e affidabile rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa. In assenza di tale corretta gestione, infatti, non solo si determina una rappresentazione non veritiera delle effettive consistenze di cassa, ma, soprattutto, non vengono alla luce eventuali situazioni di precarietà del bilancio quali quelle che conseguono al ripetuto o costante utilizzo di fondi vincolati per il pagamento di spese correnti. Sintomo, questo, dell'impossibilità di finanziare le spese ordinarie con le risorse destinate alla generalità del bilancio".*

Nella fase del contraddittorio avviato con le amministrazioni locali il fenomeno rilevato dalla Sezione ha trovato conferma sia da un punto di vista quantitativo, poiché gli enti interessati in sede istruttoria sono poi risultati destinatari della

deliberazione di pronuncia specifica, sia da un punto di vista di merito. Gli enti, infatti, nella maggior parte dei casi dimostravano di gestire la cassa in modo completamente autonomo rispetto ai vincoli apposti nel bilancio, e, spesso, dimostravano scarsa attenzione alle problematiche della cassa in generale, come se la gestione della liquidità dell'ente fosse un elemento secondario nel quadro più ampio degli equilibri finanziari dell'ente.

È pur vero che molti enti hanno lamentato un quadro normativo poco chiaro e orientamenti giurisprudenziali che, viceversa, indicavano l'obbligatorietà di rilevare in termini di cassa solo una limitata tipologia di entrate vincolate.

A questo ultimo proposito, infatti, gli enti locali richiamavano in particolare la delibera della Sezione regionale di controllo per la Lombardia (n. 282 del 15 giugno 2012) secondo la quale il testo unico indicherebbe una casistica limitata di entrate che devono risultare vincolate in termini di cassa, sebbene i principi di sana gestione ne suggeriscano un ampliamento.

Il passaggio che è stato ritenuto di particolare rilievo dagli enti locali è il seguente:

*“Come è noto, tali entrate costituiscono un’eccezione al principio dell’unità del bilancio (in base al quale le entrate vanno a costituire a prescindere dalla loro natura, un fondo unico per il soddisfacimento del fabbisogno di spesa); pertanto, la destinazione rilevante ai fini dell’art. 195 non può essere generica, ma deve essere, come risulta dalla lettera della norma, “specificata” nonché derivante da apposite disposizioni di legge o regolamentari che consentono di derivarne, ai fini contabili, una simile qualificazione.*

*Nella finanza del enti locali, di norma, il fenomeno della specifica destinazione interessa normalmente i fondi introitati per fini d’investimento; ciò perché, innanzi tutto, si può affermare che per essi sussiste un vincolo generico di destinazione, rilevante sotto il profilo della sana gestione: l’esistenza di una simile destinazione generica si ricava, indirettamente, dall’art. 162, comma 6, TUEL, secondo cui la spesa corrente deve essere finanziata con entrate ordinarie della medesima specie, salvo eccezioni di legge; la spesa in conto capitale, peraltro, può essere finanziata tanto con il surplus di entrate correnti (nel caso in cui esse, dopo avere integralmente coperto*

*la spesa di titolo I, risultino in grado di concorrere alla creazione di patrimonio/ricchezza), tanto con le entrate in conto capitale. Tuttavia, a differenza delle entrate correnti, le entrate in conto capitale, in termini di competenza, mantengono un tendenziale e generico vincolo rispetto al titolo di reperimento.*

*Quando il vincolo di destinazione da generico assume il carattere della specificità, esso si espleta non più solo a livello di competenza (come avviene ad esempio per i proventi da concessioni edilizie,), ma anche a livello di cassa (art. 195 TUEL)”.*

La Sezione Toscana, come chiarito dal testo della deliberazione sopra riportato, è partita dal considerare che l’eccezione al principio di unità del bilancio si realizza quando alcune entrate vengono destinate al finanziamento di specifici interventi di spesa e non alla pluralità della stessa, con la conseguente applicazione del combinato disposto degli articoli 180 e 195 del Tuel.

Tuttavia, va osservato che la legge individua prevalentemente vincoli di natura teorica e raramente individua lo specifico intervento da realizzare. È questo il caso delle alienazioni e delle entrate da contrazione di prestiti per le quali il vincolo definito dal legislatore è riferito alla natura della spesa (es. di investimento) e non appunto allo specifico intervento.

Un ulteriore caso esplicativo è rappresentato dalle entrate per violazione del codice della strada (considerate in genere come entrate vincolate) per le quali la norma prevede una pluralità di utilizzi ma non comunque una specifica destinazione.

Per la corretta individuazione delle fattispecie previste dagli artt. 180 e 195 del Tuel resta quindi da definire il momento o il criterio attraverso il quale si impone il vincolo di destinazione a specifico intervento.

La soluzione considerata corretta dalla Sezione Toscana è rappresentata dal ritenere che la trasformazione del vincolo da generico a specifico avvenga nella fase di programmazione (bilancio di previsione, piano delle opere pubbliche, ecc) nell’ambito della quale l’ente, tenendo conto delle risorse di cui può disporre, definisce gli interventi da realizzare sulla base di scelte autonome anche se all’interno di un contesto definito dalle norme e dai principi contabili.

Infatti il consiglio comunale con l'approvazione del bilancio di previsione collega l'entrata alla spesa specifica, la cui realizzabilità è subordinata, in particolare nel caso degli investimenti, al concretizzarsi della relativa fonte di finanziamento.

Questa impostazione della Sezione Toscana è da ritenersi peraltro in linea con quanto asserito dalla stessa Sezione Lombardia laddove, nel ragionare sugli elementi che sono rilevanti per qualificare la "specificata destinazione" individua sia la etero destinazione che il collegamento diretto tra fonte di finanziamento e spesa da effettuare.

Va inoltre evidenziato come il collegamento tra l'entrata e la spesa debba essere mantenuto nel corso dell'intero processo gestionale e deve operare anche in termini di cassa in modo tale da garantire l'effettiva disponibilità di liquidità per il pagamento della specifica spesa.

In caso contrario, infatti, l'ente potrebbe dover sostenere pagamenti riferiti agli interventi programmati in assenza delle corrispondenti risorse.

La posizione espressa dalla Sezione Toscana mirava principalmente a salvaguardare l'equilibrio di cassa e ad accrescere la trasparenza sulle effettive disponibilità liquide al fine di evitare che le sofferenze di cassa mascherino la presenza di disavanzi in modo inconsapevole.

L'impostazione adottata non precludeva l'utilizzo delle entrate a specifica destinazione per il pagamento di spese correnti o di altra natura ma puntava a realizzare una nitida evidenziazione di tali poste nella contabilità, al fine di garantire una piena conoscenza delle reali situazioni di cassa.

L'impostazione della Sezione è risultata peraltro in linea con gli orientamenti assunti da altre Sezioni regionali di controllo quali la Sezione Lazio (deliberazione n. 40/2014), Sezione Campania (delibera n. 217/2015) e Sezione Marche (deliberazione n. 173/2015).

Le pronunce specifiche di accertamento adottate dalla Sezione, sia per il quadro normativo e giurisprudenziale sopra descritto che per il numero degli enti interessati, hanno avuto un impatto rilevante sul comparto enti locali coinvolgendo ampiamente le associazioni di categoria.

In un primo momento la Sezione ha infatti ricevuto una richiesta di confronto da parte di un gruppo consistente di rappresentanti degli enti (responsabili dei servizi finanziari e sindaci), volta sia ad avere chiarimenti sugli effetti della pronuncia specifica che sugli aspetti più squisitamente operativi in relazione alla successiva fase di adozione delle misure consequenziali richiesta agli enti ai sensi dell'art. 148 bis del Tuel.

La Sezione infatti aveva richiesto, agli enti destinatari di pronuncia specifica, l'assunzione di provvedimenti adeguati a garantire una puntuale e affidabile rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa.

Il comune di Capolona si è fatto promotore di una richiesta di incontro con il presidente della Sezione (formulata il 15 maggio 2015 con prot. 3118) nella quale, in riferimento alle recenti pronunce di accertamento di grave irregolarità contabile aventi ad oggetto la determinazione della cassa vincolata, si chiedeva un incontro “al fine di poter chiarire alcuni aspetti e criticità in esse contenute e consentire un confronto sulla materia”.

Successivamente, i rappresentanti degli enti hanno manifestato difficoltà riguardo all'applicazione degli orientamenti espressi sulla cassa vincolata ritenuti molto restrittivi.

In data 20 maggio 2015 (con nota prot. n. 71), la Sezione ha risposto al comune di Capolona (che si era fatto portavoce dell'istanza di incontro), ripercorrendo anche nel merito, l'interpretazione dei principi contabili in discussione. La Sezione ha inoltre nuovamente confermato la disponibilità a fornire ogni chiarimento necessario nell'ambito della procedura in atto.

Nei mesi successivi (giugno-luglio), gli enti destinatari di pronuncia specifica di accertamento hanno adottato e inviato alla Sezione gli atti consequenziali, che sono stati valutati nei tempi e nei modi previsti dall'ordinaria procedura del controllo.

In molti casi, gli enti hanno segnalato l'adozione di provvedimenti di adeguamento, talvolta consistenti anche nella rideterminazione della consistenza della cassa vincolata e nella conseguente riapprovazione del rendiconto di gestione.

Alcuni enti, invece, hanno rappresentato difficoltà nell'adeguarsi, nei tempi previsti dall'art. 148 bis del Tuel, agli orientamenti espressi nelle pronunce di

accertamento, manifestando tuttavia l'intento di procedere nel senso indicato dalla Sezione in sede di applicazione dei nuovi principi contabili introdotti dal d.lgs. n. 118/2011.

La Sezione, nel procedere alla valutazione di questi provvedimenti, ha ribadito il proprio orientamento valutando quali interventi idonei esclusivamente la rideterminazione dei vincoli di cassa nell'ambito del rendiconto 2013 secondo i principi enunciati.

La Sezione ha, invece, adottato una delibera di presa d'atto nei casi in cui venivano segnalati intenti volti all'adeguamento o interventi sugli atti di rendiconto successivi al 2013, in analogia con quanto accade per altri tipi di rilievi. La Sezione, ha accolto anche la richiesta di un percorso graduale nell'attuazione delle misure correttive poiché tale richiesta, concordata tra gli enti e le associazioni di categoria, era supportata anche dalla manifestazione di una oggettiva difficoltà nella revisione delle risultanze delle gestioni concluse.

In merito alle modalità di gestione dei flussi di cassa vincolati è intervenuta da ultimo la Sezione delle autonomie che, con la deliberazione n. 31/2015, ha adottato apposite linee di indirizzo alla luce dell'introduzione dei nuovi principi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011 nella quale ha così concluso “[...] a) Per una corretta interpretazione delle disposizioni del TUEL occorre far riferimento all'intero corpus che ora sostanzia la contabilità armonizzata, e, quindi, anche ai principi contabili e agli altri allegati al d.lgs. n. 118/2011, che costituiscono al tempo stesso norma di comportamento per gli operatori e chiave di più esplicita lettura delle disposizioni cui si riferiscono. b) Con riferimento alle entrate vincolate, occorre distinguere tra entrate vincolate a destinazione specifica, individuate dall'art. 180, comma 3, lett. d) del TUEL; entrate vincolate ai sensi dell'art. 187, comma 3 ter, lett. d); entrate con vincolo di destinazione generica. Solo per le prime opera la disciplina prevista dagli artt. 195 e 222 del TUEL, per quanto riguarda la loro utilizzabilità in termini di cassa. Dette risorse devono essere puntualmente rilevate sia per il controllo del loro utilizzo, sia per l'esatta determinazione dell'avanzo vincolato. Pertanto le entrate vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d) possono essere utilizzate, in termini di cassa, anche per il finanziamento di spese correnti, previa apposita deliberazione

della giunta, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'articolo 222, e cioè entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio (salvo quanto previsto per gli enti in dissesto dal comma 2 *bis* del medesimo articolo). I relativi movimenti di utilizzo e di reintegro sono oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria (cfr. d.lgs. n. 118/2011, all. 4-2, punto 10.2). L'utilizzo di somme vincolate riduce di pari misura il ricorso alle anticipazioni di tesoreria. L'esistenza in cassa di somme vincolate comporta che siano prioritariamente utilizzate, nei limiti e con le modalità anzi dette, prima di far ricorso ad anticipazioni di tesoreria. *c)* Le entrate non gravate dai vincoli sopra indicati confluiscono nella cassa generale e sono utilizzabili per le correnti esigenze di pagamento. Il ricorso costante a somme derivanti da risorse destinate ad investimento per il pagamento di spese ordinarie, con la mancata realizzazione di programmi per mancanza di liquidità, o il formarsi di debiti, per spese impegnate ma non pagate perché le risorse vincolate non sono state ripristinate, potrebbe, nella valutazione d'assieme, costituire significativo sintomo di una criticità (così come, peraltro, anche il ripetuto impiego delle anticipazioni di tesoreria potrebbe essere rivelatore di una crisi finanziaria strutturale) da segnalare per l'adozione delle idonee misure correttive. L'ente deve comunque usare la necessaria prudenza nella gestione di queste risorse, anche nella prospettiva del rispetto della programmazione assunta e del raggiungimento degli obiettivi per i quali, in tale sede, gli introiti in questione sono stati individuati quali fonti di finanziamento e strumenti di copertura della spesa. *d)* Sotto il profilo della gestione di competenza, anche di queste somme deve essere tenuta adeguata evidenza, per la determinazione delle quote destinate ad investimento e non spese da riportare nel risultato d'amministrazione, che devono essere analiticamente dimostrate nelle note integrative".

In termini quantitativi l'attività di controllo posta in essere dalla Sezione sul rendiconto di gestione 2013 ha permesso di individuare 186 casi di errata contabilizzazione dei flussi di cassa vincolati.

In sede di valutazione delle misure correttive, la Sezione ha riscontrato che, complessivamente, 172 enti hanno adottato interventi correttivi conseguenti agli orientamenti della Sezione.

Nel dettaglio, n. 70 enti hanno rideterminato la quantificazione dei vincoli di cassa al 31.12.2013 secondo i principi formulati dalla Sezione. Si considerano sia gli enti che hanno riapprovato formalmente il rendiconto 2013 (idoneità della relativa misura correttiva) sia gli enti che hanno ricalcolato i vincoli di cassa al termine del 2013 senza la riapprovazione formale del relativo rendiconto (presa d'atto delle misure correttive). In un caso (comune di Villafranca in Lunigiana) la Sezione ha preso atto di un percorso di adeguamento da ricondurre al più ampio processo di risanamento pluriennale prospettato dall'ente.

Ulteriori n. 101 enti hanno rappresentato alla Sezione, anche attraverso il coinvolgimento delle associazioni di categoria, l'esigenza di un percorso graduale di adeguamento anche in conseguenza dell'introduzione dei principi contabili armonizzati (presa d'atto dell'intendimento espresso dai comuni con rinvio all'applicazione dei principi dell'armonizzazione).

Gli enti inottemperanti e cioè quelli che non hanno adottato misure correttive a seguito di pronuncia specifica di accertamento sono risultati solo 10.

Per ulteriori 4 enti non è stata attivata l'ordinaria fase di valutazione delle misure correttive conseguenti alla pronuncia specifica di accertamento. Si tratta degli enti per i quali si è fatto rinvio alle procedure straordinarie di riequilibrio pluriennale.

Considerati complessivamente gli esiti della fase di valutazione dei provvedimenti correttivi si può positivamente valutare il sostanziale adeguamento degli enti ai principi indicati dalla Sezione. Segno che la problematica è stata comunque recepita dagli enti e affrontata con riguardo agli effetti possibili sugli equilibri di bilancio.

Tab. 29.

Pronunce relative alla non corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione. Rendiconto 2013.									
Ente		Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica		Esito misure correttive				
					Valutazione positiva			Valutazione negativa	
					Idoneità	Presenza d'atto	Presenza d'atto del rinvio all'applicazione dei principi dell'armonizzazione	Inottemperanza	Non idoneità
1	Abbadia San salvatore	SI	60	22/04/2015		1			
2	Abetone	PT	343	06/08/2015		1			
3	Agliaia	PT	102	06/05/2015			1		
4	Altopascio	LU	77	06/05/2015			1		
5	Arcidosso	GR	138	25/05/2015			1		
6	Arezzo	AR	130	22/05/2015		1			
7	Asciano	SI	61	22/04/2015			1		
8	Aulla	MS	84	06/05/2015			1		
9	Bagni di Lucca	LU	49	15/04/2015		1			
10	Bagno a Ripoli	FI	53	22/04/2015			1		
11	Bagnone	MS	306	06/08/2015		1			
12	Barberino Val d'Elsa	FI	350	06/08/2015			1		
13	Bibbiena	AR	44	15/04/2015			1		
14	Bibbiana	LI	330	06/08/2015			1		
15	Bientina	PI	152	25/05/2015				1	
16	Borgo San Lorenzo	FI	40	01/04/2015			1		
17	Buggiano	PT	103	06/05/2015			1		
18	Buonconvento	SI	526	19/11/2015	Rinvio alla valutazione del piano di riequilibrio				
19	Buti	PI	153	25/05/2015		1			
20	Camaiore	LU	31	01/04/2015		1			
21	Campagnatico	GR	293	06/08/2015			1		
22	Campiglia Marittima	LI	41	01/04/2015	1				
23	Campo nell'Elba	LI	331	06/08/2015			1		
24	Camporgiano	LU	356	06/08/2015		1			
25	Capalbio	GR	139	25/05/2015			1		
26	Capannoli	PI	154	25/05/2015			1		
27	Capoliveri	LI	332	06/08/2015				1	
28	Capolona	AR	36	01/04/2015			1		
29	Capraia e Limite	FI	55	22/04/2015			1		
30	Capraia Isola	LI	333	06/08/2015				1	
31	Caprese Michelangelo	AR	131	22/05/2015			1		
32	Carmignano	PO	302	06/08/2015		1			
33	Carrara	MS	34	01/04/2015		1			
34	Casciana Terme	PI	285	06/05/2015		1			
35	Cascina	PI	155	25/05/2015			1		
36	Casole d'Elsa	SI	320	06/08/2015			1		
37	Castagneto Carducci	LI	89	06/05/2015			1		
38	Castel del Piano	GR	140	25/05/2015			1		
39	Castel Focognano	AR	132	22/05/2015			1		
40	Castel San Niccolò	AR	108	06/05/2015			1		

**Pronunce relative alla non corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione. Rendiconto 2013.**

Ente		Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica		Esito misure correttive				
					Valutazione positiva			Valutazione negativa	
					Idoneità	Presenza d'atto	Presenza d'atto del rinvio all'applicazione dei principi dell'armonizzazione	Inottemperanza	Non idoneità
41	Castelfranco di Sotto	PI	156	25/05/2015			1		
42	Castell'Azzara	GR	294	06/08/2015		1			
43	Castellina Marittima	PI	377	18/08/2015			1		
44	Castelnuovo Berardenga	SI	62	22/04/2015			1		
45	Castelnuovo di Garfagnana	LU	78	06/05/2015		1			
46	Castelnuovo di Val di Cecina	PI	376	18/08/2015		1			
47	Castiglione della Pescaia	GR	295	06/08/2015			1		
48	Castiglione d'Orcia	SI	119	22/05/2015			1		
49	Cavriglia	AR	313	06/08/2015		1			
50	Certaldo	FI	56	22/04/2015			1		
51	Chianni	PI	286	06/05/2015			1		
52	Chiesina Uzzanese	PT	345	06/08/2015		1			
53	Chiusi	SI	63	22/04/2015			1		
54	Chiusi della Verna	AR	109	06/05/2015			1		
55	Civitella in Val di Chiana	AR	37	01/04/2015			1		
56	Colle di Val d'Elsa	SI	64	22/04/2015			1		
57	Collesalveti	LI	90	06/05/2015			1		
58	Cortona	AR	35	01/04/2015		1			
59	Cutigliano	PT	344	06/08/2015	Rinvio alla valutazione del piano di riequilibrio				
60	Dicomano	FI	39	01/04/2015			1		
61	Fiesole	FI	351	06/08/2015	Rinvio alla valutazione del piano di riequilibrio				
62	Figline Valdarno	FI	57	22/04/2015			1		
63	Filattiera	MS	309	06/08/2015			1		
64	Firenze	FI	121	22/05/2015			1		
65	Firenzuola	FI	352	06/08/2015		1			
66	Fivizzano	MS	85	06/05/2015		1			
67	Foiano della Chiana	AR	314	06/08/2015				1	
68	Follonica	GR	141	25/05/2015			1		
69	Forte dei Marmi	LU	80	06/05/2015			1		
70	Fosdinovo	MS	86	06/05/2015			1		
71	Fucecchio	FI	58	22/04/2015			1		
72	Gaiole in Chianti	SI	321	06/08/2015			1		
73	Gavorrano	GR	142	25/05/2015			1		
74	Greve in Chianti	FI	95	06/05/2015			1		
75	Grosseto	GR	143	25/05/2015			1		
76	Guardistallo	PI	379	18/08/2015		1			

**Pronunce relative alla non corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione. Rendiconto 2013.**

Ente		Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica		Esito misure correttive				
					Valutazione positiva			Valutazione negativa	
					Idoneità	Presa d'atto	Presa d'atto del rinvio all'applicazione dei principi dell'armonizzazione	Inottemperanza	Non idoneità
77	Incisa in Val d'Arno	FI	122	22/05/2015			1		
78	Lajatico	PI	380	18/08/2015				1	
79	Lamporecchio	PT	104	06/05/2015			1		
80	Lari	PI	287	06/08/2015		1			
81	Lastra a Signa	FI	96	06/05/2015			1		
82	Livorno	LI	348	06/08/2015		1			
83	Loro Ciuffenna	AR	133	22/05/2015		1			
84	Magliano in Toscana	GR	145	25/05/2015			1		
85	Manciano (*)	GR	146	25/05/2015				1	
86	Marciana	LI	334	06/08/2015		1			
87	Marciano della Chiana	AR	135	25/05/2015			1		
88	Marradi	FI	353	06/08/2015		1			
89	Massa e Cozzile	PT	105	06/05/2015			1		
90	Massa Marittima	GR	147	25/05/2015			1		
91	Massarosa	LU	81	06/05/2015		1			
92	Minucciano	LU	362	06/08/2015		1			
93	Molazzana	LU	363	06/08/2015		1			
94	Monte Argentario	GR	148	25/05/2015			1		
95	Monte San Savino	AR	45	15/04/2015			1		
96	Montecarlo	LU	364	06/08/2015		1			
97	Montecatini Terme	PT	106	06/05/2015		1			
98	Montecatini Val di Cecina	PI	381	18/08/2015		1			
99	Montelupo Fiorentino	FI	123	22/05/2015			1		
100	Montemignaio	AR	315	06/08/2015		1			
101	Montemurlo	PO	303	06/08/2015		1			
102	Montepulciano	SI	65	22/04/2015			1		
103	Monteroni d'Arbia	SI	91	06/05/2015			1		
104	Montescudaio	PI	382	18/08/2015		1			
105	Montespertoli	FI	59	22/04/2015			1		
106	Montevarchi	AR	46	15/04/2015			1		
107	Monteverdi Marittimo	PI	383	18/08/2015		1			
108	Monticiano	SI	322	06/08/2015		1			
109	Montieri	GR	297	06/08/2015			1		
110	Montopoli in Val d'Arno	PI	289	06/08/2015			1		
111	Murlo	SI	323	06/08/2015		1			
112	Orbetello	GR	149	25/05/2015			1		
113	Orciano Pisano	PI	384	18/08/2015		1			
114	Ortignano Raggiolo	AR	316	06/08/2015		1			
115	Palaia	PI	385	18/08/2015			1		

**Pronunce relative alla non corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione. Rendiconto 2013.**

	Ente	Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica		Esito misure correttive				
					Valutazione positiva			Valutazione negativa	
					Idoneità	Presenza d'atto	Presenza d'atto del rinvio all'applicazione dei principi dell'armonizzazione	Inottemperanza	Non idoneità
116	Palazzuolo sul Senio	FI	354	06/08/2015			1		
117	Peccioli	PI	386	18/08/2015				1	
118	Pelago	FI	97	06/05/2015			1		
119	Pian di Scò	AR	317	06/08/2015		1			
120	Piazza al Serchio	LU	366	06/08/2015		1			
121	Pietrasanta	LU	29	01/04/2015		1			
122	Pieve Santo Stefano	AR	110	06/05/2015			1		
123	Piombino	LI	497	04/11/2015		1			
124	Pisa	PI	157	25/05/2015			1		
125	Pistoia	PT	68	22/05/2015			1		
126	Poggibonsi	SI	92	06/05/2015			1		
127	Poggio a Caiano	PO	304	06/08/2015		1			
128	Pomarance	PI	158	25/05/2015		1			
129	Ponsacco	PI	290	06/08/2015			1		
130	Pontassieve	FI	98	06/05/2015			1		
131	Ponte Buggianese	PT	107	06/05/2015			1		
132	Pontremoli	MS	88	06/05/2015			1		
133	Poppi	AR	47	15/04/2015		1			
134	Porcari	LU	82	06/05/2015			1		
135	Porto Azzurro	LI	472	27/10/2015	Rinvio alla valutazione del piano di riequilibrio				
136	Portoferraio	LI	349	06/08/2015		1			
137	Prato	PO	407	14/10/2015				1	
138	Provincia di Siena	SI	329	06/08/2015		1			
139	Quarrata	PT	69	22/04/2015	1				
140	Radicofani	SI	325	06/08/2015		1			
141	Rapolano Terme	SI	42	01/04/2015		1			
142	Reggello	FI	99	06/05/2015			1		
143	Rio Marina	LI	336	06/08/2015		1			
144	Riparbella	PI	387	18/08/2015			1		
145	Rosignano Marittimo	LI	338	06/08/2015		1			
146	Rufina	FI	100	06/05/2015			1		
147	San Gimignano	SI	93	06/05/2015			1		
148	San Giovanni d'Asso	SI	326	06/08/2015		1			
149	San Giuliano Terme	PI	388	18/08/2015		1			
150	San Marcello Pistoiese	PT	70	22/04/2015	1				
151	San Miniato	PI	288	06/08/2015		1			
152	San Piero a Sieve	FI	355	06/08/2015			1		
153	San Quirico d'Orcia	SI	327	06/08/2015			1		
154	San Vincenzo	LI	341	06/08/2015		1			
155	Sansepolcro	AR	48	15/04/2015			1		
156	Santa Luce	PI	389	18/08/2015		1			
157	Santa Maria a Monte	PI	291	06/08/2015			1		

**Pronunce relative alla non corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione. Rendiconto 2013.**

	Ente	Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica		Esito misure correttive				
					Valutazione positiva			Valutazione negativa	
					Idoneità	Presenza d'atto	Presenza d'atto del rinvio all'applicazione dei principi dell'armonizzazione	Inottemperanza	Non idoneità
158	Sassetta	LI	339	06/08/2015		1			
159	Scandicci	FI	101	06/05/2015			1		
160	Scansano	GR	298	06/08/2015			1		
161	Scarlino	GR	299	06/08/2015			1		
162	Scarperia	FI	124	22/05/2015			1		
163	Semproniano	GR	300	06/08/2015		1			
164	Seravezza	LU	83	06/05/2015		1			
165	Sestino	AR	318	06/08/2015		1			
166	Sesto Fiorentino	FI	125	22/05/2015			1		
167	Siena	SI	328	06/08/2015			1		
168	Sorano	GR	301	06/08/2015		1			
169	Sovicille	SI	66	22/04/2015			1		
170	Stazzema	LU	370	06/08/2015		1			
172	Stia	AR	112	06/05/2015			1		
171	Suvereto	LI	340	06/08/2015		1			
173	Talla	AR	319	06/08/2015				1	
174	Tavarnelle Val di Pesa	FI	126	22/05/2015			1		
175	Terranuova Bracciolini	AR	137	22/05/2015			1		
176	Terricciola	PI	390	18/08/2015		1			
177	Torrita di Siena	SI	67	22/04/2015			1		
178	Tresana	MS	312	06/08/2015			1		
179	Uzzano	PT	71	22/04/2015			1		
180	Vagli Sotto	LU	371	06/08/2015				1	
181	Vaglia	FI	127	22/05/2015			1		
182	Vecchiano	PI	391	18/08/2015		1			
183	Vernio	PO	305	06/08/2015		1			
184	Vicopisano	PI	292	06/08/2015			1		
185	Villafranca in Lunigiana	MS	394	01/10/2015		1			
186	Volterra	PI	159	25/05/2015			1		
	<b>Totale enti</b>				<b>3</b>	<b>68</b>	<b>101</b>	<b>10</b>	

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

(\*) Il comune di Manciano ha inviato la delibera di adeguamento ai principi indicati dalla Sezione in un momento successivo rispetto alla deliberazione di inottemperanza.

Nota: Le misure correttive considerate idonee riguardano i comuni che hanno ricalcolato l'ammontare della cassa vincolata al 31.12.2013 ed hanno riapprovato formalmente, con atto consiliare, il rendiconto 2013.

Le misure correttive per cui è stata deliberata dalla Sezione la presa d'atto riguardano l'avvenuto ricalcolo, da parte degli enti, della cassa vincolata al 31.12.2013 mediante atto dell'ente (determina dirigenziale, atto di Giunta o di Consiglio) senza la conseguente riapprovazione formale del rendiconto 2013.

Le misure correttive per cui è stata deliberata la presa d'atto del rinvio all'applicazione dei principi dell'armonizzazione riguardano gli enti che hanno segnalato una linea comune di indirizzo, concordata anche con le associazioni di categoria, volta all'analisi approfondita del fenomeno e al successivo adeguamento nell'ambito dei nuovi principi contabili armonizzati.

## **6 - Le criticità emerse dalla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa ai sensi del d.l. n. 35/2013**

Come già evidenziato nel paragrafo 2, durante il controllo monitoraggio sul rendiconto 2013, sono state evidenziate alcune criticità o irregolarità gravi legate alle operazioni di anticipazione di liquidità previste dall'art. 1, comma 13, del d.l. n. 35/2013, che hanno dato luogo a specifica pronuncia di accertamento.

Al contempo, nell'esame delle risultanze del rendiconto riclassificato secondo gli schemi previsti dal d.lgs. n. 118/2011, è emersa la necessità di interpretare l'applicazione dei nuovi principi contabili in relazione alla collocazione, nel fondo pluriennale vincolato, del differenziale derivante dall'operazione di anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del citato d.l. n. 35/2013.

In merito alla natura ed alle modalità di gestione di tale istituto sono intervenute sia la Corte dei conti, Sezione delle autonomie, con la deliberazione n. 19/2014, sia la Corte costituzionale, mediante la sentenza n. 181/2015.

In particolare, la Sezione delle autonomie, con la citata deliberazione n. 19/2014, ha chiarito che le somme introitate ai sensi del d.l. n. 35/2013, assimilabili non a nuovo indebitamento ma alle anticipazioni di cassa, non devono influire sulla determinazione del risultato di amministrazione e non devono generare effetti espansivi della spesa, in quanto riguardano un'anticipazione destinata a far fronte a impegni già assunti e finanziati, e quindi già presenti in bilancio, che devono essere onorati dalle amministrazioni.

La Sezione delle autonomie ha precisato che l'anticipazione in oggetto, essendo finalizzata a fornire le risorse di cassa necessarie al pagamento di spese già finanziate, anche di parte corrente, e a consentire di superare l'emergenza dei pagamenti dei debiti pregressi mediante la mera sostituzione dei soggetti creditori dell'ente, non può essere assimilata a nuovo indebitamento, né costituire fonte di finanziamento di una nuova spesa. Diversamente risulterebbe violato l'art. 119, comma 6, della Costituzione, secondo cui il ricorso a nuovo debito è consentito esclusivamente per il finanziamento di spese di investimento.

Pertanto, le risorse ottenute dalla Cassa depositi e prestiti per far fronte ai pagamenti di debiti pregressi, non possono incidere sul risultato d'amministrazione come componente positiva dello stesso. In caso contrario tali risorse andrebbero a sostituire o ad aggiungersi alla fonte di finanziamento originaria (con un evidente effetto espansivo sulla spesa) ovvero a finanziare il disavanzo latente. In tutti i casi essa costituirebbe una fonte di finanziamento che, se utilizzata per spese correnti, violerebbe il dettato costituzionale in materia di indebitamento.

Tale orientamento è stato successivamente confermato dalla Corte costituzionale che, con la sentenza n. 181/2015, in considerazione della natura di tale istituto, volto ad assecondare l'esigenza di fronteggiare il pagamento dei debiti pregressi, anche di parte corrente, nonché in conformità con quanto disposto dal citato art. 119, comma 6, della Costituzione, ha valutato che tale istituto non potesse finanziare nuove spese.

La Corte costituzionale ha pertanto individuato l'obbligo "di sterilizzare l'anticipazione, affinché la stessa da strumento di flessibilizzazione della cassa non diventi anomalo mezzo di copertura di nuove spese e di riduzione del disavanzo con modalità contrarie agli artt. 81 e 119, sesto comma, Cost." (Corte costituzionale n. 181/2015).

Nella presente sezione si riportano gli esiti del controllo sul rendiconto 2013 relativi agli enti per i quali sono state rilevate problematiche concernenti l'anticipazione di liquidità, al fine di definire il quadro interpretativo nel quale si è mossa la Sezione.

Tali problematiche riguardano in particolare l'impatto che le entrate derivanti dall'anticipazione di liquidità hanno avuto sull'indebitamento e sul risultato di amministrazione.

Da ultimo verrà chiarito il merito delle ulteriori problematiche rilevate sugli enti sperimentatori dei nuovi principi contabili introdotti dal d.lgs. n. 118/2011 (in particolare il comune di Prato) per i quali è stato formulato un quesito, posto all'attenzione delle Sezioni centrali della Corte, per una definizione di massima della questione.

## **6.1 - Effetti sulla quantificazione dell'indebitamento**

In esito al controllo-monitoraggio sul rendiconto 2013 di alcuni comuni toscani (il cui dettaglio è riportato nel paragrafo 2, tabella 11) la Sezione ha rilevato la non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio.

L'errata determinazione è risultata conseguente alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 tra le voci di entrata e spesa relative ai mutui e prestiti.

Sull'argomento occorre ricordare che l'anticipazione di liquidità è stata prevista dal legislatore al fine di fornire liquidità agli enti locali e consentire agli stessi il pagamento dei debiti certi liquidi ed esigibili al 31 dicembre 2012. La qualificazione fornita dal legislatore è dunque quella di anticipazione di cassa, finalizzata a consentire il superamento di momentanee difficoltà nei pagamenti.

L'operazione in oggetto non doveva dunque costituire una fonte di finanziamento per i bilanci degli enti locali, poiché appunto andava a agevolare il pagamento di spese già impegnate e finanziate con specifiche risorse (anche proprie) dell'ente.

In merito alla natura di anticipazione di cassa e non a quella di fonte di finanziamento (indebitamento in senso stretto) è intervenuta, come già esposto in precedenza, la stessa Sezione delle autonomie che, nella deliberazione dell'11 luglio 2014, n. 19, ha sottolineato che “tali risorse hanno sostanzialmente, e non solo formalmente, la natura di anticipazione; diversamente risulterebbe violato l'art. 119, comma 6, Cost.” secondo cui gli enti locali possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento. “Trattasi di un'anticipazione di liquidità finalizzata a ricostruire le risorse di cassa necessarie al pagamento di spese già finanziate”. [...] “Pertanto l'anticipazione non può costituire il finanziamento di una nuova spesa”.

Il legislatore, tuttavia, non si è espresso circa la contabilizzazione di dette anticipazioni che, secondo quanto chiarito dalla stessa Sezione delle autonomie, doveva essere effettuata in bilancio in modo tale da garantire la neutralità di queste poste sui bilanci degli enti.

Nel caso di specie, i comuni hanno contabilizzato le anticipazioni di liquidità tra le poste dedicate ai mutui e prestiti e hanno confermato tale qualificazione in sede di stesura del conto del patrimonio inserendo tale posta tra le voci relative ad “altri debiti”.

A parere della Sezione, più correttamente le poste in oggetto dovevano essere contabilizzate (in termini finanziari ed economico-patrimoniali) tra le anticipazioni di cassa sia per la natura propria dell’operazione sia per garantire la neutralità di tali poste sul bilancio dell’ente.

Nell’eventualità che la contabilizzazione sia stata operata utilizzando altre voci di bilancio (nel caso di specie i mutui e prestiti), l’ente avrebbe dovuto comunque rettificare tali poste in sede di definizione del conto del patrimonio, al fine di evitare che queste potessero alterare la quantificazione dell’indebitamento complessivo dell’ente.

L’orientamento espresso dalla Sezione circa la natura dell’anticipazione di liquidità e la corretta rilevazione nella contabilità dell’ente, già contenuto nelle deliberazioni di pronuncia specifica, ha trovato successivamente conferma anche nella già richiamata sentenza della Corte costituzionale n. 181 del 29 luglio 2015.

## **6.2 - Effetti sulla determinazione del risultato di amministrazione**

La questione della corretta contabilizzazione dell’anticipazione di liquidità è stata oggetto d’esame e di rilievo da parte della Sezione anche in relazione agli effetti prodotti sul risultato di amministrazione.

La Sezione ha infatti rilevato una grave irregolarità con la conseguente richiesta di misure correttive nei casi in cui l’ente (è questo il caso dei comuni riportati nella tabella n. 10 del paragrafo 2) abbia provveduto a rilevare contabilmente l’operazione solo tra le poste di entrata e non anche in quelle di uscita.

Uno dei casi analizzati riguarda il comune di Campi Bisenzio per cui la Sezione, nell'ambito della deliberazione di pronuncia specifica n. 38/2015, ha rilevato la “mancata conciliazione delle anticipazioni di liquidità concesse dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013. In particolare è emerso, in sede istruttoria, che l'ente ha contabilizzato in modo non corretto l'anticipazione di liquidità poiché ha accertato al titolo V del bilancio l'entrata derivante da tale anticipazione senza provvedere contestualmente all'impegno della spesa nel titolo III dell'uscita. L'operazione, pertanto, non è risultata neutra sul bilancio dell'ente, determinando un risultato di amministrazione non corretto.”

Nella medesima deliberazione è stato inoltre rilevato che la contabilizzazione adottata dall'ente alterava anche il risultato della gestione di competenza, che, seguendo le modalità corrette di inserimento in bilancio, sarebbe stato negativo.

Secondo quanto emerso in sede istruttoria, la modalità di contabilizzazione adottata dall'ente era conseguente alle indicazioni contenute nella apposita nota del Ministero dell'economia e delle finanze (prot. 53240 del 28/06/2013) concernente l'allocazione contabile del fondo ex art. 1 del d.l. n. 35/2013.

L'orientamento espresso dalla Sezione, come già riferito in relazione alla corretta quantificazione dell'indebitamento, era legato ai chiarimenti forniti dalla Sezione delle autonomie nella deliberazione n. 19/2014, secondo cui l'operazione in oggetto è da intendersi quale “anticipazione di liquidità finalizzata a ricostruire le risorse di cassa necessarie al pagamento di spese già finanziate [...], la cui peculiarità consiste nella previsione della restituzione rateale sino ad un massimo di 30 anni. Tale anticipazione consente di superare l'emergenza dei pagamenti dei debiti pregressi e si concretizza nella mera sostituzione dei soggetti creditori dell'Ente (il MEF in luogo degli originari creditori). Pertanto, l'anticipazione non può costituire il finanziamento di una nuova spesa”. Essa, pertanto, deve essere contabilizzata in bilancio in modo tale da “evitare che le somme oggetto dell'anticipazione possano concorrere alla determinazione del risultato di amministrazione, generando effetti espansivi della capacità di spesa”.

Le modalità di contabilizzazione seguite dal comune di Campi Bisenzio, invece, hanno influito sulla determinazione del risultato di gestione. Nello specifico hanno

comportato la realizzazione di una eccedenza della competenza della gestione investimenti che ha contribuito al finanziamento del fondo svalutazione crediti e alla compensazione del risultato negativo della gestione residui, derivante principalmente dalla cancellazione di residui attivi non vincolati di parte corrente.

Va inoltre rilevato che la necessità (dichiarata dall'ente) di costituire un fondo svalutazione crediti per garantire gli equilibri di bilancio, rispetto alla presenza di residui attivi di incerto realizzo, ha generato un effetto espansivo della spesa che non era ammesso dal d.l. n. 35/2013. Infatti, in assenza del risultato positivo derivante dalla gestione investimenti conseguente all'errata contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, l'ente avrebbe dovuto comprimere la spesa corrente per reperire quella eccedenza di risorse da destinare al finanziamento del fondo svalutazione crediti.

Tutto ciò premesso, pur tenendo conto delle indicazioni esplicitate dalla Sezione delle autonomie (delib. n. 19/2014) che, in merito alla corretta contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, ha comunque considerato quale soluzione percorribile quella di “costituire un apposito fondo vincolato pari all'importo dell'anticipazione assegnata dal MEF da ridursi progressivamente dell'importo pari alle somme annualmente rimborsate”, la Sezione Toscana ha ritenuto più corretta e maggiormente cautelativa degli equilibri di bilancio la contestuale assunzione dell'impegno di spesa nell'esercizio in cui è stata concessa l'anticipazione ed è stato iscritto l'accertamento in bilancio.

Il caso di specie, infatti, dimostra che la mancata assunzione dell'impegno di spesa, contestualmente all'accertamento di entrata, espone l'ente a ulteriori rischi: la possibilità di non garantire, in sede di rendicontazione, lo specifico vincolo nell'avanzo di amministrazione; il possibile effetto espansivo della spesa che, come dimostra il caso specifico, potrebbe interessare anche la parte corrente del bilancio, caratterizzata da una maggiore rigidità; la non corretta rappresentazione della situazione patrimoniale e il difficoltoso controllo del debito residuo.

Anche in relazione al risultato di amministrazione la Sezione, ritenendo che la non corretta contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità comportasse una distorta rappresentazione dei dati di consuntivo e degli equilibri interni di bilancio,

ha adottato una deliberazione di pronuncia specifica e ha richiesto all'ente la correzione del rendiconto attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

L'atto doveva riguardare non solo la corretta determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio considerato, ma anche le eventuali rettifiche dei bilanci degli esercizi successivi, per gli effetti che su questi si fossero eventualmente prodotti, nonché per l'eventuale finanziamento delle spese che, in tali esercizi, fossero state garantite con le quote di avanzo di amministrazione non correttamente accertate al termine della gestione 2013.

Le irregolarità rilevate nel caso del comune di Campi Bisenzio sono utili a comprendere i rischi connessi alla non corretta contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità.

Le scelte assunte dall'ente, infatti, oltre a produrre effetti di distorta rappresentazione del risultato di amministrazione, hanno concorso a determinare, unitamente ai risultati conseguiti dalla gestione di competenza e dalla gestione residui, un disavanzo sostanziale di amministrazione consistente (pari a 2.544.571,21 euro).

Infatti, nonostante la gestione complessiva abbia chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione (nel caso di specie pari a 1.882.980,71 euro), tale risultato non è stato sufficiente a ricostituire il vincolo derivante dall'anticipazione di liquidità e gli ulteriori vincoli derivanti dai saldi della competenza e della gestione residui.

L'esame del risultato di amministrazione, pur considerando quanto previsto nella citata nota ministeriale in ordine alla possibilità di istituire uno stanziamento di spesa nell'ambito del titolo III quale "fondo Anticipazione di liquidità di cui all'articolo 1, comma 13, del d.l. 35/2013" sul quale non possono essere assunti impegni ed emessi mandati di pagamento, ha consentito di accertare che detta economia di spesa, derivante dal minor impegno, non è confluita nel risultato dell'esercizio 2013 quale fondo vincolato.

Di seguito si riporta l'elenco completo degli enti per i quali la Sezione ha rilevato, nel corso del controllo monitoraggio sul rendiconto 2013, le specifiche gravi irregolarità riferite all'anticipazione di liquidità.



Tab. 30.

Utilizzo risorse d.l. n. 35/2013: enti per i quali la Sezione ha rilevato gravi irregolarità				
	Delibera	Ente	Pr.	Tipologia di pronuncia specifica
1	38 del 01/04/2015	Campi Bisenzio	FI	<p>1) Mancata conciliazione delle anticipazioni di liquidità concesse dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. 35/2013: la contabilizzazione dell'anticipazione è stata effettuata assumendo l'accertamento in entrata (titolo V) senza il contestuale impegno della spesa (titolo III). Ciò ha determinato, oltre alla non corretta determinazione del risultato di amministrazione, l'accertamento di un disavanzo di amministrazione sostanziale poiché l'avanzo vincolato derivante dall'operazione di anticipazione è stato, di fatto, impiegato per il finanziamento di altre spese.</p> <p>2) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento e non fra quelle relative ai debiti per anticipazioni di cassa, ritenute più corrette dalla Sezione al fine di rappresentare l'operazione in oggetto che, come gli orientamenti della Corte costituzionale hanno confermato, deve essere necessariamente neutra rispetto agli equilibri di bilancio.</p> <p>3) Mancato rispetto del vincolo di cui all'art. 119, ultimo comma, Cost. dovuto all'utilizzo dell'anticipazione per il finanziamento di spesa corrente.</p>
2	356 del 6/08/2015	Camporgiano	LU	<p>1) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento e non fra quelle relative ai debiti per anticipazioni di cassa, ritenute più corrette dalla Sezione al fine di rappresentare l'operazione in oggetto che, come gli orientamenti della Corte costituzionale hanno confermato, deve essere necessariamente neutra rispetto agli equilibri di bilancio.</p>
3	78 del 06/05/2015	Castelnuovo di Garfagnana	LU	<p>1) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento e non fra quelle relative ai debiti per anticipazioni di cassa, ritenute più corrette dalla Sezione al fine di rappresentare l'operazione in oggetto che, come gli orientamenti della Corte costituzionale hanno confermato, deve essere necessariamente neutra rispetto agli equilibri di bilancio.</p>
4	29 del 01/04/2015	Pietrasanta	LU	<p>1) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento e non fra quelle relative ai debiti per anticipazioni di cassa, ritenute più corrette dalla Sezione al fine di rappresentare l'operazione in oggetto che, come gli orientamenti della Corte costituzionale hanno confermato, deve essere necessariamente neutra rispetto agli equilibri di bilancio.</p>

Utilizzo risorse d.l. n. 35/2013: enti per i quali la Sezione ha rilevato gravi irregolarità				
	Delibera	Ente	Pr.	Tipologia di pronuncia specifica
5	51 del 15/04/2015	Capannori	LU	<p>1) Mancata conciliazione delle anticipazioni di liquidità concesse dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013: la contabilizzazione dell'anticipazione è stata effettuata assumendo l'accertamento in entrata (titolo V) senza il contestuale impegno della spesa (titolo III), comportando la non corretta determinazione del risultato di amministrazione.</p> <p>2) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento.</p>
6	370 del 06/08/2015	Stazzema	LU	<p>1) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento e non fra quelle relative ai debiti per anticipazioni di cassa, ritenute più corrette dalla Sezione al fine di rappresentare l'operazione in oggetto che, come gli orientamenti della Corte costituzionale hanno confermato, deve essere necessariamente neutra rispetto agli equilibri di bilancio.</p>
7	308 del 06/08/2015	Comano	MS	<p>1) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del D.L. 35/2 d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento e non fra quelle relative ai debiti per anticipazioni di cassa, ritenute più corrette dalla Sezione al fine di rappresentare l'operazione in oggetto che, come gli orientamenti della Corte costituzionale hanno confermato, deve essere necessariamente neutra rispetto agli equilibri di bilancio.</p>
8	310 del 06/08/2015	Licciana Nardi	MS	<p>1) Mancata conciliazione delle anticipazioni di liquidità concesse dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013: la contabilizzazione dell'anticipazione è stata effettuata assumendo l'accertamento in entrata (titolo V) senza il contestuale impegno della spesa (titolo III), comportando la non corretta determinazione del risultato di amministrazione.</p> <p>2) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento.</p>
9	87 del 06/05/2015	Montignoso	MS	<p>1) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento e non fra quelle relative ai debiti per anticipazioni di cassa, ritenute più corrette dalla Sezione al fine di rappresentare l'operazione in oggetto che, come gli orientamenti della Corte costituzionale hanno confermato, deve essere necessariamente neutra rispetto agli equilibri di bilancio.</p>
10	394 del 01/10/2015	Villafranca in Lunigiana	MS	<p>1) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento e non fra quelle relative ai debiti per anticipazioni di cassa, ritenute più corrette dalla Sezione al fine di rappresentare l'operazione in oggetto che, come gli orientamenti della Corte costituzionale hanno confermato, deve essere necessariamente neutra rispetto agli equilibri di bilancio.</p>

Utilizzo risorse d.l. n. 35/2013: enti per i quali la Sezione ha rilevato gravi irregolarità				
	Delibera	Ente	Pr.	Tipologia di pronuncia specifica
11	378 del 18/08/2015	Fauglia	PI	1) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento e non fra quelle relative ai debiti per anticipazioni di cassa, ritenute più corrette dalla Sezione al fine di rappresentare l'operazione in oggetto che, come gli orientamenti della Corte costituzionale hanno confermato, deve essere necessariamente neutra rispetto agli equilibri di bilancio.
12	386 del 18/08/2015	Peccioli	PI	1) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento e non fra quelle relative ai debiti per anticipazioni di cassa, ritenute più corrette dalla Sezione al fine di rappresentare l'operazione in oggetto che, come gli orientamenti della Corte costituzionale hanno confermato, deve essere necessariamente neutra rispetto agli equilibri di bilancio.
13	388 del 18/08/2015	San Giuliano Terme	PI	1) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento e non fra quelle relative ai debiti per anticipazioni di cassa, ritenute più corrette dalla Sezione al fine di rappresentare l'operazione in oggetto che, come gli orientamenti della Corte costituzionale hanno confermato, deve essere necessariamente neutra rispetto agli equilibri di bilancio.
14	407 del 14/10/2015	Prato	PO	1) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento e non fra quelle relative ai debiti per anticipazioni di cassa, ritenute più corrette dalla Sezione al fine di rappresentare l'operazione in oggetto che, come gli orientamenti della Corte costituzionale hanno confermato, deve essere necessariamente neutra rispetto agli equilibri di bilancio.
15	103 del 06/05/2015	Buggiano	PT	1) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento e non fra quelle relative ai debiti per anticipazioni di cassa, ritenute più corrette dalla Sezione al fine di rappresentare l'operazione in oggetto che, come gli orientamenti della Corte costituzionale hanno confermato, deve essere necessariamente neutra rispetto agli equilibri di bilancio.
16	344 del 06/08/2015	Cutigliano	PT	1) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento e non fra quelle relative ai debiti per anticipazioni di cassa, ritenute più corrette dalla Sezione al fine di rappresentare l'operazione in oggetto che, come gli orientamenti della Corte costituzionale hanno confermato, deve essere necessariamente neutra rispetto agli equilibri di bilancio.

Utilizzo risorse d.l. n. 35/2013: enti per i quali la Sezione ha rilevato gravi irregolarità				
	Delibera	Ente	Pr.	Tipologia di pronuncia specifica
17	346 del 06/08/2015	Pescia	PT	1) Non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio: la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 è stata effettuata tra le voci di entrata e spesa relative ai debiti di finanziamento e non fra quelle relative ai debiti per anticipazioni di cassa, ritenute più corrette dalla Sezione al fine di rappresentare l'operazione in oggetto che, come gli orientamenti della Corte costituzionale hanno confermato, deve essere necessariamente neutra rispetto agli equilibri di bilancio.

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

### 6.3 - Problematiche connesse all'introduzione dei principi contabili armonizzati

Gli orientamenti sulla natura e le modalità di contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità fin qui espressi hanno richiesto un adeguamento alle nuove regole del bilancio armonizzato. La Sezione ha infatti dovuto affrontare tale problematica avendo esaminato, nel controllo-monitoraggio sul rendiconto 2013, gli enti che avevano adottato i nuovi principi contabili in via sperimentale.

Nello specifico il problema che si è posto all'attenzione della Sezione è legato al fatto che i nuovi principi contabili impongono agli enti di non imputare al bilancio gli impegni che non sono giunti a scadenza: nel caso dell'anticipazione di liquidità questo comporta che l'impegno per la restituzione della quota capitale debba essere imputato a ciascuno degli esercizi del periodo di restituzione (30 anni) rendendo, nel regime armonizzato, non praticabile la soluzione prospettata dalla Sezione di assumere l'impegno per la restituzione di tutto il capitale contestualmente all'accertamento dell'entrata.

Al momento dell'entrata in vigore dei principi contabili gli enti che hanno attivato l'anticipazione di liquidità e contabilizzato l'impegno per l'intera restituzione sono chiamati, in sede di riaccertamento straordinario, ad eliminare il residuo passivo ancora presente in bilancio per la successiva reimputazione agli esercizi di scadenza dell'obbligazione.

In tal senso hanno operato anche gli enti sperimentali.

La Sezione nell'affrontare tale aspetto ha definito il proprio orientamento in una apposita deliberazione inviata al Presidente della Corte dei conti affinché la

questione in esame, stante la particolare rilevanza, fosse definita in via generale per tutta la platea degli enti locali.

In verità il nuovo sistema sembrava facilitare il compito della Sezione poiché prevede uno strumento, il fondo pluriennale vincolato, espressamente destinato a spostare nel tempo l'imputazione di quelle obbligazioni che si sono già perfezionate giuridicamente ma la cui esigibilità si realizzerà in esercizi successivi.

Uno strumento che è nato per rendere più leggibili i bilanci, e garantire meglio, rispetto al passato, la rappresentazione della situazione creditoria e debitoria effettiva dell'ente nel rendiconto di gestione.

Il quesito che si è posto alla Sezione nell'esame del rendiconto dell'esercizio 2013 del comune di Prato (ente sperimentale dall'esercizio 2012), è stato dunque quello di trasporre nel nuovo sistema contabile le logiche interpretative sulla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità espresse con i pronunciamenti sopra citati.

Il comune di Prato, che, come già detto, è un ente sperimentale, in conseguenza dell'adozione dei nuovi principi dell'armonizzazione contabile ha iscritto in bilancio l'entrata relativa alle anticipazioni di liquidità concesse ai sensi del d.l. n. 35/2013 ma non ha assunto, sullo stesso esercizio, l'impegno relativo alla restituzione della quota capitale, facendo confluire il conseguente differenziale tra le quote vincolate dell'avanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2013.

A parere della Sezione, per garantire l'assoluta neutralità dell'operazione in oggetto, in coerenza con quanto sopra espresso sulla natura dell'anticipazione di liquidità, l'ente avrebbe dovuto più correttamente rilevare il differenziale realizzato tra le poste di entrata e di uscita nel fondo pluriennale vincolato accertato in sede di rendicontazione.

L'operazione in esame, infatti, pur prevedendo la restituzione del capitale dilazionata nel tempo, non dovrebbe dar luogo alla realizzazione di avanzi di amministrazione sia perché tale qualificazione non risulta coerente con la natura puramente neutrale dell'operazione rispetto agli equilibri di bilancio sia per il rischio che, nel corso degli esercizi, la quota vincolata possa essere erosa dai risultati delle gestioni e resa di fatto indisponibile per la restituzione del capitale cui è destinata.

Va peraltro rilevato che la collocazione del differenziale realizzato dall'operazione di anticipazione di liquidità tra le quote relative al fondo pluriennale vincolato, anche se non espressamente previsto dall'attuale quadro normativo, appare decisamente più consona alla natura stessa del fondo pluriennale vincolato.

Il FPV infatti è lo strumento introdotto dai principi dell'armonizzazione contabile (in particolare quello della competenza finanziaria potenziata) proprio per garantire, in esercizi successivi a quelli di competenza (insorgenza dell'obbligazione), la reimputazione di voci di spesa che hanno scadenze dilazionate nel tempo in relazione all'effettiva esigibilità dell'obbligazione giuridica.

Il funzionamento del fondo pluriennale vincolato trova fondamento nel principio della competenza finanziaria potenziata che impone di registrare l'impegno (nelle scritture contabili) al momento della nascita dell'obbligazione giuridica, imputando la stessa agli esercizi in cui viene a scadenza, cioè diventa esigibile.

Esso inoltre viene costituito per l'accantonamento di risorse già accertate e destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata, in modo tale da garantire la copertura finanziaria di spese già finanziate la cui imputazione è dilazionata nel tempo.

Anche rispetto a tale ultima qualificazione del fondo, il differenziale realizzato dall'operazione di anticipazione di liquidità è risultato, per la Sezione, più correttamente collocabile tra le poste dedicate al fondo pluriennale vincolato.

L'orientamento espresso dalla Sezione risultava coerente anche con gli indirizzi espressi dalla Corte costituzionale (sentenza n. 181/2015), che hanno in qualche modo legato la corretta contabilizzazione delle poste relative all'anticipazione di liquidità alla necessità che questa risultasse assolutamente neutrale rispetto agli equilibri finanziari dell'ente.

La citata sentenza, infatti, prefigura una utilizzazione non conforme alla Costituzione nel caso in cui “la liquidità, anziché essere impiegata per il pagamento dei debiti pregressi è stata acquisita nella disponibilità finanziaria dell'ente, finendo per alterare in modo non veritiero il risultato di amministrazione, attraverso la sommatoria con le componenti attive e passive della gestione finanziaria”.

La questione è apparsa, tra l'altro, di particolare rilevanza, considerato che la restituzione dell'anticipazione di liquidità è prevista in un arco temporale particolarmente ampio, durante il quale l'ente si troverà a gestire poste di avanzo vincolato che di fatto potrebbero, in un periodo così esteso, risultare effettivamente non disponibili.

L'orientamento della Sezione non trovava conferma nelle indicazioni rese agli enti dal Ministero dell'economia e delle finanze attraverso i siti istituzionali dedicati all'attuazione delle norme relative all'armonizzazione dei sistemi contabili.

Il Ministero, infatti, nel fornire risposte ai quesiti direttamente posti dagli enti nel sito Arconet, premetteva che “gli impegni riguardanti la spesa per rimborso prestiti (quota capitale dei prestiti contratti dall'ente) sono imputati al bilancio dell'esercizio in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva corrispondente alla rata di ammortamento annuale”. E successivamente precisava che “sul fondo stanziato nel bilancio di previsione tra i rimborsi di prestiti, denominato “fondo Anticipazione di liquidità di cui all'articolo 1, comma 13 del DL 35/2013”, per un importo pari a quello dell'anticipazione accertata in entrata, non è possibile impegnare e pagare. A fine esercizio, la relativa economia di bilancio confluisce nel risultato di amministrazione, se positivo, costituendo il fondo vincolato destinato a reintegrare le risorse correnti utilizzate per il rimborso dell'anticipazione, esclusi gli interessi”.

Inoltre, nella citata nota di risposta n. 53240 del 28 giugno 2013 (resa ad una unione di comuni), il Ministero ha affermato che “in caso di cancellazione di residui attivi risalenti all'esercizio 2012 o a esercizi precedenti, in quanto i relativi crediti sono riconosciuti assolutamente inesigibili, o di stralcio di tali crediti dal conto del bilancio, è ridotta di pari importo la quota accantonata del risultato di amministrazione”.

La metodologia indicata dal Ministero non è apparsa condivisibile da parte della Sezione per le ragioni sopra esposte: esiste uno strumento che nel nuovo sistema contabile è deputato a consentire la gestione dello sfasamento temporale tra l'assunzione giuridica dell'obbligazione e la sua effettiva esigibilità e al contempo il

differenziale realizzato dall'anticipazione di liquidità non può per sua natura essere qualificato come avanzo di amministrazione, seppure vincolato.

Al contempo tale metodologia sembrava presupporre una non corretta qualificazione dell'operazione di anticipazione laddove il Ministero ha ammesso compensazioni tra le quote accantonate per il rimborso dell'anticipazione e le cancellazioni di residui attivi.

Nello stesso senso sembra andare il d.l. n. 78/2015 che, nell'introdurre "disposizioni finalizzate alla sostenibilità dell'avvio a regime dell'armonizzazione contabile" prevede che "gli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui all'articolo 1 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, utilizzano la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione" (art. 2, comma 6).

Anche in questo caso, dunque, ammettendo l'utilizzo dell'avanzo vincolato derivante dall'anticipazione di liquidità per l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, il differenziale realizzato dall'operazione di anticipazione potrebbe configurarsi come una fonte di finanziamento, lasciando il dubbio di una non certa neutralità dell'operazione in oggetto, principio, questo, ribadito dalla Corte costituzionale nella recente sentenza 181/2015.

L'utilizzo del fondo pluriennale vincolato avrebbe garantito, a parere della Sezione, la trasparente neutralità dell'operazione sottostante, impedendo che il differenziale realizzato dall'anticipazione di liquidità sia qualificato come avanzo di amministrazione e che esso possa, in qualsiasi momento e con qualsiasi forma, essere impiegato per finalità diverse dal rimborso delle quote capitali dell'anticipazione stessa, costituendo così una fonte di finanziamento.

Per le ragioni appena espresse, come detto, la Sezione Toscana ha adottato la deliberazione n. 408 del 14 ottobre 2015, inviata al Presidente della Corte dei conti per la risoluzione della questione di massima, ai sensi dell'art. 17, comma 31, del d.l. n. 78/09, convertito in l. n. 102/09.

La questione è stata esaminata dalla Sezione delle autonomie che si è espressa al riguardo con la deliberazione n. 33 del 17 dicembre 2015.

In particolare, nell'ambito di tale deliberazione, si specifica, in primo luogo, che, al fine di evitare eventuali effetti espansivi della capacità di spesa per gli enti che hanno fatto ricorso all'anticipazione di liquidità, è necessario sterilizzare gli effetti dell'anticipazione stessa sul bilancio, per tutto il periodo necessario alla completa restituzione delle somme rimosse. Per fare ciò, la Sezione indica quale modalità di sterilizzazione, da adottare nell'esercizio finanziario in cui l'anticipazione viene contabilizzata nell'entrata del bilancio, l'iscrizione, nel titolo di spesa riguardante il rimborso dei prestiti, di una posta rettificativa, avente natura meramente finanziaria, corrispondente all'importo dell'anticipazione accertata e riscossa in entrata.

In secondo luogo, con riferimento alle modalità di finanziamento del rimborso di tale anticipazione (da effettuare negli esercizi successivi in quote costanti, per un periodo massimo di 30 anni), la Sezione specifica che “gli oneri relativi al rimborso della quota capitale dell'anticipazione non potranno trovare copertura nell'anticipazione di liquidità iscritta in entrata, ma dovranno essere finanziati a carico della situazione corrente del bilancio per non incorrere nel divieto di indebitamento di cui all'art. 119, comma 6, Cost. o nella violazione degli equilibri del bilancio garantiti dall'art. 81 Cost.”.

La Sezione delle autonomie evidenzia al riguardo che le soluzioni proposte dalla Sezione Toscana, ai fini della neutralizzazione degli effetti espansivi sulla spesa, rappresentate, in alternativa, dall'utilizzo dello strumento del fondo pluriennale vincolato ovvero dall'apposizione di un vincolo sull'avanzo di amministrazione, si equivalgono.

Tuttavia, la stessa Sezione ritiene “*non pienamente soddisfacente*” l'utilizzo dello strumento del fondo pluriennale vincolato, motivando tale valutazione in considerazione sia della natura propria del fondo stesso, il cui fine è quello di costituire idonea copertura finanziaria di impegni relativi a spesa già contratta, anche se non ancora esigibile, sia in considerazione della mancanza di nesso funzionale diretto tra le risorse accertate nell'esercizio 2012 e/o in quelli precedenti

(con riferimento al d.l. n. 35/2013) e la spesa, non ancora esigibile, relativa alle quote di rimborso risultanti dal piano di ammortamento. La Sezione, a supporto di tale tesi, cita inoltre l'art. 2 del d.l. n. 78/2015, il quale avrebbe già previsto la contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità mediante apposizione di un vincolo sul risultato di amministrazione.

In conclusione, nell'ambito della citata deliberazione n. 33 vengono enunciati i seguenti principi di diritto, cui le Sezioni regionali di controllo devono conformarsi:

*“Nei bilanci degli enti locali soggetti alle regole dell’armonizzazione contabile, la sterilizzazione degli effetti che le anticipazioni di liquidità erogate ai sensi del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito dalla l. 6 giugno 2013, n. 64, e successive modificazioni, integrazioni e rifinanziamenti, producono sul risultato di amministrazione va effettuata stanziando nel Titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti un fondo, non impegnabile, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell’esercizio, la cui economia confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata ai sensi dell’art. 187 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Il fondo di sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità va ridotto, annualmente, in proporzione alla quota capitale rimborsata nell’esercizio.*

*L’impegno contabile per il rimborso dell’anticipazione va imputato ai singoli bilanci degli esercizi successivi in cui vengono a scadenza le obbligazioni giuridiche passive corrispondenti alle rate di ammortamento annuali. La relativa copertura finanziaria va assunta a valere sulle risorse che concorrono all’equilibrio corrente di competenza, individuate ex novo ovvero rese disponibili per effetto di una riduzione strutturale della spesa.*

*L’utilizzo del fondo di sterilizzazione ai fini dell’accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità di cui all’art. 2, comma 6, d.l. 19 giugno 2015, n. 78, convertito dalla l. 6 agosto 2015, n. 125, non deve produrre effetti espansivi della capacità di spesa dell’ente”.*

## **CAPITOLO II**

### **L'EVOLUZIONE DELLE GRAVI IRREGOLARITÀ RISCONTRATE DALLA SEZIONE NEL PERIODO 2005-2013**



## CAPITOLO II

### L'EVOLUZIONE DELLE GRAVI IRREGOLARITÀ RISCONTRATE DALLA SEZIONE NEL PERIODO 2005-2013

Con riferimento alla procedura di controllo monitoraggio impostata dalla Sezione nell'arco temporale che va dal 2005, primo anno di attuazione dello stesso, al 2013, ultimo anno oggetto di esame, si evidenzia come l'evoluzione di tale procedura, da una parte, abbia permesso di identificare i profili di grave irregolarità più ricorrenti nei vari anni oggetto di analisi e, di conseguenza, i principali rischi per la tenuta degli equilibri di bilancio e, dall'altra, abbia comportato l'individuazione degli enti maggiormente critici, ovvero gli enti che hanno riportato gravi irregolarità in misura più frequente.

Di seguito si riportano i risultati complessivi della procedura del controllo monitoraggio attuata dalla Sezione sui rendiconti degli enti locali del periodo 2005 - 2013, con riferimento sia al numero di enti oggetto di pronuncia specifica, sia alla quantità di profili di grave irregolarità rilevati, nonché alla frequenza degli stessi.

Complessivamente gli enti locali che, nel periodo considerato, sono stati destinatari di apposita pronuncia specifica, a seguito dell'analisi dei questionari dei relativi rendiconti finanziari, sono stati 792. L'andamento risulta in costante crescita dall'esercizio 2009 e, ad eccezione dell'esercizio 2011, può essere apprezzato anche nell'ultimo biennio considerato.

In generale, rispetto al primo anno di monitoraggio, si è riscontrato un aumento dei pronunciamenti della Sezione, dovuto, oltre che all'evoluzione della normativa di riferimento, anche all'ampliamento delle informazioni contenute nei questionari e quindi ai controlli svolti.

L'anno che ha caratterizzato un'accelerazione nella rilevazione delle gravi irregolarità è rappresentato dal 2010, esercizio in cui, nell'ambito della valutazione del questionario, oltre ad essere stato introdotto per la prima volta il profilo relativo all'individuazione dei potenziali sintomi di pre-dissesto e di dissesto ai sensi del d.lgs. n. 149/2011, è stato valutato in modo più stringente il profilo riferito all'equilibrio strutturale di parte corrente.

I due esercizi successivi sono caratterizzati, invece, da una diminuzione degli enti pronunciati, derivante, tra l'altro, dalle modifiche apportate al controllo monitoraggio, in conseguenza delle novità normative introdotte dal d.l. n. 174/2012; modifiche che hanno comportato una focalizzazione del controllo sui fenomeni considerati maggiormente critici, anche in termini di tenuta strutturale. La maggiore concentrazione su specifici profili di grave irregolarità, con la conseguente mancata rilevazione delle criticità non considerate gravi dalla Sezione, è stata in parte controbilanciata, nel 2012, dalle novità introdotte dal d.l. n. 95/2012, con particolare riferimento all'obbligo di costituzione del fondo svalutazione crediti.

Infine, l'esercizio 2013 presenta un numero di enti destinatari di pronuncia specifica più che raddoppiato rispetto al precedente esercizio. Tale fenomeno dipende in particolare dall'introduzione di nuove tipologie di gravi irregolarità, anche conseguenti all'evoluzione del contesto normativo di riferimento e in vista dell'introduzione dei principi contabili armonizzati. Le principali nuove tipologie rilevate riguardano la gestione delle anticipazioni di liquidità previste dal d.l. n. 35/2013 e la gestione dei flussi di cassa vincolati.

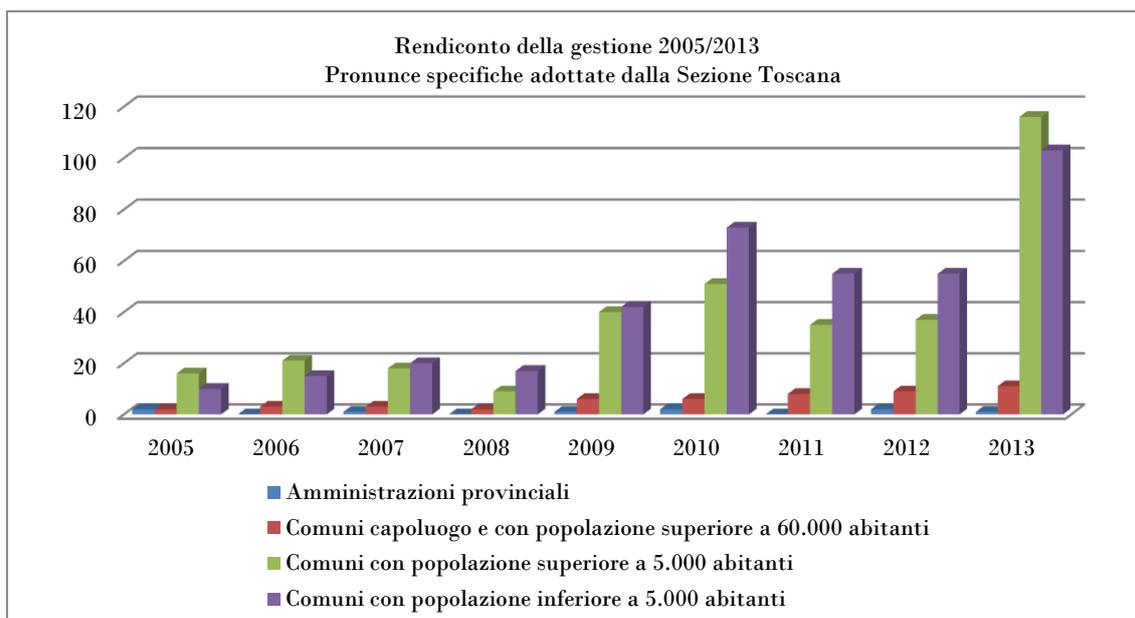
Analizzando gli enti destinatari di pronuncia specifica in base alla fascia demografica di appartenenza, si evidenzia come gli enti considerati maggiormente critici siano rappresentati da quelli di medie dimensioni, ovvero con popolazione superiore a 5.000 abitanti. Infatti, nel 2013 sono stati pronunciati l'82 per cento degli enti di medie dimensioni a fronte del 77 per cento degli enti con popolazione inferiore a 5.000 abitanti. Anche gli enti di grandi dimensioni risultano particolarmente critici, in quanto il numero di enti pronunciati cresce negli anni in misura notevole, fino a rappresentare la totalità dagli stessi nel 2013 (11 enti pronunciati su 12 enti complessivi considerando che il comune di Viareggio non è stato oggetto di controllo).

Di seguito si riporta la sintesi, per tipologia di ente e classe demografica, del numero di enti destinatari di pronuncia specifica, con riferimento al controllo svolto sui questionari relativi ai rendiconti di gestione del periodo 2005-2013.

Tab. 31.

Rendiconto della gestione 2005-2013											
Pronunce specifiche adottate dalla Sezione Toscana											
Tipologia EE.LL.	n. enti locali toscani	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	totale n. enti pronunciati
Amministrazioni provinciali	10	2	0	1	0	1	2	0	2	1	9
Comuni capoluogo e con pop. superiore a 60.000 abitanti	12	2	3	3	2	6	6	8	9	11	50
Comuni con pop. superiore a 5.000 abitanti	140	16	21	18	9	40	51	35	37	116	343
Comuni con pop. inferiore a 5.000 abitanti	135	10	15	20	17	42	73	55	55	103	390
<b>Totale</b>	<b>297</b>	<b>30</b>	<b>39</b>	<b>42</b>	<b>28</b>	<b>89</b>	<b>132</b>	<b>98</b>	<b>103</b>	<b>231</b>	<b>792</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

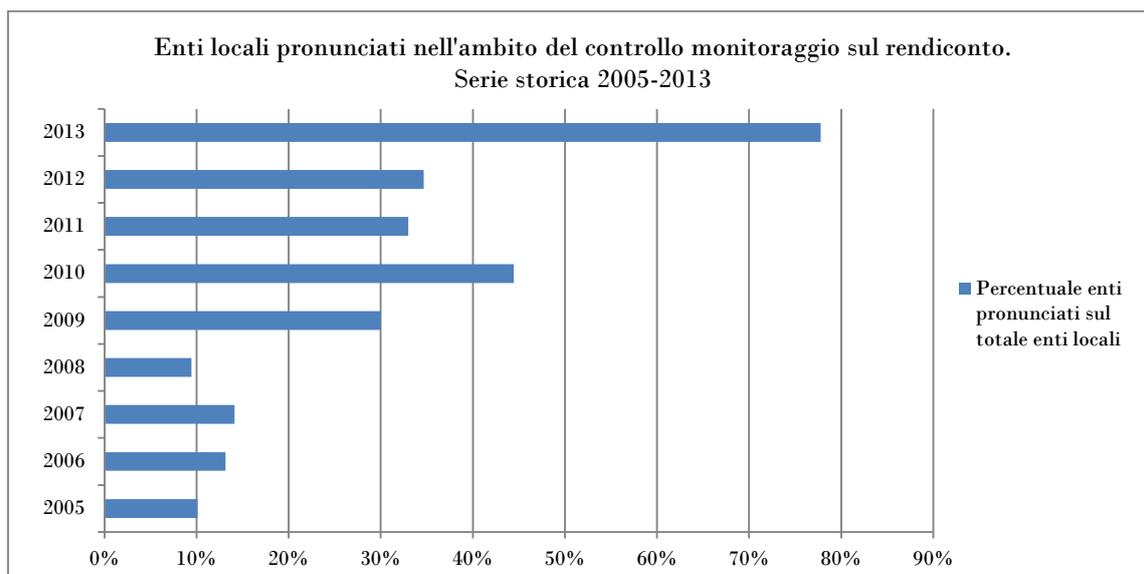


La tabella sotto riportata espone l'incidenza percentuale del numero degli enti pronunciati, con riferimento ai diversi rendiconti di gestione oggetto di controllo, rispetto al totale degli enti locali. Le tabelle evidenziano un forte aumento dell'incidenza a partire dal 2009, confermato anche negli esercizi successivi.

**Tab. 32.**

Controllo sui rendiconti della gestione 2005-2013 Incidenza percentuale degli enti locali pronunciati sul totale degli enti toscani controllati									
Percentuale enti pronunciati sul totale enti locali	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
	10,1	13,13	14,14	9,43	29,97	44,44	33,00	34,68	77,78

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.



Un altro aspetto su cui va posta attenzione è costituito dalla frequenza con cui gli enti sono stati oggetto di pronuncia specifica nel periodo interessato.

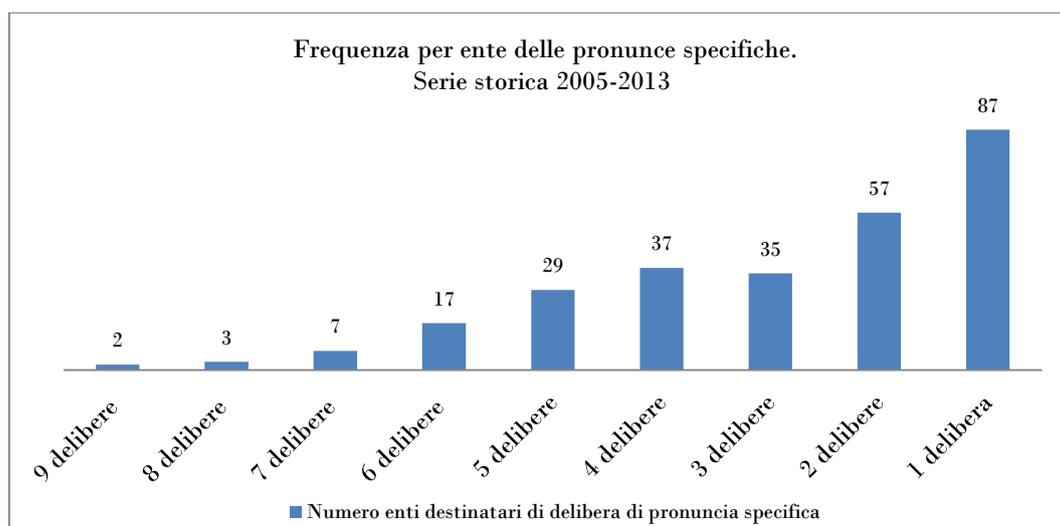
I dati riportati di seguito rappresentano quanti enti hanno ricevuto più pronunce specifiche, nel periodo 2005-2013, in una gradazione da 1 a 9.

I dati evidenziano, al riguardo, che 2 comuni di piccole dimensioni sono stati destinatari di 9 deliberazioni, ovvero una all'anno. La maggiore parte degli enti pronunciati nel periodo, tuttavia, si colloca ad un livello ben inferiore, non superando le 4 delibere totali ricevute.

Tab. 33.

Frequenza per ente delle deliberazioni di pronuncia specifica. Anni 2005-2013					
	Amministrazioni provinciali	Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti	Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti	Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti	Totale numero enti destinatari di delibera di pronuncia specifica
9 delibere	0	0	0	2	2
8 delibere	0	1	1	1	3
7 delibere	0	0	1	6	7
6 delibere	0	2	11	4	17
5 delibere	0	2	11	16	29
4 delibere	0	4	14	19	37
3 delibere	0	0	15	20	35
2 delibere	2	1	28	26	57
1 delibera	5	2	50	30	87
<b>Totale enti destinatari di pronuncia specifica</b>	<b>7</b>	<b>12</b>	<b>131</b>	<b>124</b>	<b>274</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.



Dagli elementi sopra sintetizzati si deduce una sorta di recidività più alta nella fascia demografica dei comuni inferiori a 5.000 abitanti: rispetto ai 124 enti destinatari nel tempo di pronuncia specifica, 94 enti sono stati oggetto di più deliberazioni nel periodo considerato. La reiterazione delle pronunce specifiche permane elevata anche con riferimento ai comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti, in quanto su 131 enti pronunciati complessivamente nel periodo, ben 81 sono caratterizzati da più di una pronuncia.

Per quanto riguarda la categoria dei comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti, 10 di questi sono stati destinatari di più di una delibera di pronuncia specifica nell'arco di tempo considerato, mentre per le amministrazioni provinciali due enti sono stati destinatari di più pronunce.

Di seguito si riporta il dettaglio dei singoli enti che sono risultati maggiormente critici nell'ambito dell'attività di controllo-monitoraggio, in quanto hanno ricevuto, nel periodo considerato, più di 4 delibere di pronuncia specifica.

Tab. 34.

Enti destinatari del maggior numero di delibere di pronuncia specifica. Anni 2005-2013				
	Amministrazioni provinciali	Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti	Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti	Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti
9 delibere	-	-	-	Marciana, Porto Azzurro
8 delibere	-	Siena	Fivizzano	Villafranca in Lunigiana
7 delibere	-	-	Campi Bisenzio	Bagnone, Buonconvento, Monteverdi Marittimo, Mulazzo, Rio nell'Elba, Villa Basilica
6 delibere	-	Viareggio, Grosseto	Campiglia Marittima, Massarosa, Seravezza, Barberino di Mugello, Borgo a Mozzano, Calenzano, Capannori, Cascina, Fiesole, Piombino, Pontremoli	Campo nell'Elba, Cutigliano, Marciano della Chiana, San Romano in Garfagnana
5 delibere	-	Carrara, Pistoia	Altopascio, Aulla, Bagni di Lucca, Castelnuovo di Garfagnana, Coreglia Antelminelli, Montignoso, Pescia, Pietrasanta, Roccastrada, San Giuliano Terme, Sesto Fiorentino	Capoliveri, Comano, Fauglia, Fosdinovo, Gaiole in Chianti, Giuncugnano, Lucignano, Magliano in Toscana, Montecarlo, Palazzuolo sul Senio, Piancastagnaio, Piazza al Serchio, Roccalbegna, Scansano, Stazzema, Vagli Sotto

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Un'ulteriore analisi che è stata effettuata in questa sede riguarda la tipologia di pronuncia specifica che è stata accertata, nei singoli esercizi, con una maggiore frequenza. Nel periodo considerato la maggior parte delle gravi irregolarità rilevate

ha riguardato il profilo relativo al risultato di amministrazione, fatta eccezione per il rendiconto 2006, esercizio in cui la grave irregolarità riscontrata con più frequenza è relativa al patto di stabilità e per il rendiconto 2009, caratterizzato da una maggiore frequenza delle criticità relative all'indebitamento.

Il 2013, a sua volta, ha visto la predominanza della problematica riguardante la non corretta gestione dei flussi di cassa vincolati, questione, anch'essa, che si inquadra tra le criticità relative al risultato di amministrazione.

**Tab. 35.**

<b>Tipologia di pronuncia più ricorrente per anno. Analisi 2005-2013</b>			
<b>Rendiconto</b>	<b>Tipologia di profilo</b>	<b>Descrizione pronuncia specifica</b>	<b>enti destinatari della pronuncia più ricorrente</b>
2005	Risultato di amministrazione	Risultato negativo della gestione di competenza e saldo negativo elevato della parte corrente in presenza di avanzo di amministrazione.	12
2006	Patto di stabilità	Accertamento del mancato rispetto del patto di stabilità interno per il 2006	11
2007	Risultato di amministrazione	Mancato rispetto del vincolo di destinazione dei proventi da sanzioni amministrative pecuniarie per violazione del codice della strada	9
2008	Risultato di amministrazione	Risultato negativo della gestione di competenza e saldo negativo elevato della parte corrente in presenza di avanzo di amministrazione.	11
2009	Capacità di indebitamento	Consistenza dei debiti di finanziamento, non assistiti da contribuzioni, superiore al 150 (120) per cento rispetto alle entrate correnti dello stesso esercizio, in presenza di un risultato contabile di gestione positivo (negativo), cui è inoltre associato un aumento dello stock di debito e/o l'assunzione di nuovi prestiti nel 2012, rispetto al precedente esercizio.	22
2010	Risultato di amministrazione	a) Risultato della gestione corrente negativo, pur in presenza di avanzo di amministrazione; b) Risultato negativo della gestione di competenza, pur in presenza di avanzo di amministrazione.	75
2011	Risultato di amministrazione	Presenza di residui attivi vetusti dei titoli I e III in misura superiore al 18% rispetto al totale dei residui degli stessi titoli	52
2012	Risultato di amministrazione	Mancato accantonamento, nell'ambito del risultato di amministrazione, del fondo svalutazione crediti, nella misura di almeno il 25 per cento dei residui riferiti al titolo I e III dell'entrata, aventi anzianità superiore a cinque anni, come disposto dall'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012	41
2013	Risultato di amministrazione	Non integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione.	186

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

I dati sopra riportati evidenziano che i fenomeni maggiormente ricorrenti, nell'ambito del profilo riferito al risultato di amministrazione, riguardano la gestione residui e le difficoltà nella tenuta degli equilibri di competenza e di cassa.

Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, si ritiene opportuno analizzare nel dettaglio il profilo relativo alle gravi irregolarità riferite al “risultato di amministrazione”.

Occorre preliminarmente precisare che il numero complessivo delle pronunce specifiche emerse su questo profilo, con riferimento agli esercizi finanziari 2005-2013, è stato influenzato, come già detto, dallo sviluppo del controllo, anche in conseguenza dell’evoluzione normativa, nonché dell’aumento della tipologia dei fenomeni monitorati.

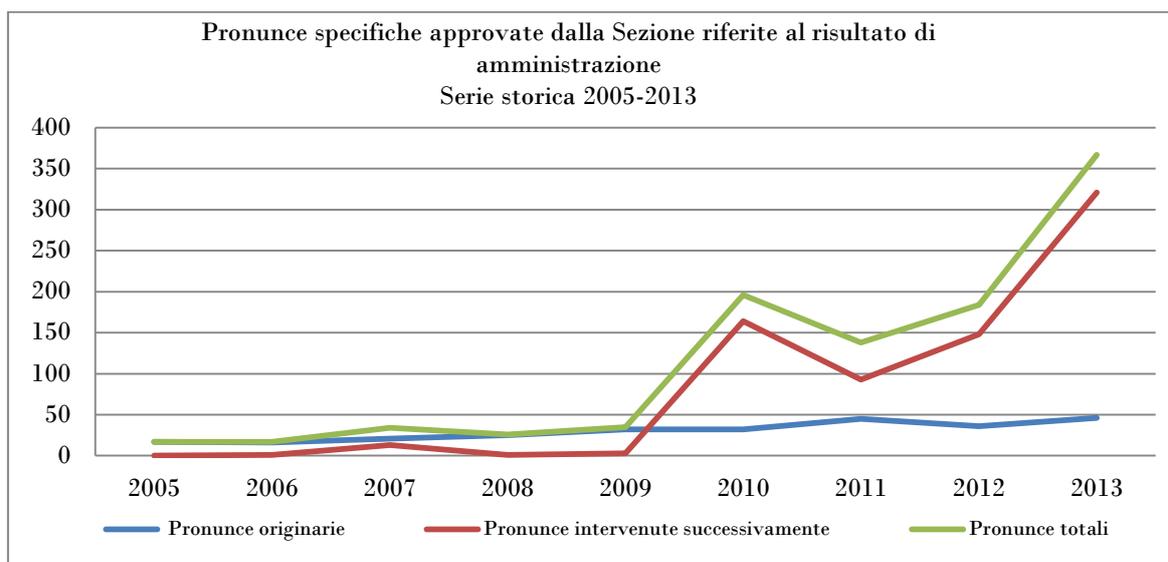
Al riguardo, vengono di seguito esposti, in modo aggregato, i rilievi di grave irregolarità individuati dalla Sezione, nel corso del tempo, che concernono il risultato di amministrazione degli enti locali. Al fine di effettuare un’analisi temporale, sono state distinte le pronunce “originarie”, ovvero riferite ad aspetti ritenuti gravi dalla Sezione fin dal primo anno di introduzione del controllo-monitoraggio, da quelle “interventive successivamente” riferite a aspetti la cui gravità è stata valutata, nel corso degli anni, a seguito delle implementazioni del sistema di controllo elaborato dalla Sezione, dell’evoluzione normativa e della diversa formulazione delle relazioni dell’organo di revisione.

Complessivamente, quindi, la Sezione ha approvato, con riferimento al risultato di amministrazione, 1.014 pronunce, di cui 270 riferite a gravi irregolarità valutate sin dai primi anni del monitoraggio e 744 riferite a esiti valutati con il successivo ampliamento del controllo. L’elevato ammontare delle “pronunce interventive successivamente”, che caratterizza il 2013, risulta condizionato dall’introduzione della grave irregolarità relativa alla contabilizzazione delle entrate vincolate nella gestione di cassa. Quest’ultima criticità, infatti, che riguarda ben 186 enti, influenza in modo determinante il dato finale.

Tab. 36.

Risultato di amministrazione. Comparazione esiti rilevati nel periodo 2005-2013										
Numero pronunce	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Totale
Pronunce originarie	17	16	21	25	32	32	45	36	46	270
Pronunce intervenute successivamente	0	1	13	1	3	164	93	148	321	744
Pronunce totali	17	17	34	26	35	196	138	184	367	1.014

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.



Di seguito si riporta il dettaglio delle pronunce specifiche distinte per singola tipologia e riferite al risultato di amministrazione.

Tab. 37.

Risultato di amministrazione. Analisi per singola grave irregolarità nel periodo 2005-2013											
Tipologia delle gravi irregolarità	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Totale n. pronunce	Incidenza %
Disavanzo di amministrazione	1	5	3	10	17	10	12	9	8	75	27,78
Risultato negativo competenza del bilancio corrente	12	2	5	11	9	1	7	4	2	53	19,63
Disavanzo di amministrazione sostanziale	2	3	4	2	1	15	21	18	31	97	35,93
Inattendibilità del risultato di amministrazione	2	6	9	2	5	6	5	5	5	45	16,67
<b>Totale pronunce originarie</b>	<b>17</b>	<b>16</b>	<b>21</b>	<b>25</b>	<b>32</b>	<b>32</b>	<b>45</b>	<b>36</b>	<b>46</b>	<b>270</b>	<b>100</b>
Non corretta/mancata contabilizzazione delle movimentazioni relative all'anticipazione di tesoreria	0	0	0	0	0	0	4	14	9	27	3,63
Non corretta contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi a entrate a specifica destinazione	0	0	0	0	0	0	0	12	2	14	1,88
Non integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione.	0	0	0	0	0	0	0	0	186	186	25,00
Mancata conciliazione del conto del tesoriere con le scritture contabili dell'ente	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0,13
Debiti fuori bilancio e potenziali passività	0	1	1	0	1	5	5	4	4	21	2,82
Mancato rispetto del vincolo di destinazione dei proventi da sanzioni amministrative pecuniarie per violazione del codice della strada	0	0	9	0	0	4	0	4	10	27	3,63
Mancato rispetto del limite 75 per cento dei permessi a costruire destinati a spese correnti con conseguenti effetti sulla determinazione della quantificazione della quota vincolata e disponibile nel risultato di amministrazione	0	0	0	0	0	0	0	0	13	13	1,75
Mancato finanziamento disavanzo amministrazione	0	0	3	1	2	5	8	6	0	25	3,36

<b>Risultato di amministrazione. Analisi per singola grave irregolarità nel periodo 2005-2013</b>											
<b>Tipologia delle gravi irregolarità</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>Totale n. pronunce</b>	<b>Incidenza %</b>
Mancata conciliazione delle anticipazioni di liquidità concesse dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. n. 35/2013 con conseguenti effetti sulla definizione del risultato di amministrazione.	0	0	0	0	0	0	0	0	3	<b>3</b>	<b>0,40</b>
Contabilizzazione delle entrate riscosse dal concessionario al netto dell'aggio dovuto	0	0	0	0	0	0	0	0	16	<b>16</b>	<b>2,15</b>
Vetustà dei residui	0	0	0	0	0	57	52	31	31	<b>171</b>	<b>22,98</b>
Mancato accantonamento del fondo svalutazione crediti di cui all'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012	0	0	0	0	0	0	0	50	27	<b>77</b>	<b>10,35</b>
Difficoltà nei flussi di cassa	0	0	0	0	0	18	24	26	20	<b>88</b>	<b>11,83</b>
Risultato della gestione corrente negativo e/o del risultato di competenza negativo, pur in presenza di avanzo di amministrazione	0	0	0	0	0	75	0	0	0	<b>75</b>	<b>10,08</b>
<b>Totale pronunce di intervenute successivamente</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>13</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>164</b>	<b>93</b>	<b>148</b>	<b>321</b>	<b>744</b>	<b>100</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

La tabella evidenzia come l'aumento delle gravi irregolarità rilevate sia dipeso in gran parte da un aumento dei fenomeni esaminati.

Infatti, rispetto ai primi anni del monitoraggio, i successivi esercizi sono stati caratterizzati da un accrescimento delle informazioni contenute nel questionario che gli enti locali hanno inviato alla Sezione. Tale documento è stato arricchito nel tempo, sia rispetto ai temi trattati, sia con riferimento al dettaglio delle informazioni richieste. Inoltre, la Sezione, a sua volta, ha sviluppato il modello del controllo, non solo rispetto all'esperienza maturata, ma anche in conseguenza di un certo affinamento delle modalità operative e di valutazione dei fenomeni.

Tutto ciò ha comportato un aumento delle gravi irregolarità rilevate, fenomeno che non può essere considerato, di per sé, come indicativo del miglioramento o del peggioramento delle condizioni finanziarie degli enti.

Infatti, per poter valutare in modo oggettivo l'efficacia delle pronunce specifiche emesse dalla Sezione negli anni ed il conseguente mancato reiterarsi delle stesse negli esercizi successivi, risulta necessario analizzare gli specifici fenomeni rilevati rispetto al loro andamento nel tempo.

Con riferimento al disavanzo di amministrazione si evidenziano due fenomeni tra loro contrastanti: da una parte una lieve diminuzione delle pronunce specifiche riferite al disavanzo formale; dall'altra un parallelo aumento di quelle relative al disavanzo sostanziale. Quest'ultimo aspetto risulta in notevole crescita negli anni e può essere ricondotto sia all'affinamento del controllo, dovuto alla presenza, nel questionario, di sempre maggiori elementi utili per l'individuazione delle criticità, sia alla generale situazione della finanza locale che ha visto, negli ultimi anni, un peggioramento del contesto finanziario ed economico nel quale le amministrazioni hanno dovuto operare. La drastica riduzione dei trasferimenti, anche se compensata con maggiori entrate proprie, ha determinato sofferenze ulteriori inducendo anche all'utilizzo improprio di fondi vincolati o a specifica destinazione.

Altri fenomeni, come quello della vetustà dei residui, evidenziano invece un andamento in netto miglioramento tra il 2010 e il 2012 e stabile nel 2013. Va al riguardo precisato che negli anni antecedenti il 2010 la Sezione aveva comunque rilevato e segnalato agli enti questa criticità, anche senza giungere all'adozione di specifica pronuncia. Analizzando dunque questo fenomeno nella sua evoluzione temporale, il miglioramento risulta ancora più evidente. Infatti, nell'ambito del controllo sul rendiconto 2006 il fenomeno era stato segnalato come elemento di criticità a ben 111 enti, mentre sul rendiconto 2013 il fenomeno è stato accertato per 31 enti.

L'analisi di questo dato consente di affermare che gli enti hanno effettivamente tradotto i rilievi mossi dalla Sezione in concrete azioni autocorrettive. Sul fenomeno dei residui la Sezione ha anche attivato, negli scorsi anni, specifiche verifiche che, alla luce dei risultati complessivamente emersi, hanno evidentemente indotto gli enti ad avviare un percorso virtuoso (attraverso i necessari riaccertamenti e cancellazioni) che non ha ovviamente eliminato il problema ma ne ha ridotto significativamente l'estensione. Il 2013 evidenzia una certa stabilità del fenomeno

che deve essere comunque valutato alla luce delle operazioni di riaccertamento straordinario che gli enti hanno attuato nel corso del 2015, per le quali si rimanda all'apposito capitolo del presente referto.

Per altri fenomeni attinenti più strettamente alle metodologie di contabilizzazione dei fatti gestionali, l'effetto positivo del controllo della Sezione emerge con chiarezza. La Sezione, per esempio, ha rilevato una diminuzione delle pronunce riferite alla non corretta contabilizzazione delle anticipazioni di tesoreria o al mancato accantonamento del fondo svalutazione crediti di cui all'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012.

Per quanto riguarda le difficoltà nella gestione dei flussi di cassa, si riscontra una diminuzione delle pronunce relative a tale problematica, ma una diffusa criticità relativa alla contabilizzazione dei fondi vincolati a specifica destinazione. Questa criticità, già rilevata nel 2012, è stata approfondita nell'esercizio 2013 stante il dettaglio delle informazioni contenute nel questionario e l'ampia istruttoria condotta sugli enti, portando all'accertamento di 186 casi di grave irregolarità.



### **CAPITOLO III**

**IL PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI E LA  
PROCEDURA DI RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI  
EFFETTUATA DAI COMUNI TOSCANI AI SENSI DELL'ART. 3 DEL D.LGS. N.  
118/2011**



### **CAPITOLO III**

#### **IL PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI E LA PROCEDURA DI RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI EFFETTUATA DAI COMUNI TOSCANI AI SENSI DELL'ART. 3 DEL D.LGS. N. 118/2011**

##### **I - Premessa**

La Sezione ha ritenuto necessario richiamare, nell'ambito del presente referto, i principali aspetti connessi all'introduzione dei nuovi principi contabili armonizzati che sono stati applicati dagli enti, in via ordinaria, a partire dal 1 gennaio 2015, poiché tale transizione rappresenta un momento di eccezionale importanza per le amministrazioni locali.

La Sezione, quindi, ha effettuato un'analisi ricognitiva in merito alle risultanze derivanti dalle operazioni di riaccertamento straordinario. Come esposto nel presente capitolo, la Sezione ha potuto valutare, seppur limitatamente agli aspetti statistici complessivi, il primo impatto che l'applicazione dei nuovi principi contabili ha avuto sulla situazione finanziaria e amministrativa degli enti locali.

Il passaggio al nuovo sistema contabile dei suddetti enti, come si dirà in seguito, è iniziato nel 2012, anno di avvio del processo di sperimentazione; tale percorso ha consentito di apportare modifiche e integrazioni al d.lgs. n. 118/2011 necessarie a superare le problematiche operative riscontrate dagli enti sperimentatori.

I restanti enti locali, a seguito dell'approvazione del rendiconto di gestione 2014, hanno effettuato le operazioni di riaccertamento straordinario con la conseguente ridefinizione del risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015 e hanno provveduto, in caso di extradeficit derivante da tali operazioni, all'approvazione della delibera relativa alle modalità e ai tempi per la copertura del maggior disavanzo.

La Sezione, dunque, ha ritenuto essenziale, nella presente relazione, riportare in termini aggregati gli elementi fondamentali e più rappresentativi rilevati dalle operazioni di riaccertamento (come ad esempio il risultato di amministrazione e la sua composizione, il fondo pluriennale vincolato, l'ammontare delle partite passive e attive iscritte nel bilancio 2015, l'extradeficit e le modalità di finanziamento dello stesso, ecc.) poiché questi, oltre a costituire elementi utili ad una più trasparente

rappresentazione della situazione finanziaria degli enti, sono i presupposti su cui le amministrazioni dovranno fondare la pianificazione e la programmazione dei prossimi bilanci.

Il presente capitolo analizza quanto emerso da una prima riflessione sul processo di armonizzazione dei sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni, con particolare riferimento agli effetti delle recenti innovazioni sulle realtà contabili degli enti locali. Nei paragrafi del presente capitolo si effettua una sintetica ricostruzione, sotto il profilo giuridico, delle caratteristiche della riforma, cercando poi di richiamare l'attenzione sui principali aspetti di interesse operativo per le amministrazioni e tracciare un primo “bilancio” degli effetti prodotti dalle operazioni di riaccertamento straordinario, quale passaggio fondamentale per la corretta applicazione dei nuovi principi contabili.

Di seguito si richiamano, quindi, le innovazioni più importanti introdotte dalla riforma, tentando di collocarle nel più ampio quadro di programmazione e gestione delle realtà locali e cercando di valutare l'impatto che il percorso previsto dalla riforma può avere sulla situazione amministrativa del comparto enti locali.

Per una più chiara rappresentazione delle risultanze delle operazioni di riaccertamento straordinario occorre precisare che fra i comuni toscani vi sono stati 2 enti sperimentatori sin dal 2012 (Livorno e Prato ) e che ulteriori 20 enti hanno aderito alla sperimentazione dal 2014 (Arezzo e Pistoia, Abbadia San Salvatore, Anghiari, Chiusi, Greve in Chianti, Massarosa, Montevarchi, Pomarance, Rignano sull'Arno, San Casciano in Val di Pesa, San Gimignano, Santa Croce sull'Arno, Sesto Fiorentino, Terranuova Bracciolini, Vaglia, Vicchio, Volterra, Castellina Marittima e Stazzema). Le analisi di seguito riportate quindi si articolano in “enti che hanno adottato i principi contabili dal 2015” e “enti sperimentatori”, con la precisazione che tre enti sperimentatori sono stati inclusi nella prima categoria poiché hanno fornito i dati relativi al riaccertamento alla data del 1 gennaio 2015.

## **2 - Le ragioni della riforma**

La necessità di armonizzare i sistemi contabili non è una novità della recente riforma della contabilità e della finanza pubblica. Essa riflette, infatti, un

orientamento che può essere inquadrato nella continua esigenza di normalizzazione dei conti pubblici, più volte affermata dal legislatore sin dalla riforma contabile generale di cui alla l. n. 468/1978, che, all'art. 25 del titolo IV (Conti della finanza pubblica), trattava in modo specifico l'argomento.

Oltre all'esigenza di soddisfare le richieste derivanti dall'appartenenza del Paese all'Unione europea (direttiva n. 2011/85/UE del Consiglio, in data 8 novembre 2011) e di rispondere alle frequenti critiche rivolte alla trasparenza dei conti pubblici italiani, avvalorate anche dalla pluralità dei sistemi e degli schemi contabili vigenti ai diversi livelli di governo, si è manifestata in modo sempre più evidente la necessità di adottare sistemi contabili omogenei, in grado di garantire l'intellegibilità dei documenti e delle risultanze contabili. Ciò ha rappresentato il perno dell'intero processo di armonizzazione, posto in essere con le leggi nn. 42 e 196 del 2009.

L'armonizzazione dei sistemi contabili afferenti all'intero comparto pubblico è il presupposto indefettibile per la completa attuazione del principio del pareggio di bilancio di cui al novellato art. 81 Cost. e alla l. n. 243/2012, con particolare riferimento alla determinazione e al monitoraggio degli equilibri finanziari dei vari livelli di governo.

Va sottolineato, inoltre, come alla base dell'intero processo di armonizzazione vi sia la grande difficoltà di rendere effettivamente disponibili i corretti dati di bilancio delle amministrazioni regionali e locali, nonché la convinzione che tutte le amministrazioni debbano essere sottoposte alle stesse regole e debbano avere sistemi affini di controllo, tali da rendere possibile la comparazione tra amministrazioni appartenenti a livelli di governo diversi.

Tali presupposti hanno portato all'approvazione del d.lgs. n. 118/2011 che, come già accennato, ha previsto un periodo di sperimentazione finalizzata a verificare la rispondenza della riforma alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e a individuare le eventuali criticità e le conseguenti modifiche da attuare, in modo da pervenire ad una più efficace disciplina della materia.

Successivamente, il d.lgs. n. 126 del 10 agosto 2014, anche a seguito delle risultanze della sperimentazione, ha integrato il contenuto del d.lgs. n. 118/2011 e ha disposto l'aggiornamento del Tuel.

La riforma di cui al d.lgs. n. 118/2011 (come modificato ed integrato dal d.lgs. n. 126/2014) definisce per regioni ed enti locali l'adozione di regole contabili uniformi, di un piano dei conti integrato e di schemi di bilancio comuni. Il processo di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci deve essere valutato come strumento fondamentale per il rispetto degli obblighi e delle regole derivanti dall'appartenenza del Paese all'Unione europea e, in tal senso, va correlato al principio di coordinamento della finanza pubblica.

In particolare, la l. 5 maggio 2009, n. 42, sul federalismo fiscale, ha assegnato al Governo il compito di emanare decreti legislativi volti all'armonizzazione dei sistemi contabili delle regioni, degli enti territoriali e loro organismi. Inoltre, la l. n. 196 del 31 dicembre 2009, ha delegato al Governo l'adozione di decreti volti all'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche, ribadendo che “le disposizioni recate dalla legge e dai relativi decreti legislativi costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 117 Cost. e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica, ai sensi dell'art. 120, c. 2, Cost.”.

Come accennato, il rispetto degli equilibri richiede, necessariamente, la presenza di una base conoscitiva omogenea, con principi e regole contabili uniformi per tutti i soggetti compresi nel comparto pubblico. In tale ottica si pone, dunque, la necessità di una maggiore coerenza fra il sistema contabile dello Stato e quello degli enti territoriali.

Per tali ragioni, il principio della competenza potenziata, introdotto per gli enti territoriali, deve inevitabilmente trovare applicazione anche per le altre amministrazioni pubbliche.

Con riferimento alla necessità di un maggior coordinamento dei sistemi contabili, pare utile ricordare che la stessa l. n. 196/2009 (art. 42) assegna una specifica delega al Governo sia per il riordino della disciplina relativa alla gestione del bilancio, che per il potenziamento del bilancio di cassa. L'importanza della corretta disciplina e attuazione di tale ultimo aspetto è stata evidenziata anche dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti che, nell'audizione del 29 maggio 2014 presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale sullo schema di

d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, ha evidenziato che la corretta attuazione del principio della competenza potenziata costituisce lo strumento per il superamento del principio della competenza giuridica, propria del bilancio dello Stato, al fine di operare un effettivo completamento dell'armonizzazione contabile nel comparto pubblico.

Con specifico riferimento alla disciplina del processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali, occorre precisare che il d.lgs. n. 118/2011 è costituito da principi generali e da norme tecniche di dettaglio e di interpretazione delle norme contabili.

Successivamente è intervenuta, su alcuni limitati aspetti, la legge di stabilità 2015, che, come si vedrà in seguito, ha reso maggiormente gradualisti gli effetti dell'entrata in vigore della riforma.

### **3 - I contenuti della riforma**

Il nuovo quadro normativo definito dal d.lgs. n. 118/2011 e ss.mm.ii. implica, per il comparto della finanza locale, un importante riassetto strutturale, contabile e di tenuta degli equilibri complessivi già a partire dal 2015.

Di seguito si riportano i principali adempimenti che le amministrazioni locali devono porre in essere nel biennio 2015-2017:

- l'adeguamento dei sistemi contabili ai principi generali previsti dal citato d.lgs. n. 118/2011;
- l'adeguamento dei sistemi contabili ai principi applicati della programmazione, della contabilità finanziaria, della contabilità economico-patrimoniale e del bilancio consolidato;
- l'adozione di schemi comuni di bilancio, articolati per la spesa in missioni e programmi, coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari;
- l'adozione di schemi comuni di rendiconto;
- l'adozione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale che permetta la rilevazione unitaria dei fatti gestionali da affiancare alla contabilità finanziaria;

- l'adozione di un piano dei conti integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali;
- l'adozione di un piano di indicatori di risultato che consenta di illustrare gli obiettivi della gestione e misurarne i risultati, sia in termini finanziari che di servizi offerti e di interventi realizzati;
- l'adozione di una codifica comune delle transazioni elementari;
- la predisposizione del bilancio consolidato.

Quanto ai tempi di attuazione della riforma, il d.lgs. n. 118/2011 prevedeva, oltre ad un periodo di sperimentazione, anche una graduale applicazione per la generalità degli enti. Con il d.lgs. n. 126/2014, il legislatore ha disposto, per l'esercizio 2015, l'obbligo per gli enti, comprensivi delle istituzioni che da essi dipendono, di adottare i nuovi schemi contabili con funzione conoscitiva, e di mantenere gli schemi di bilancio e di rendiconto ex d.p.r. n. 194/1996 con funzione autorizzatoria (art. 11, comma 12). A decorrere dallo stesso esercizio, deve essere applicato il criterio della competenza finanziaria potenziata, sia alla gestione di competenza (art. 3, comma 11) che alla gestione dei residui.

Per quanto riguarda quest'ultima, le amministrazioni erano tenute ad effettuare il riaccertamento straordinario di tutte le poste attive e passive già all'1 gennaio 2015 (art. 3, comma 7).

Tutti gli altri interventi assumono carattere di obbligatorietà a partire dal 2016, lasciando più tempo agli enti per adeguarsi alle nuove regole.

Elemento di sostanziale novità rispetto al passato è rappresentato, senza dubbio, da quanto disposto dall'art. 3, che introduce i principi contabili generali e i principi applicati dei quali si dirà di seguito.

#### **4 - I principi contabili generali e applicati**

Il primo dei documenti allegati al d.lgs. n. 118/2011 e ss.mm.ii. enuncia in modo dettagliato i principi contabili generali a cui tutte le pubbliche amministrazioni devono conformare la propria gestione. Tale documento, riprendendo i principi contabili previsti nel Tuel, puntualizza alcuni aspetti di particolare rilievo, come la comparabilità dei sistemi di bilancio, la prevalenza della sostanza sulla forma nelle

rilevazioni contabili e il raggiungimento e mantenimento degli equilibri di bilancio. Il citato art. 3 enuncia, poi, i principi contabili applicati che costituiscono parte integrante e sostanziale del decreto e, pertanto, assumono carattere di obbligatorietà per tutti gli attori del comparto finanziario locale. I principi afferiscono in particolare a:

- la programmazione;
- la contabilità finanziaria;
- la contabilità economico-patrimoniale;
- il bilancio consolidato.

Il decreto in esame, che si compone di 80 articoli, di 4 allegati relativi ad ogni principio applicato, del piano dei conti integrato e degli allegati riferiti alla classificazione delle entrate e delle spese e agli schemi di bilancio e di rendiconto, ha consentito quindi, anche a principi in parte già presenti nell'ordinamento, di assumere valore di legge.

L'ampio intervento del legislatore deriva sostanzialmente dalla constatazione dell'esistenza di molteplici modalità di rilevazione di fatti gestionali analoghi, pur in presenza di una specifica normativa di riferimento e, in parte, dai risultati della sperimentazione che hanno reso evidenti le distorsioni informative presenti nel sistema esistente e, al tempo stesso, hanno richiesto correttivi alla riforma in atto. Un'altra motivazione che può aver indotto il legislatore ad adottare un provvedimento così dettagliato e con le caratteristiche sopra enunciate potrebbe essere quella di definire regole più stringenti possibili per evitare distorsioni al momento della successiva riagggregazione dei dati.

In realtà, ciò che rappresenta il vero elemento innovatore della riforma contabile sta proprio nell'obbligatorietà, appena richiamata, dell'applicazione di principi contabili generali e di principi contabili applicati: non si tratta di semplici raccomandazioni tese al raggiungimento e al mantenimento di una sana gestione finanziaria, ma di vere e proprie disposizioni a carattere obbligatorio, la cui osservanza non è lasciata alla discrezionalità dei singoli soggetti, precludendo pertanto ogni margine di applicazione differenziata agli operatori del comparto.

Nel paragrafo che segue si approfondisce, brevemente, il principio della contabilità finanziaria poiché questo, oltre a trovare applicazione già dal 2015, rappresenta l'elemento di maggior impatto sul sistema contabile degli enti.

## **5 - Il principio applicato della contabilità finanziaria**

È di tutta evidenza che il sistema di programmazione e gestione definito con la riforma, fortemente orientato a migliorare la conoscenza e la trasparenza dei bilancio degli enti locali, accresce l'esigenza di redigere bilanci che rispecchino le effettive obbligazioni giuridiche e che, conseguentemente, facciano emergere risultati di amministrazione veritieri e attendibili, nonché corrette quantificazioni delle effettive risorse a disposizione degli enti. Ciò rappresenta il fulcro centrale dell'intero impianto di riforma.

La lettura dei bilanci espressi con i previgenti principi contabili ha permesso di toccare con mano i limiti della loro disciplina. La loro applicazione, infatti, ha generato criticità riferibili ad una programmazione non attendibile, alla presenza di risultati di amministrazione non veritieri, talvolta costituiti da residui attivi di difficile riscossione e dal mantenimento in bilancio di residui passivi cui non corrispondevano obbligazioni giuridiche. Distorsioni, queste, che potevano portare a difficoltà finanziarie tali da indurre ad una strutturale crisi di liquidità.

Per porre rimedio a queste alterazioni informative che minavano la stabilità degli enti, il legislatore ha previsto l'introduzione del principio di competenza finanziaria potenziata, che individua la rilevazione dei fatti gestionali nel momento del perfezionamento dell'obbligazione e l'imputazione degli impegni e degli accertamenti in base all'esigibilità dell'obbligazione stessa.

Il nuovo criterio della competenza finanziaria potenziata, pur mantenendo come centrale il bilancio di competenza, distingue la nascita dell'obbligazione dalla sua scadenza, attraverso la registrazione degli accertamenti e degli impegni nel momento del perfezionamento dell'obbligazione giuridica e la successiva imputazione nell'anno in cui l'obbligazione scade, avvicinando così la fase della rilevazione a quella di generazione dei flussi di cassa.

Si realizza, così, uno dei principali obiettivi del legislatore. Il nuovo principio contabile, infatti, rappresentando soltanto le obbligazioni giuridiche scadute, fa sì che i bilanci degli enti diano maggiore certezza dell'ammontare delle passività e, consentendo il consolidamento dei dati, facciano emergere il reale stock dei debiti della pubblica amministrazione.

Secondo il postulato n. 16 del principio generale della contabilità finanziaria, l'applicazione del nuovo criterio della competenza potenziata deve consentire il raggiungimento di equilibri di bilancio effettivi, sostenibili e durevoli, attraverso l'eliminazione di entrate accertate a cui non corrispondono obbligazioni attive scadute.

In base al nuovo principio, quindi, gli elementi che devono sussistere per effettuare la registrazione contabile di un accertamento sono gli stessi previsti già con la riforma del 1995 (d.lgs. n. 77/1995), ossia la ragione del credito, il titolo giuridico che supporta il credito, l'individuazione del soggetto debitore, l'ammontare del credito e la relativa scadenza. La novità introdotta dalla competenza potenziata riguarda l'imputazione contabile dell'accertamento, che avviene con riferimento all'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile. Il principio contabile applicato della contabilità finanziaria individua il concetto di esigibilità rifacendosi all'indirizzo giurisprudenziale, secondo il quale un'obbligazione è scaduta quando nulla osta alla sua riscossione ed è consentito pretenderne l'adempimento.

Per quanto concerne la parte spesa, gli elementi costitutivi dell'impegno sono rappresentati dalla ragione del debito, dalla determinazione della somma da pagare, dal soggetto creditore, dalla esplicitazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio e dalla scadenza.

Rispetto alla riforma del 1995, il legislatore ha completato gli elementi costitutivi dell'impegno con l'individuazione della scadenza.

Tale innovazione, come detto, dovrebbe consentire una rappresentazione più realistica della situazione debitoria degli enti, in quanto comprensiva delle sole obbligazioni giuridiche passive scadute.

Il postulato n. 16, così come osservato per l'entrata, precisa che non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia

venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. Di conseguenza gli impegni mantenuti a residuo, in sede di riaccertamento ordinario, dovranno essere cancellati, per essere reimputati nell'anno in cui scadranno.

In attuazione del nuovo principio di competenza finanziaria potenziata, non possono essere conservati impegni di spesa senza il perfezionamento dell'obbligazione giuridica passiva e, laddove l'eliminazione dell'impegno non perfezionato sia riferita ad una spesa vincolata, questa confluirà tra i vincoli del risultato di amministrazione.

Non sarà più consentita l'assunzione dei così detti "impegni di stanziamento" o l'assunzione di impegni finalizzati all'accantonamento di risorse, né il successivo mantenimento in bilancio del residuo passivo in sede di rendiconto. La necessità di garantire l'accantonamento di risorse, prima realizzato anche con il meccanismo dell'impegno di stanziamento, potrà essere gestita ora esclusivamente nell'ambito dell'avanzo di amministrazione vincolato o accantonato. Qualora si manifesti la necessità di costituire riserve, come nel caso di passività potenziali, il principio contabile applicato relativo alla contabilità finanziaria prevede, al paragrafo 5.2, lett. h), la costituzione di un accantonamento obbligatorio in presenza di contenzioso con probabilità di soccombere, o in presenza di una sentenza non definitiva e non esecutiva che condanna l'ente al pagamento delle spese in attesa dell'esito finale del giudizio. Chiaramente, in sede di prima applicazione dei principi, gli enti devono effettuare una ricognizione del contenzioso esistente, per determinare l'importo di tale fondo rischi.

Analoga procedura dovrà essere seguita nel caso in cui a fronte dell'accertamento di risorse vincolate o destinate a specifici interventi, l'iter della spesa non sia stato avviato. Per le spese di investimento, non viene meno la garanzia della copertura finanziaria, che deve sussistere sin dal momento dell'attivazione del primo impegno, nonostante le obbligazioni passive vengano a scadenza in più esercizi. In questo caso, la copertura finanziaria prescinde dall'esercizio al quale viene imputata la spesa e deve essere concreta ed effettiva.

L'applicazione del principio della competenza potenziata conduce necessariamente all'introduzione, nel sistema contabile degli enti, del fondo pluriennale vincolato e del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Il *fondo pluriennale vincolato* nasce dall'esigenza di mantenere gli equilibri di bilancio, stante l'adozione del nuovo concetto di competenza finanziaria potenziata. L'imputazione della spesa secondo il criterio della competenza finanziaria potenziata non può prescindere dal mantenimento del pareggio finanziario che deve sussistere anche nel caso in cui l'acquisizione delle risorse vincolate, e la conseguente imputazione, sia precedente all'esigibilità della spesa imputata agli anni successivi.

Il fondo pluriennale vincolato, dunque, è lo strumento destinato a spostare nel tempo l'imputazione di quelle obbligazioni che si sono già perfezionate giuridicamente ma la cui esigibilità si realizzerà in esercizi successivi. Come già detto, infatti, lo scopo della riforma era quello di rendere più leggibili i bilanci, e garantire meglio, rispetto al passato, la rappresentazione della situazione creditoria e debitoria effettiva dell'ente nel rendiconto di gestione.

Il funzionamento del fondo pluriennale vincolato trova fondamento nel principio della competenza finanziaria potenziata che impone di registrare l'obbligazione (nelle scritture contabili) al momento della nascita dell'obbligazione giuridica, imputando la stessa agli esercizi in cui viene a scadenza, cioè diventa esigibile. Esso, inoltre, viene costituito per l'accantonamento di risorse già accertate e destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata, in modo tale da garantire la copertura finanziaria di spese già finanziate la cui imputazione è dilazionata nel tempo.

Come già detto non sono più ammesse le assunzioni di "impegni tecnici", che consentivano di impegnare l'intera spesa pur in assenza dell'obbligazione giuridica perfezionata. Il fondo pluriennale vincolato è lo strumento, quindi, che permette di imputare negli anni successivi impegni finanziati anche da entrate a specifica destinazione, accertate e imputate nello stesso anno, garantendo il permanere degli equilibri. Tale fondo è un saldo finanziario costituito da entrate, di parte corrente e di parte capitale, già accertate e destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente, a loro volta già impegnate ma esigibili in esercizi successivi, ed è destinato,

esclusivamente, a finanziare gli impegni che sono oggetto di imputazione agli esercizi successivi.

Il fondo, per sua natura, non può essere oggetto di impegno. Il saldo finanziario positivo che ne deriva (che non è una reale economia di spesa) al termine dell'esercizio confluisce nel risultato finanziario ma non costituisce avanzo di amministrazione poiché derivante da risorse accertate e destinate a finanziare impegni già assunti ma non ancora imputati.

Occorre a questo punto specificare che il meccanismo del fondo pluriennale vincolato introduce nel sistema due saldi finanziari accertati al termine dell'esercizio: il primo, che deriva dalla sommatoria della cassa quantificata al termine dell'esercizio e dei residui attivi e passivi mantenuti in bilancio, rappresenta il saldo finanziario comprensivo del fondo pluriennale vincolato; il secondo, ottenuto detraendo da questo saldo lordo il fondo pluriennale vincolato, rappresenta il risultato di amministrazione effettivo che si articolerà, come in passato, in componenti libere e componenti vincolate. A tale ultimo proposito va sottolineato che la riforma ha definito in modo più puntuale rispetto al passato le componenti del risultato di amministrazione, che sono ora distinte in accantonate, vincolate, destinate e libere, e ha specificato, per ciascuna di esse, la tipologia di risorse che vi devono confluire.

L'articolazione del risultato di amministrazione definita dalla riforma consente, per la prima volta, di evidenziare in modo chiaro le situazioni di disavanzo sostanziale. Le regole di determinazione del saldo introdotte dalla riforma contabile impongono, infatti, di accertare un saldo negativo della componente libera (più precisamente qualificata come "disponibile") qualora la sommatoria dei vincoli che devono essere apposti sul risultato di amministrazione superi il risultato di amministrazione stesso. Questo concetto, presente già da tempo nella giurisprudenza della Sezione, trova ora una sua evidenza normativa. L'impianto generale della riforma e, da ultimo, il decreto ministeriale 2 aprile 2015 che ha disciplinato l'extradeficit, riferiscono il concetto di disavanzo di amministrazione al saldo negativo della voce "totale parte disponibile", creando una chiara equivalenza tra i due concetti.

Il meccanismo del fondo pluriennale vincolato, principalmente legato alle spese in conto capitale, dove l'acquisizione di risorse per la copertura finanziaria deve precedere la realizzazione dell'investimento, può riguardare anche la parte corrente. Negli strumenti di programmazione e rendicontazione, il fondo pluriennale vincolato trova pertanto distinzione tra parte corrente e parte in conto capitale.

Nella gestione ordinaria del bilancio il fondo pluriennale viene iscritto sia in entrata che in uscita. In entrata precede le voci dell'avanzo di amministrazione e costituisce la quota di risorse che sono state accertate in precedenza e non impegnate, distintamente per parte corrente e parte capitale. In uscita rappresenta invece le spese impegnate nell'esercizio, la cui imputazione è rinviata agli esercizi successivi, e le spese già impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi.

Il *fondo crediti di dubbia esigibilità*, invece, è collegato all'accertamento integrale delle obbligazioni giuridiche attive, imputate secondo esigibilità. In particolare, dalla registrazione del diritto di credito nel suo esatto ammontare non può derivare la copertura finanziaria di un eguale importo di spesa, qualora il credito vantato dall'ente tardi a realizzarsi o possa essere considerato di dubbia esigibilità. Il rischio, in caso contrario, è quello di minare gli equilibri di bilancio, sia di cassa che di competenza.

È molto probabile, infatti, che, durante la gestione, alla realizzazione tempestiva del ciclo della spesa non sempre corrisponda una tempistica analoga nella concretizzazione dell'entrata.

La funzione specifica, quindi, del fondo crediti di dubbia esigibilità è proprio quella di accantonare, nella parte spesa del bilancio, risorse che l'ente non può spendere se le entrate, accertate e imputate nell'anno, non si caratterizzano per una velocità di riscossione che risulti adeguata a sostenere i flussi di spesa.

Il fondo crediti dubbia esigibilità, per il quale la riforma definisce dettagliate e puntuali modalità di determinazione, confluisce, a fine esercizio, nel risultato di amministrazione tra le componenti accantonate.

Al termine dell'esercizio gli enti dovranno dare effettività all'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata con il mantenimento in bilancio

delle voci di entrata e di spesa che corrispondono ad obbligazioni giuridiche scadute e con la corretta quantificazione del fondo crediti dubbia esigibilità.

Pertanto il riaccertamento dei residui, anche in una situazione ordinaria, è una importante attività, che vede coinvolta l'intera struttura di un ente, allo scopo di verificare il permanere del presupposto giuridico per il mantenimento delle poste attive e passive in bilancio e la valutazione circa la difficile esazione dei crediti conservati. Tale attività rappresenta il fondamento per la successiva predisposizione del rendiconto di gestione e la definizione del risultato di amministrazione, da accertare al termine dell'esercizio.

I nuovi principi contabili e, in particolare, la competenza potenziata, impongono, al momento dell'entrata in vigore del nuovo sistema (1 gennaio 2015 per la pluralità degli enti), una revisione delle poste già iscritte in bilancio, poiché, per il corretto avvio della riforma, non è possibile continuare a gestire residui che sono il frutto di registrazioni contabili operate in vigore del precedente criterio di competenza finanziaria. Per questa ragione il legislatore ha previsto una fase di riaccertamento straordinario attraverso la quale, contestualmente alla definizione delle risultanze al 31 dicembre 2014, gli enti devono procedere ad adeguare i residui attivi e passivi al nuovo criterio dell'esigibilità dell'obbligazione giuridica.

L'operazione di *riaccertamento straordinario* può essere effettuata una sola volta, fatta eccezione per gli enti in sperimentazione già dagli esercizi precedenti, contestualmente all'approvazione del conto del bilancio 2014, chiuso in base agli schemi del d.p.r. n. 194/1996 e al previgente ordinamento contabile. L'attenzione e la correttezza con cui gli enti conducono le operazioni di riaccertamento straordinario è il presupposto indefettibile per garantire la correttezza contabile e la conformità alle nuove norme, nonché condizione indispensabile per la predisposizione di bilanci veritieri, che rispecchino l'effettiva situazione finanziaria dell'ente.

L'operazione di riaccertamento straordinario si può articolare in più fasi e si conclude con l'adozione di una delibera di giunta, corredata dal parere dei revisori, da adottarsi subito dopo l'accertamento del risultato di amministrazione 2014 effettuato secondo le regole previgenti.

Il riaccertamento straordinario, presupponendo la verifica delle ragioni del mantenimento dei residui in base al nuovo criterio di competenza finanziaria potenziata, può portare a risultati di amministrazione anche di diverso segno rispetto alle risultanze accertate alla chiusura del conto del bilancio 2014, con evidenti ripercussioni sulla programmazione dei successivi esercizi per la salvaguardia degli equilibri di bilancio.

In particolare, le informazioni aggiuntive che devono essere definite con il riaccertamento straordinario si riferiscono, oltre agli impegni tecnici non perfezionati, anche all'esigibilità dei residui, dovendo indicare l'esercizio al quale questi devono essere reimputati. Dalle operazioni di riaccertamento straordinario può derivare, inoltre, la determinazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere, in entrata, per assicurare la copertura ai residui passivi reimputati. Particolare attenzione va prestata alla quantificazione del fondo, al fine di evitare stime errate che potrebbero pregiudicare gli equilibri di bilancio o, viceversa, limitare impieghi di risorse destinabili a finalità diverse.

Volendo schematizzare, nelle operazioni propedeutiche al completamento del riaccertamento straordinario si possono individuare più momenti operativi: una prima fase, in cui gli enti procedono ad analizzare ogni singolo residuo attivo e passivo, al fine di verificare se essi siano relativi ad obbligazioni giuridicamente perfezionate; in assenza di tale requisito, il principio contabile prevede l'eliminazione definitiva della posta contabile.

Successivamente, occorre verificare se i residui mantenuti in bilancio siano anche residui scaduti, relativi ad obbligazioni esigibili entro l'esercizio a cui si riferisce il riaccertamento. In presenza di residui non scaduti, il principio prevede che ogni posta contabile debba essere cancellata ed immediatamente reimputata nell'anno in cui l'obbligazione diventerà esigibile.

In considerazione anche del fatto che, con il meccanismo del riaccertamento straordinario i residui eliminati andranno reimputati facendo esclusivo riferimento all'esigibilità dei residui stessi e senza tener conto dei debiti e crediti correlati, si deve provvedere alla determinazione del fondo pluriennale vincolato, il cui ammontare sarà pari alla differenza tra i residui passivi e attivi reimputati. In questo modo, il

fondo pluriennale vincolato, unitamente ai residui attivi reimputati nei successivi esercizi, garantisce la copertura delle obbligazioni giuridiche passive reiscritte negli esercizi in cui andranno a scadenza.

Va precisato però che, nel caso in cui i residui attivi siano maggiori dei residui passivi reimputati, il fondo pluriennale vincolato non verrà costituito e tale meccanismo dovrà essere applicato distintamente alla parte corrente e alla parte capitale. Si dovrà cioè dare evidenza, come previsto nel prospetto 5/1, del saldo positivo o negativo delle cancellazioni distintamente per la parte corrente e per la parte capitale e, nel caso in cui i due saldi siano di segno opposto, solo il saldo positivo (che si ha quando le cancellazioni dei passivi sono maggiori degli attivi) confluirà nel fondo pluriennale vincolato.

A conclusione delle operazioni appena descritte, l'amministrazione dovrà procedere alla determinazione del *risultato di amministrazione* al 1 gennaio 2015. A tal fine, il d.lgs. n. 118/2011 prevede la compilazione di un apposito prospetto (allegato 5/2 del d.lgs. n. 118/2011), che dà dimostrazione del passaggio dal risultato di amministrazione accertato al 31 dicembre 2014, con le previgenti regole contabili, al risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015, nonché dei relativi vincoli ridefiniti a seguito del riaccertamento straordinario. In tale fase di ridefinizione del risultato di amministrazione, gli enti devono porre particolare attenzione alla quantificazione dei vincoli e tener conto delle quote accantonate, costituite principalmente dagli impegni tecnici eliminati in sede di riaccertamento straordinario e dal fondo crediti di dubbia esigibilità.

Concluse le suddette operazioni di individuazione e quantificazione dei vincoli confluiti, a diverso titolo, nel risultato di amministrazione rideterminato al 1 gennaio 2015, potrebbe concretizzarsi il caso in cui l'ammontare complessivo delle quote vincolate risulti superiore alla componente libera del risultato di amministrazione: è questo il caso del disavanzo sostanziale di amministrazione, che, come detto, nel nuovo quadro normativo viene stigmatizzato nel saldo negativo della quota disponibile.

Il legislatore ha previsto la possibilità che, proprio dalle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, derivi per l'ente la quantificazione di un

nuovo o un maggiore disavanzo di amministrazione rispetto a quello determinato al 31 dicembre 2014 secondo la previgente normativa.

Secondo le disposizioni originariamente introdotte dal d.lgs. n. 118/2011, l'ente doveva impegnarsi, sin dall'esercizio in corso, a finanziare tale maggiore disavanzo nei modi e nei termini previsti dal Tuel.

Al riguardo, occorre evidenziare, però, che la legge di stabilità per il 2015 ha introdotto (art. 2, comma 213) alcune deroghe relative alla copertura di maggiori disavanzi derivanti dall'applicazione delle regole contabili sull'armonizzazione, estendendo a 30 anni il periodo a disposizione dell'ente per provvedere a tale copertura.

Con successivo decreto ministeriale del 2 aprile 2015, oltre a definire le modalità di quantificazione, sono stati individuati i criteri e le modalità di ripiano dell'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione derivante dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, di cui all'articolo 3, comma 7, del d.lgs. n. 118 del 2011. Sostanzialmente, il decreto ha disciplinato in via eccezionale il finanziamento dell'extradeficit, stabilendo modalità e tempi straordinari, considerata proprio la straordinarietà dell'operazione che ha generato il disavanzo.

Le disposizioni contenute nel citato decreto ministeriale del 2 aprile 2015, tuttavia, non limitano le scelte degli enti che possono, in tutta autonomia, programmare il ripiano del maggiore disavanzo mediante gli strumenti ordinari di cui all'art. 188 del Tuel.

Gli elementi sostanziali introdotti dal citato decreto ministeriale sono riferibili a:

- la definizione del maggior disavanzo: in caso di disavanzo di amministrazione al 1 gennaio 2015 derivante dal riaccertamento straordinario dei residui di cui all'art. 3, comma 7, del d.lgs. n. 118/2011, risultante dalla voce «totale parte disponibile» del prospetto di cui all'allegato 5/2 al d.lgs. n. 118/2011, per maggiore disavanzo si intende:

- a) l'importo della voce “totale parte disponibile” del prospetto di cui all'allegato 5/2 al decreto legislativo n. 118/2011, se il risultato di

amministrazione al 31 dicembre 2014, determinato in sede di rendiconto, è positivo o pari a zero;

b) la differenza algebrica tra la voce “totale parte disponibile” e la voce “risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 determinato nel rendiconto 2014” del prospetto di cui all'allegato 5/2 al d.lgs. n. 118/2011, se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, determinato in sede di rendiconto, è negativo.

- le modalità di recupero del maggiore disavanzo determinato a seguito del riaccertamento straordinario: in tal caso gli interventi devono essere tempestivamente definiti con delibera consiliare, in ogni caso non oltre 45 giorni dalla data di approvazione della delibera di giunta concernente il riaccertamento straordinario.

Il maggiore disavanzo può essere annualmente ripianato anche con i proventi realizzati dall'alienazione dei beni patrimoniali disponibili.

Si intendono realizzati i proventi accertati nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011. Le modalità di ripiano del maggiore disavanzo possono comprendere anche:

- a) lo svincolo delle quote vincolate del risultato di amministrazione formalmente attribuite dall'ente. Lo svincolo delle risorse è attuato con le medesime procedure che hanno dato luogo alla formazione dei vincoli;
- b) la cancellazione del vincolo di generica destinazione agli investimenti, escluse le eventuali quote finanziate da debito.

- il fondo crediti di dubbia esigibilità: l'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015, rideterminato a seguito del riaccertamento straordinario dei residui, al fondo crediti di dubbia esigibilità è effettuato utilizzando anche le eventuali quote del risultato di amministrazione accantonate negli esercizi precedenti al fondo svalutazione crediti, compresi quelli effettuati a seguito dell'iscrizione in bilancio del fondo crediti previsto dall'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95 del 6 luglio 2012.

Il decreto prevede inoltre una serie di deroghe per l'attuazione degli aspetti appena richiamati relativi agli enti che hanno partecipato, a partire dall'anno 2012, al processo di sperimentazione.

Per completezza espositiva occorre precisare che è stato emanato il decreto ministeriale del 1 dicembre 2015, terzo decreto di aggiornamento degli allegati al d.lgs. n. 118/2011, che integra i principi contabili applicati della contabilità finanziaria e della programmazione di bilancio, oltre a modificare il piano dei conti integrato.

## **6 - Il riaccertamento straordinario dei residui e l'iniziativa della Sezione**

Dopo aver sinteticamente richiamato i principali elementi della riforma, si rappresenta di seguito la sintesi dell'attività posta in essere dalla Sezione in ordine ad una prima analisi conoscitiva relativa agli effetti che l'operazione di riaccertamento straordinario ha avuto sulla determinazione del nuovo risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015.

L'applicazione dei nuovi principi contabili, come già ampiamente esplicitato, comporta, quale azione propedeutica, il riaccertamento straordinario dei residui, operazione di carattere innovativo e di particolare rilevanza, necessaria ad adeguare le poste mantenute in bilancio, e quindi il risultato di amministrazione, al nuovo principio di competenza potenziata.

Tale fase di transizione ha interessato gli enti sperimentali in tempi e modi diversi in dipendenza dell'anno di adesione alla sperimentazione, e nel 2015 gli enti non sperimentali. Per questi ultimi il legislatore ha individuato un unico momento al quale riferire l'operazione straordinaria e ha definito tutti i passaggi operativi necessari alla corretta introduzione della nuova competenza potenziata.

Gli enti che hanno aderito alla sperimentazione nell'esercizio 2012 potevano effettuare il riaccertamento straordinario all'inizio o al termine dell'esercizio. Gli esiti di tale riaccertamento non dovevano essere obbligatoriamente formalizzati con atti separati rispetto a quelli di approvazione del rendiconto di gestione e, pertanto, essi devono essere letti unitamente al risultato di amministrazione 2012.

Gli enti che hanno aderito alla sperimentazione negli anni successivi dovevano provvedere alle operazioni di riaccertamento straordinario dopo la definizione del risultato di amministrazione senza l'obbligo, come per gli altri sperimentali, di una formalizzazione specifica degli esiti dell'operazione straordinaria.

Gli interventi normativi successivi hanno, tra l'altro, consentito agli enti sperimentatori di effettuare più volte il riaccertamento straordinario. Per loro, infatti, si è reso necessario stabilire specifiche modalità di definizione del maggiore disavanzo nel momento in cui il legislatore, con il d.m. 2 aprile 2015, ha individuato regole straordinarie per il finanziamento del disavanzo derivante dal riaccertamento.

La Sezione, nel mese di settembre 2015, ha richiesto ai comuni toscani la compilazione di un apposito questionario, inviato con nota prot. n. 5509 del 10 settembre 2015.

Il citato questionario richiedeva dati relativi a:

- il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 articolato nelle diverse componenti, come accertato in sede di rendiconto;
- l'ammontare dei residui, attivi e passivi, cancellati definitivamente e di quelli cancellati da reimputare confluiti nel fondo pluriennale vincolato;
- il risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015 articolato nelle diverse componenti;
- la quantificazione dell'eventuale maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, e le relative modalità di ripiano individuate dagli enti con apposita deliberazione consiliare.

Il questionario è stato inviato ai 279 comuni toscani (considerando anche le eventuali fusioni intervenute tra enti) che hanno fornito i dati richiesti, ad eccezione del comune di Viareggio. Quest'ultimo ha comunicato che, avendo dichiarato il dissesto finanziario con deliberazione del 2 ottobre 2014, non ha potuto procedere al riaccertamento straordinario, essendo in attesa del provvedimento di approvazione del bilancio stabilmente riequilibrato per l'anno 2014 da parte del Ministero.

Va inoltre precisato che la richiesta non è stata inviata alle amministrazioni provinciali, oggetto di specifico approfondimento nell'ambito della presente relazione.

Nelle successive sezioni si propone una prima analisi, a fini conoscitivi, dei dati forniti dai comuni, considerati a livello aggregato e per fasce demografiche. L'analisi condotta si basa su dati di sintesi che la Sezione ha potuto verificare solo in termini di coerenza interna delle informazioni rese senza effettuare su di essi alcun tipo di controllo né di merito né di correttezza rispetto agli atti amministrativi e contabili sottostanti.

L'analisi è stata effettuata distintamente per i comuni che hanno adottato i nuovi principi contabili a partire dal 2015, primo anno di applicazione in via ordinaria (gli enti sono complessivamente 260 anche se le analisi si riferiscono a 259 enti per effetto dell'esclusione del comune di Viareggio), e per quelli che hanno aderito alla sperimentazione negli anni precedenti (che sono complessivamente 22 enti ma solo 19 comuni inclusi nell'elaborazione).

#### **6.1 - Le risultanze del riaccertamento straordinario dei residui nei comuni toscani**

Di seguito si riportano i dati riferiti ai comuni che hanno adottato i nuovi principi contabili a partire dal 2015, e che quindi hanno effettuato l'operazione di riaccertamento straordinario dei residui al 1 gennaio 2015.

Il passaggio al nuovo sistema contabile armonizzato con la tempistica ordinariamente prevista dal d.lgs. n. 118/2011, come detto, ha interessato in Toscana 257 enti così suddivisi per fascia demografica: 8 capoluoghi di provincia e comuni con popolazione superiore a 60.000 abitanti, 125 comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti e 124 comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti. Di tale suddivisione si dovrà tener conto nella lettura delle tabelle inserite nel presente paragrafo con l'ulteriore avvertenza che tra i comuni capoluogo è compreso il comune di Firenze e che le elaborazioni riguardano complessivamente 260 enti (di cui 8 capoluoghi, 127 comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti e 125 comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti) per l'inclusione di tre enti sperimentali che riferito le operazioni di riaccertamento al 1 gennaio 2015. Dalle analisi complessive è inoltre escluso il comune di Viareggio per le ragioni sopra esposte.

Il risultato di amministrazione al termine del 2014, come di seguito rappresentato, ha costituito per gli enti il punto di partenza per l'operazione di riaccertamento straordinario e per la conseguente quantificazione del nuovo risultato al 1 gennaio 2015.

Il risultato di amministrazione complessivo al termine dell'esercizio 2014, pari a 507,8 milioni, è formato da una quota vincolata di 215 milioni, di cui 116,4 relativi al fondo svalutazione crediti e 98 riferiti ad altri vincoli. Sono inoltre presenti quote vincolate per spese in conto capitale pari a 160 milioni e per fondo ammortamento pari a 2,4 milioni.

Tab. 38.

(valori in euro)

Risultato di amministrazione al 31/12/2014						
Fascia demografica	Vincolato	Per spese in conto capitale	Per fondo ammortamento	Per fondo svalutazione crediti	Non vincolato	Totale
Comuni con pop. inferiore a 5.000 abitanti	20.802.549	28.032.371	49.076	7.275.659	25.988.948	82.148.604
Comuni con pop. superiore a 5.000 abitanti	72.035.835	114.866.692	2.403.625	81.398.546	76.123.769	346.828.465
Comuni capoluogo e con pop. superiore a 60.000 abitanti	5.744.214	17.135.601	-	27.753.170	28.246.088	78.879.073
<b>Totale</b>	<b>98.582.598</b>	<b>160.034.664</b>	<b>2.452.701</b>	<b>116.427.375</b>	<b>130.358.804</b>	<b>507.856.142</b>

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dai questionari compilati dai comuni a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 5509 del 10 settembre 2015.

Ne consegue che la parte non vincolata, ancorché complessivamente positiva, risulta pari a 130,3 milioni e rappresenta soltanto il 26 per cento del risultato complessivo. Si evidenzia pertanto come il risultato di amministrazione sia caratterizzato da un'elevata quota di risorse vincolate, pari complessivamente a 377,5 milioni. Ciò potrebbe aver influenzato l'impatto che il riaccertamento straordinario ha avuto nella ridefinizione del risultato di amministrazione: come si vedrà più avanti, le

operazioni di riaccertamento hanno portato alla definizione, a livello aggregato, di un risultato di amministrazione sostanzialmente negativo con la conseguente quantificazione di un “maggiore disavanzo”. Risultato che sarebbe stato, presumibilmente, meno negativo in presenza di una maggiore quota di risorse libere. Per poter valutare nel suo complesso l’operazione di riaccertamento straordinario, si riportano di seguito le risultanze sintetiche conseguite dagli enti e comunicate alla Sezione con il citato questionario.

Le cancellazioni di seguito riportate riguardano i residui attivi e passivi non correlati a obbligazioni giuridicamente perfezionate e che, pertanto, sono stati stralciati definitivamente dal bilancio. I dati mostrano come, a fronte di cancellazioni di residui attivi pari, complessivamente, a 118 milioni, le obbligazioni passive radiate dalla contabilità sono di importo notevolmente superiore, pari a 341,5 milioni. A livello aggregato, quindi, si registra un differenziale positivo di 223,3 milioni che, pur comportando, in via teorica, una liberazione di risorse tale da incidere in modo positivo sulla quantificazione del risultato di amministrazione aggregato, deve essere rivalutata alla luce dei vincoli definiti dagli enti nell’ambito del risultato stesso.

A tale riguardo si precisa infatti che, qualora le cancellazioni delle poste passive siano riferite a operazioni di natura vincolata o di parte capitale, ancora non perfezionate ma per le quali la corrispondente entrata si è già realizzata, l’ente deve provvedere a vincolare la corrispondente quota di avanzo realizzato, nell’ambito del risultato di amministrazione ridefinito a seguito del riaccertamento straordinario dei residui.

**Tab. 39.** (valori in euro)

<b>Il riaccertamento straordinario dei residui: movimentazione dei residui attivi e passivi non correlati a obbligazioni giuridiche perfezionate</b>		
<b>Fascia demografica</b>	<b>Residui attivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate</b>	<b>Residui passivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate</b>
Comuni con pop. inferiore a 5.000 abitanti	21.901.364	52.849.706
Comuni con pop. superiore a 5.000 abitanti	65.306.156	202.963.979
Comuni capoluogo e con pop. superiore a 60.000 abitanti	30.950.755	85.697.969

Tab. 39.

(valori in euro)

<b>Totale</b>	<b>118.158.275</b>	<b>341.511.654</b>
---------------	--------------------	--------------------

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dai questionari compilati dai comuni a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 5509 del 10 settembre 2015.

L'eliminazione dal bilancio di residui attivi e passivi non collegati a obbligazioni giuridicamente perfezionate rappresenta un'eccezione rispetto all'applicazione del principio della competenza potenziata. Tale eccezione è stata prevista dal legislatore con lo scopo di dare la possibilità agli enti di far emergere e modificare eventuali situazioni che, nel tempo, non erano state correttamente rappresentate nei bilanci.

Di seguito si riporta la tabella relativa alle cancellazioni dei residui attivi e passivi che, pur essendo collegati a obbligazioni giuridicamente perfezionate o in via di definizione (es. gare in corso), devono essere reimputati, secondo il principio contabile della competenza finanziaria potenziata, negli anni in cui risultano esigibili e che, pertanto, concorrono alla formazione del fondo pluriennale vincolato.

Tab. 40.

(valori in euro)

<b>Il riaccertamento straordinario dei residui: calcolo del fondo pluriennale vincolato</b>				
<b>Fascia demografica</b>	<b>Residui attivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (d)</b>	<b>Residui passivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (e)</b>	<b>Residui passivi definitivamente cancellati che concorrono alla determinazione del FPV (f)</b>	<b>Fondo pluriennale vincolato</b>
Comuni con pop. inferiore a 5.000 abitanti	54.261.536	104.159.896	4.263.565	59.536.186
Comuni con pop. superiore a 5.000 abitanti	159.277.760	340.719.173	12.696.822	213.608.529
Comuni capoluogo e con pop. superiore a 60.000 abitanti	140.792.804	423.842.074	51.865.961	341.122.389
<b>Totale</b>	<b>354.332.100</b>	<b>868.721.143</b>	<b>68.826.348</b>	<b>614.267.104</b>

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dai questionari compilati dai comuni a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 5509 del 10 settembre 2015 e dalle deliberazioni di riaccertamento straordinario.

\* Il fondo pluriennale vincolato, che nel prospetto 5/2 è indicato con la formula  $(g=e-d+f)$ , non corrisponde alla somma algebrica tra i residui attivi e passivi reimputati poiché è determinato quale differenziale tra i residui attivi e passivi considerando separatamente la parte corrente e la parte capitale, e provvedendo all'iscrizione del saldo nell'ambito del fondo nel solo caso in cui il differenziale sia positivo.

I residui attivi oggetto di reimputazione agli esercizi successivi ammontano, complessivamente, a 354,3 milioni, a fronte di residui passivi di analoga natura pari a 868,7 milioni. Vanno inoltre considerati, ai fini della definizione del fondo in oggetto, i residui passivi definitivamente cancellati e confluiti direttamente nel fondo stesso, pari a 68 milioni, che si riferiscono in particolare a prenotazioni di impegno relative a gare d'appalto in corso di esecuzione al termine dell'esercizio. Il fondo pluriennale vincolato viene quindi quantificato in 614,2 milioni.

La Sezione, nel valutare la documentazione trasmessa dagli enti con riferimento alla quantificazione del fondo pluriennale vincolato, ha considerato quanto disposto dal principio contabile 9.3 e nell'allegato 5/1 al d.lgs. n. 118/2011. In particolare, come già specificato, gli enti devono considerare il saldo tra i residui passivi e attivi reimputati agli esercizi successivi, separatamente per la parte corrente e per la parte capitale, iscrivendo nel fondo il differenziale solo se positivo. Nel caso in cui lo stesso risulti negativo, i principi prevedono di considerare tale valore pari a zero.

Le dinamiche relative alla quantificazione del fondo pluriennale vincolato, come sopra descritte, influiscono peraltro sul risultato di amministrazione ridefinito a seguito delle operazioni di riaccertamento straordinario. Infatti, laddove l'ente proceda a cancellare (per poi reimputare) maggiori residui attivi rispetto ai passivi, ottenendo un saldo negativo dall'operazione, il fondo pluriennale vincolato non viene movimentato e pertanto l'effetto negativo ricade direttamente sul risultato stesso. Tale effetto negativo, che può essere considerato come "disavanzo tecnico", dovrebbe essere compensato con la reimputazione, negli esercizi futuri, di una quota maggiore di entrata rispetto alla relativa spesa, con un conseguente effetto positivo sul risultato futuro.

Successivamente alla quantificazione del fondo pluriennale vincolato, gli enti hanno rideterminato il risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015. L'operazione ha comportato, nel complesso, l'accertamento di un risultato formale di amministrazione pari a 700 milioni di euro, in aumento rispetto al risultato definito in sede di rendiconto 2014.

---

Tab. 41.

(valori in euro)

<b>Il riaccertamento straordinario dei residui: risultato di amministrazione al 01/01/2015</b>							
<b>Fascia demografica</b>	<b>Risultato di amministrazione al 01/01/2015 dopo il riaccertamento straordinario dei residui (h)</b>	<b>Quota accantonata FCDE</b>	<b>Quota accantonata altri fondi</b>	<b>Totale parte accantonata (i)</b>	<b>Totale parte vincolata (l)</b>	<b>Totale parte destinata agli investimenti (m)</b>	<b>Totale parte disponibile (n= h-i-l-m)</b>
Comuni con pop. inferiore a 5.000 abitanti	107.722.686	36.812.100	6.511.815	43.323.916	43.446.846	28.263.289	-7.311.365
Comuni con pop. superiore a 5.000 abitanti	465.015.995	222.460.319	31.423.922	253.884.241	111.101.117	164.639.965	-64.609.329
Comuni capoluogo e con pop. superiore a 60.000 abitanti	127.419.128	241.688.590	10.132.113	251.820.703	84.264.906	12.169.737	-220.836.218
<b>Totale</b>	<b>700.157.809</b>	<b>500.961.009</b>	<b>48.067.851</b>	<b>549.028.860</b>	<b>238.812.869</b>	<b>205.072.992</b>	<b>-292.756.912</b>

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dai questionari compilati dai comuni a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 5509 del 10 settembre 2015.

Il nuovo sistema contabile introdotto con il d.lgs. n. 118/2011 prevede una diversa articolazione delle componenti del risultato di amministrazione. Infatti, in luogo dei fondi vincolati del precedente sistema contabile, sono presenti quote accantonate, vincolate e destinate. È presente infine la parte disponibile che, come già detto, rappresenta, se negativa, il reale disavanzo di amministrazione.

In particolare, i dati riferiti ai comuni toscani raccolti dalla Sezione hanno fatto emergere un ammontare di quote accantonate per complessivi 549 milioni, di cui 500,9 riferiti al fondo crediti di dubbia esigibilità. Tale valore assume particolare rilevanza, poiché rappresenta la quota considerata necessaria dagli enti per tutelare i crediti che, essendo supportati da idoneo titolo giuridico, non sono stati oggetto di cancellazione, ma richiedono tutela stante il basso grado di riscossione che ha caratterizzato le gestioni precedenti. Il fondo crediti di dubbia esigibilità è stato quantificato secondo le nuove disposizioni definite dai principi contabili armonizzati, i quali prendono prevalentemente in considerazione l'andamento delle riscossioni, nel quinquennio precedente, delle entrate considerate di difficile esazione. Tale metodologia differisce in modo sostanziale dalle disposizioni di cui all'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012, in vigore fino al 2014, che prevedevano la costituzione di un

fondo svalutazione crediti nella misura minima del 25 per cento dei residui attivi dei titoli I e III, lasciando agli enti la possibilità di incrementare tale accantonamento in funzione di valutazioni discrezionali.

Le nuove modalità di calcolo previste dal 2015 hanno determinato un rilevante aumento del fondo a presidio dei residui attivi iscritti in bilancio, che passa dai 116 milioni, accantonati a titolo di fondo svalutazione crediti al 31 dicembre 2014, ai 500,9 milioni riferiti al fondo crediti di dubbia esigibilità determinato al 1 gennaio 2015. La quota accantonata nel risultato di amministrazione, pari al 50 per cento del complesso dei vincoli definiti, ha reso sostanzialmente indisponibile l'avanzo di amministrazione accertato dagli enti contribuendo, unitamente agli altri vincoli, alla definizione di un risultato di amministrazione negativo.

Con riferimento alla parte vincolata, questa ammonta a complessivi 238,8 milioni ed è riferita, come previsto dall'allegato 5/2 al d.lgs.118/2011, a “vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili, vincoli derivanti da trasferimenti, vincoli derivanti dalla contrazione di mutui, vincoli formalmente attribuiti dall'ente e ad altri vincoli da specificare”.

I nuovi schemi di bilancio prevedono inoltre una quota destinata agli investimenti quantificata in 205 milioni, costituita dalle entrate in conto capitale non impegnate e senza vincoli di specifica destinazione.

Si registra complessivamente un incremento, rispetto al 31 dicembre 2014, dell'ammontare dei vincoli apposti sul risultato rideterminato al 1 gennaio 2015.

È presente, infine, all'interno del risultato di amministrazione, una quota libera che, in base a quanto previsto dal principio contabile 9.2, può essere utilizzata, qualora positiva, mediante il bilancio di previsione, o con un provvedimento di variazione dello stesso, prioritariamente per la salvaguardia degli equilibri di bilancio e la sana e corretta gestione finanziaria dell'ente.

L'analisi dei dati trasmessi dagli enti ha evidenziato come tale ultima componente risulti di importo negativo e pari, complessivamente, a 292,7 milioni. Tale dato indica che il risultato di amministrazione formalmente accertato dagli enti al 1 gennaio 2015 non risulta sufficiente a dare effettività a tutti i vincoli che in esso devono essere contenuti.

Con particolare riferimento alla componente libera negativa del risultato di amministrazione, si rileva come tale criticità, che come detto è del tutto assimilabile al fenomeno del disavanzo sostanziale già affrontato dalla Sezione nel corso degli anni, interessi tutte le tre fasce demografiche considerate. Infatti, i comuni di piccole dimensioni (con popolazione inferiore a 5.000 abitanti) evidenziano un risultato negativo complessivo di 7,3 milioni. I comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti registrano, a loro volta, una componente libera negativa per 64,6 milioni, mentre i comuni capoluogo sono caratterizzati dalla componente disponibile negativa più rilevante, pari a 220,8 milioni.

Va a riguardo precisato che tale ultimo comparto è influenzato dal comune di Firenze, la cui componente libera negativa ammonta a 152,9 milioni. L'ente è caratterizzato da un fondo crediti di dubbia esigibilità pari a 152 milioni, mentre gli altri comuni capoluogo provvedono ad accantonare, per il medesimo scopo, una quota complessivamente pari a 89 milioni.

Considerando separatamente le risultanze dei singoli comuni si rileva che la parte disponibile è risultata positiva per 161 enti, per un ammontare complessivamente pari a 70.417.860,58 euro, mentre i comuni che hanno registrato una parte disponibile negativa sono stati 89, per un ammontare pari 363.174.772,16 euro. Per 9 enti il saldo disponibile è risultato esattamente pari a zero.

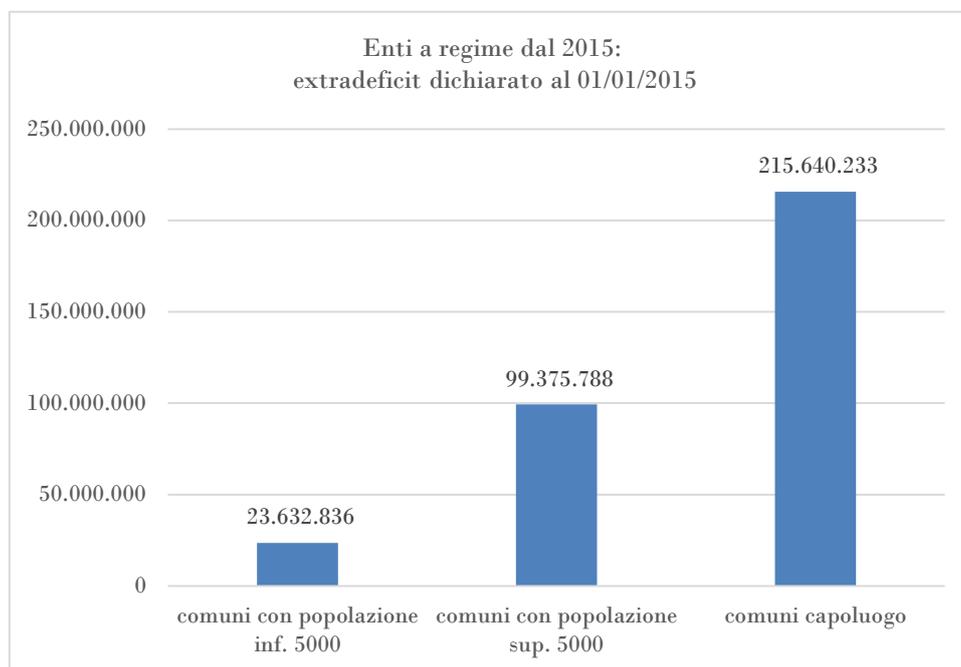
La componente libera del risultato di amministrazione al 01 gennaio 2015, qualora negativa, costituisce l'elemento da confrontare con il risultato accertato in sede di rendiconto 2014 per la definizione del maggior disavanzo (cd. extradeficit) derivante dall'operazione straordinaria di riaccertamento.

La determinazione del maggior disavanzo, ai sensi dell'art. 3 comma 7, del d.lgs. n. 118/2011 e del già citato d.m. 2 aprile 2015, deve avvenire con delibera di consiglio comunale da adottare a seguito dell'atto di giunta riferito alle risultanze complessive del riaccertamento. La delibera di consiglio dispone, inoltre, i tempi e le modalità per il finanziamento del disavanzo nel periodo massimo consentito di 30 anni.

Al riguardo si precisa che non tutti i comuni che presentano una parte disponibile negativa hanno provveduto ad accertare, secondo quanto disposto dal d.m. 2 aprile 2015 sopra citato, il maggiore disavanzo da finanziare in via

straordinaria in 30 anni. Alcuni enti, infatti, hanno scelto di utilizzare gli strumenti ordinari di bilancio per ripianare l'extradeficit, secondo quanto previsto dall'art. 188 del Tuel.

L'ammontare complessivo del maggior disavanzo accertato dai comuni toscani con apposita delibera consiliare, considerato a livello aggregato, ammonta a 338.648.857 euro e riguarda 83 enti. Di seguito si riporta il dettaglio relativo alla quantificazione di tale extradeficit, suddiviso per fasce demografiche.



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dai questionari compilati dai comuni a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 5509 del 10 settembre 2015.

In conclusione, si evidenzia come l'introduzione dei nuovi principi contabili armonizzati, unitamente alle nuove modalità di calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità, abbiano contribuito a far emergere specifiche criticità presenti nei bilanci degli enti locali, già rilevate negli anni precedenti da parte della Sezione attraverso la segnalazione di situazioni caratterizzate da un elevato grado di vetustà dei residui attivi.

Quanto emerso con il riaccertamento, infatti, evidenzia la presenza di entrate accertate e mantenute a residuo che, anche se supportate da idoneo titolo giuridico,

richiedono uno specifico accantonamento stante la scarsa capacità di riscossione che ha caratterizzato la gestione delle entrate.

## **6.2 - Le risultanze del riaccertamento straordinario dei residui negli enti sperimentatori dei nuovi principi contabili armonizzati**

In Toscana la sperimentazione dei nuovi principi contabili ha interessato nel 2012 e nel 2013 due comuni, Livorno e Prato a cui si deve aggiungere la provincia di Firenze, unica amministrazione provinciale toscana che ha aderito alla sperimentazione e i cui risultati non sono tuttavia analizzati nella presente relazione.

A partire dal 2014 sono stati coinvolti ulteriori 20 enti di cui due capoluoghi (Arezzo e Pistoia), 16 comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti (Abbadia San Salvatore, Anghiari, Chiusi, Greve in Chianti, Massarosa, Montevarchi, Pomarance, Rignano sull'Arno, San Casciano in Val di Pesa, San Gimignano, Santa Croce sull'Arno, Sesto Fiorentino, Terranuova Bracciolini, Vaglia, Vicchio, Volterra) e due comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti (Castellina Marittima e Stazzema).

Gli enti sperimentali sono stati considerati allo scopo di avere un quadro complessivo del fenomeno a livello regionale. Va a riguardo precisato che tre enti sperimentatori (Anghiari, Greve in Chianti e Castellina Marittima) sono stati inseriti nelle elaborazioni relative agli enti che hanno adottato i principi contabili dal 2015 avendo essi comunicato di aver effettuato il riaccertamento straordinario a seguito dell'approvazione del rendiconto 2014. Il numero complessivo degli enti sperimentatori dal 2014 è da considerarsi, quindi, pari a 17 ai fini della presente elaborazione.

Questi enti, avendo introdotto i principi contabili armonizzati in un momento anteriore rispetto al 2015, hanno seguito dinamiche diverse e sono stati sottoposti, in alcuni casi, a specifiche regole definite dal d.lgs. n. 118/2011 e dai successivi decreti ministeriali.

Di seguito sono riportati i dati riferiti alle risultanze delle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui operate dai suddetti enti, suddivise in relazione all'anno di adesione ai nuovi principi contabili.

Con riferimento ai comuni che hanno aderito alla sperimentazione a partire dall'esercizio 2012 che, come detto sono Prato e Livorno, si evidenzia in particolare il caso di Livorno, caratterizzato, in sede di rendiconto 2012, ovvero prima delle operazioni di riaccertamento straordinario, da un disavanzo sostanziale pari a 9,7 milioni. Tale risultato negativo è influenzato dall'ammontare del fondo svalutazione crediti, pari a 12 milioni, importo che, unitamente agli altri vincoli, risulta superiore all'avanzo complessivo del comune.

Tab. 42.

(valori in euro)

Enti sperimentali dal 2013: risultato di amministrazione al 31/12/2012						
Comuni sperimentali	Vincolato	Per spese in conto capitale	Per fondo ammortamento	Per fondo svalutazione crediti	Non vincolato	Totale
Livorno	1.912.163	9.144.782	-	12.108.068	-9.717.969	13.447.044
Prato	4.268.446	305.303	-	11.843.812	151.036	16.568.597
<b>Totale</b>	<b>6.180.609</b>	<b>9.450.085</b>	-	<b>23.951.880</b>	<b>-9.566.933</b>	<b>30.015.641</b>

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dai questionari compilati dai comuni a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 5509 del 10 settembre 2015.

Nell'ambito delle operazioni di riaccertamento straordinario propedeutiche all'adozione dei nuovi principi contabili armonizzati, il comune di Livorno, a seguito dell'approvazione del rendiconto 2012, ha effettuato cancellazioni di residui passivi non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate per quasi 1,7 milioni, conseguendo un miglioramento del risultato di amministrazione ricalcolato al 1 gennaio 2013 di pari importo. Come già evidenziato in precedenza per gli enti a regime dal 2015, è necessario individuare la natura delle fonti di finanziamento dei residui passivi eliminati, allo scopo di definire eventuali vincoli nel risultato di amministrazione riaccertato.

Il comune di Prato, invece, non ha indicato, nell'ambito del questionario inviato alla Sezione, l'ammontare dei residui attivi e passivi cancellati definitivamente, dichiarando al riguardo che, in sede di riaccertamento straordinario, effettuato in fase di sperimentazione al 31 dicembre 2012, "fu effettuato un unico riaccertamento ordinario e straordinario, pertanto furono eliminati i residui attivi e passivi per inesigibilità, insussistenza, prescrizione". L'ente ha precisato inoltre che non è "possibile ad oggi individuare, fra tutti i residui attivi e passivi eliminati, quelli

eliminati in quanto non corrispondenti ad obbligazioni giuridiche non perfezionate”. Quanto dichiarato dall’ente fa ritenere che le operazioni di cancellazione effettuate ai fini del riaccertamento straordinario siano già confluite nella determinazione del risultato di amministrazione accertato al 31 dicembre 2012.

Tale fatto rende meno significativi i dati relativi a questo gruppo di enti sperimentatori sebbene, occorre ricordarlo, la presente analisi si limita ad un esame di tipo ricognitivo, e non entra nel merito delle modalità di calcolo delle singole voci e delle ragioni del mantenimento o della cancellazione dei residui che determinano il risultato di amministrazione a seguito delle operazioni di riaccertamento straordinario.

**Tab. 43.** (valori in euro)

<b>Il riaccertamento straordinario dei residui: movimentazione dei residui attivi e passivi non correlati a obbligazioni giuridiche perfezionate</b>		
<b>Comuni</b>	<b>Residui attivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate</b>	<b>Residui passivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate</b>
Livorno	-	1.674.032
Prato	-	-
<b>Totale</b>	<b>-</b>	<b>1.674.032</b>

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dai questionari compilati dai comuni a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 5509 del 10 settembre 2015.

Complessivamente il fondo pluriennale vincolato, a seguito della reimputazione dei residui attivi e passivi secondo la loro effettiva esigibilità, come disposto dal principio contabile della competenza finanziaria potenziata, ammonta a 27,4 milioni per i due comuni considerati.

**Tab. 44.** (valori in euro)

<b>Il riaccertamento straordinario dei residui: calcolo del fondo pluriennale vincolato</b>				
<b>Comuni sperimentali</b>	<b>Residui attivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (d)</b>	<b>Residui passivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (e)</b>	<b>Residui passivi definitivamente cancellati che concorrono alla determinazione del FPV (f)</b>	<b>Fondo pluriennale vincolato (g=e-d+f)</b>
Livorno	-	10.451.201	-	10.451.201
Prato	-	-	16.934.903	16.934.903
<b>Totale</b>	<b>-</b>	<b>10.451.201</b>	<b>16.934.903</b>	<b>27.386.104</b>

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dai questionari compilati dai comuni a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 5509 del 10 settembre 2015.

Il risultato di amministrazione al 1 gennaio 2013, pari a complessivi 31,7 milioni, risulta in miglioramento rispetto al precedente risultato al 31 dicembre 2012, per effetto della cancellazioni definitive di residui passivi effettuate dal comune di Livorno. Come già detto, la valutazione di questo dato deve considerarsi parziale poiché non dà evidenza delle operazioni di riaccertamento straordinario effettuate dal comune di Prato. Complessivamente si riscontra la presenza di una parte disponibile negativa per il comune di Livorno, di importo corrispondente al disavanzo sostanziale già registrato nell'ambito del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2012.

Tab. 45.

(valori in euro)

Il riaccertamento straordinario dei residui: risultato di amministrazione 01/01/2013 e i vincoli in esso contenuti							
Comuni sperimentali	Risultato di amministrazione al 01/01/2013 - dopo il riaccertamento straordinario dei residui (h)	Quota accantonata FCDE	Quota accantonata altri fondi	Totale parte accantonata (i)	Totale parte vincolata indicato dall'ente(l)	Totale parte destinata agli investimenti (m)	Totale parte disponibile (n= h-i-l-m)
Livorno	15.121.076	12.108.068	-	12.108.068	12.730.977	-	-9.717.969
Prato	16.568.597	11.843.812	-	11.843.812	4.268.446	305.303	151.036
<b>Totale</b>	<b>31.689.673</b>	<b>23.951.880</b>	<b>-</b>	<b>23.951.880</b>	<b>16.999.423</b>	<b>305.303</b>	<b>-9.566.933</b>

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dai questionari compilati dai comuni a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 5509 del 10 settembre 2015.

Ulteriori 17 comuni hanno avviato la sperimentazione nel 2014. Il loro elenco è già stato riportato all'inizio del presente paragrafo.

Di seguito si evidenziano le risultanze delle operazioni di riaccertamento effettuate da tali enti, suddivisi per fasce demografiche e comprensivi del comune di Livorno, amministrazione in sperimentazione dal precedente esercizio 2013, che ha provveduto ad effettuare il riaccertamento straordinario in due fasi, al 1 gennaio 2013 e al 1 gennaio 2014. Rispetto a tale ultimo riaccertamento, l'ente ha precisato, nella nota di invio del questionario, che "l'attività di riaccertamento straordinario è proseguita nel 2013, dando luogo alla iscrizione in bilancio di un Fondo Pluriennale Vincolato in uscita per la reinscrizione degli impegni [...] nell'esercizio nel quale l'obbligazione giuridicamente perfezionata viene a scadenza".

Con riferimento al risultato di amministrazione al 31 dicembre 2013, quest'ultimo risulta, a livello aggregato, di importo positivo per tutte le fasce demografiche considerate (quella dei comuni inferiori a 5.000 abitanti comprende solo un comune) e complessivamente pari a 70,7 milioni. Si evidenzia inoltre la presenza di un fondo svalutazione crediti di 23 milioni, ovvero quasi il 33 per cento del totale.

**Tab. 46.** (valori in euro)

<b>Enti sperimentali dal 2014: risultato di amministrazione al 31/12/2013</b>						
<b>Fascia demografica</b>	<b>Vincolato</b>	<b>Per spese in conto capitale</b>	<b>Per fondo ammortamento</b>	<b>Per fondo svalutazione crediti</b>	<b>Non vincolato</b>	<b>Totale</b>
Comuni con pop. inferiore a 5.000 abitanti	-	-	-	-	140.004	140.004
Comuni con pop. superiore a 5.000 abitanti	6.775.461	13.219.585	935.723	3.362.318	6.915.255	31.208.341
Comuni capoluogo e con pop. superiore a 60.000 abitanti (*)	11.695.878	9.090.896	833.872	19.657.428	-1.925.457	39.352.616
<b>Totale</b>	<b>18.471.338</b>	<b>22.310.480</b>	<b>1.769.594</b>	<b>23.019.746</b>	<b>5.129.801</b>	<b>70.700.960</b>

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dai questionari compilati dai comuni a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 5509 del 10 settembre 2015.

(\*) Comprende anche il comune di Livorno.

Il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2013, pari a complessivi 70,7 milioni, viene rimodulato, a seguito del riaccertamento straordinario operato dai comuni in sperimentazione a partire dal 2014, in 107,8 milioni. L'incremento registrato deriva dalle cancellazioni definitive dei residui attivi (pari a 11,7 milioni) e passivi (pari a 48,8 milioni) e dal conseguente effetto netto positivo pari a 37 milioni.

**Tab. 47.** (valori in euro)

<b>Il riaccertamento straordinario dei residui: movimentazione dei residui attivi e passivi non correlati a obbligazioni giuridiche perfezionate</b>		
<b>Fascia demografica</b>	<b>Residui attivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate</b>	<b>Residui passivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate</b>
Comuni con pop. inferiore a 5.000 abitanti	-	16.058

Comuni con pop. superiore a 5.000 abitanti	9.645.289	36.651.182
Comuni capoluogo e con pop. superiore a 60.000 abitanti (*)	2.084.089	12.194.155
<b>Totale</b>	<b>11.729.377</b>	<b>48.861.395</b>

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dai questionari compilati dai comuni a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 5509 del 10 settembre 2015.

(\*) Comprende anche il comune di Livorno.

Tab. 48.

(valori in euro)

<b>Il riaccertamento straordinario dei residui: calcolo del fondo pluriennale vincolato</b>				
<b>Fascia demografica</b>	<b>Residui attivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (d)</b>	<b>Residui passivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (e)</b>	<b>Residui passivi definitivamente cancellati che concorrono alla determinazione del FPV (f)</b>	<b>Fondo pluriennale vincolato (**)</b>
Comuni con pop. inferiore a 5.000 abitanti	687.127	1.726.955	-	1.039.828
Comuni con pop. superiore a 5.000 abitanti	19.650.686	58.179.788	7.648.066	46.177.169
Comuni capoluogo e con pop. superiore a 60.000 abitanti (*)	27.667.290	155.367.059	-	127.699.769
<b>Totale comuni</b>	<b>48.005.102</b>	<b>215.273.802</b>	<b>7.648.066</b>	<b>174.916.766</b>

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dai questionari compilati dai comuni a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 5509 del 10 settembre 2015.

(\*) Comprende anche il comune di Livorno.

(\*\*) Il fondo pluriennale vincolato, che nel prospetto 5/2 è indicato con la formula  $(g=e-d+f)$ , non corrisponde alla somma algebrica tra i residui attivi e passivi reimputati poiché è determinato quale differenziale tra i residui attivi e passivi considerando separatamente la parte corrente e la parte capitale, e provvedendo all'iscrizione del saldo nell'ambito del fondo solo nel caso in cui il differenziale sia positivo.

Analizzando il risultato di amministrazione rideterminato a seguito delle operazioni di riaccertamento straordinario, si rileva che il relativo miglioramento rispetto al risultato antecedente non risulta tuttavia sufficiente a finanziare il complesso dei vincoli, come ridefiniti al 1 gennaio 2014. Infatti, la parte di avanzo disponibile registra un importo negativo pari, a livello aggregato, a 6,5 milioni, derivante in particolare dai comuni di medie dimensioni (con popolazione superiore a 5.000 abitanti). Tale maggior disavanzo, che insieme al risultato al 31 dicembre 2013

concorre alla determinazione del deficit complessivo, deriva prevalentemente dalle nuove modalità di calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Tale dato dà evidenza del fatto che, con l'applicazione dei nuovi principi contabili, gli enti conservano in bilancio un'elevata quota di residui per i quali si rende necessario uno specifico accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità.

Va precisato inoltre che nessuna valutazione può essere fatta, con gli elementi acquisiti, circa le modalità seguite dagli enti per la quantificazione dei suddetti fondi. Le procedure tecniche di definizione del fondo lasciano, infatti, ampio spazio a scelte discrezionali dell'ente sia sulle tipologie di entrata per le quali disporre la costituzione del fondo sia sulle modalità operative per la sulla quantificazione.

Non può essere peraltro escluso che l'ente modifichi nel tempo le modalità di calcolo adottate e quindi debba adeguare di conseguenza la quantificazione del fondo.

Tab. 49.

(valori in euro)

<b>Il riaccertamento straordinario dei residui: risultato di amministrazione al 01/01/2014 e i vincoli in esso contenuti</b>							
<b>Fascia demografica</b>	<b>Risultato di amministrazione al 01/01/2014 dopo il riaccertamento straordinario dei residui (h)</b>	<b>Quota accantonata FCDE</b>	<b>Quota accantonata altri fondi</b>	<b>Totale parte accantonata (i)</b>	<b>Totale parte vincolata indicata dall'ente (l)</b>	<b>Totale parte destinata agli investimenti (m)</b>	<b>Totale parte disponibile (n= h-i-l-m)</b>
Comuni con pop. inferiore a 5.000 abitanti	156.061	85.926	-	85.926	-	52.134	18.002
Comuni con pop. superiore a 5.000 abitanti	58.214.234	16.949.921	2.269.398	19.219.319	31.258.970	12.767.038	-5.031.093
Comuni capoluogo e con pop. superiore a 60.000 abitanti	49.462.682	20.646.887	2.651.908	23.298.795	19.818.749	7.865.745	-1.520.607
<b>Totale</b>	<b>107.832.978</b>	<b>37.682.734</b>	<b>4.921.306</b>	<b>42.604.040</b>	<b>51.077.719</b>	<b>20.684.918</b>	<b>-6.533.699</b>

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dai questionari compilati dai comuni a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 5509 del 10 settembre 2015.

Per completezza si riporta di seguito la tabella relativa al risultato di amministrazione al 1 gennaio 2014 degli enti sperimentatori comprensiva del comune

di Prato escluso dalla precedente tabella in quanto ha effettuato le operazioni di riaccertamento nel 2012.

Tab. 50.

(valori in euro)

<b>Il riaccertamento straordinario dei residui: risultato di amministrazione al 1/1/2014 e i vincoli in esso contenuti</b>							
<b>Fascia demografica</b>	<b>Risultato di amministrazione al 01/01/2014 dopo il riaccertamento straordinario dei residui (h)</b>	<b>Quota accantonata FCDE</b>	<b>Quota accantonata altri fondi</b>	<b>Totale parte accantonata (i)</b>	<b>Totale parte vincolata indicata dall'ente (l)</b>	<b>Totale parte destinata agli investimenti (m)</b>	<b>Totale parte disponibile (n= h-i-l-m)</b>
Comuni con pop. inferiore a 5.000 abitanti	156.061	85.926	-	85.926	-	52.134	18.002
Comuni con pop. superiore a 5.000 abitanti	58.214.234	16.949.921	2.269.398	19.219.319	31.258.970	12.767.038	-5.031.093
Comuni capoluogo e con pop. superiore a 60.000 abitanti	95.029.324	51.296.752	2.651.908	53.948.660	33.135.773	7.865.745	79.147
<b>Totale</b>	<b>153.399.619</b>	<b>68.332.599</b>	<b>4.921.306</b>	<b>73.253.905</b>	<b>64.394.743</b>	<b>20.684.917</b>	<b>-4.933.944</b>

Fonte: dati desunti dai questionari compilati dai comuni a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 5509 del 10 settembre 2015.

Il risultato di amministrazione appena riportato tiene conto del riaccertamento straordinario dei 17 comuni che hanno avviato la sperimentazione nel 2014 (va sempre ricordato che sono esclusi tre enti che pur avendo aderito alla sperimentazione nel 2014, hanno riferito il riaccertamento straordinario al 1 gennaio

2015) e degli effetti del primo esercizio gestito secondo i nuovi principi contabili per i due comuni sperimentali dal 2012. Dai dati aggregati emerge un risultato di amministrazione complessivo di 153 milioni che si caratterizza per un elevato accantonamento a favore del fondo crediti dubbia esigibilità (73 milioni).

Va peraltro considerato che il risultato di amministrazione del comune di Prato non tiene conto della corretta quantificazione del fondo crediti dubbia esigibilità. Come evidenziato negli atti di controllo della Sezione, a fronte dell'accantonamento da considerarsi congruo individuato dall'ente in 64 milioni, nel risultato di amministrazione viene accertato solo l'importo di 30 milioni. L'applicazione corretta dei principi contabili avrebbe imposto l'inserimento nella quota accantonata del risultato di amministrazione di un fondo crediti dubbia esigibilità almeno pari all'importo congruo, con il conseguente accertamento di un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 32 milioni.

Attraverso il questionario è stato possibile acquisire anche i dati relativi al risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015 (termine del periodo di sperimentazione) del complesso degli enti sperimentali. Tale risultato è utile alla quantificazione dell'extradeficit che, per gli enti sperimentali, è da considerarsi come il maggior disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario, non ancora applicato alla data di approvazione del rendiconto 2014.

Il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 2 aprile 2015 ha definito infatti per questi enti modalità specifiche di calcolo dell'extradeficit a seconda dell'annualità di avvio della sperimentazione e ha stabilito che, nel caso in cui tali enti si trovino in una situazione di disavanzo anche al 31 dicembre 2014, debbano applicare le modalità di copertura previste dall'art. 3 comma 17, del d.lgs. n. 118/2011 per la quota del disavanzo derivante da riaccertamento straordinario non ripianato alla data del 31 dicembre 2014.

Considerando complessivamente le risultanze al 31 dicembre 2014 di tutti gli enti sperimentali (considerati nella presente elaborazione) si rileva che la parte disponibile, considerata a livello aggregato, risulta negativa per 17,2 milioni.

Tab. 51.

(valori in euro)

Enti sperimentali complessivi: risultato di amministrazione al 1/1/2015 e i vincoli in esso contenuti							
Fascia demografica	Risultato di amministrazione al 01/01/2015 dopo il riaccertamento straordinario dei residui (h)	Quota accantonata FCDE	Quota accantonata altri fondi	Totale parte accantonata (i)	Totale parte vincolata indicato dall'ente (l)	Totale parte destinata agli investimenti (m)	Totale parte disponibile (n= h-i-l-m)
Comuni con pop. inferiore a 5.000 abitanti	129.479	2.082.978	-	2.082.978	-	-	-1.953.498
Comuni con pop. superiore a 5.000 abitanti	64.706.911	26.223.849	3.105.499	29.329.347	28.235.152	24.446.306	-17.303.895
Comuni capoluogo e con pop. superiore a 60.000 abitanti	171.068.308	90.453.278	6.862.293	97.315.571	63.428.697	8.289.138	2.034.902
<b>Totale</b>	<b>235.904.698</b>	<b>118.760.105</b>	<b>9.967.792</b>	<b>128.727.896</b>	<b>91.663.849</b>	<b>32.735.444</b>	<b>-17.222.491</b>

Fonte: dati desunti dai questionari compilati dai comuni a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 5509 del 10 settembre 2015.

Con riferimento quindi ai 19 comuni aderenti alla sperimentazione, solo 5 hanno registrato un risultato negativo della parte disponibile al 1 gennaio 2015. Di questi, solo 3 (Massarosa, Sesto Fiorentino, Stazzema) hanno dichiarato, con apposita delibera consiliare, di provvedere al ripiano dell'extradeficit in un arco di tempo trentennale per un importo complessivo di 24.123.459 euro. Un altro comune

(Arezzo) ha provveduto a finanziare il disavanzo emerso mediante gli strumenti ordinari di bilancio previsti dal Tuel.

Tab. 52.

(valori in euro)

Enti sperimentali che hanno accertato un extradeficit			
Comune	Importo extradeficit	Anni previsti per il finanziamento	Delibera di definizione e finanziamento dell'extradeficit
Stazzema	1.778.070,21	29	14 del 30/04/2015
Massarosa	6.835.431,62	29	29 del 28/04/2005
Sesto Fiorentino	15.509.957,37	29	55 del 30/04/2015
Arezzo	2.578.442,49	riplanato ai sensi dell'art. 193 Tuel	
Prato	36.223.309,77	28	25 del 15/05/2015
<b>Totale</b>	<b>62.925.211,46</b>		

Fonte: dati desunti dai questionari compilati dai comuni a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 5509 del 10 settembre 2015.

Anche in merito all'extradeficit va evidenziato il caso del comune di Prato che, come detto, non ha accertato un risultato negativo della parte disponibile in conseguenza della parziale indicazione del fondo crediti dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. L'ente ha comunque provveduto alla definizione del maggiore disavanzo pari 36.223.309,77 euro, pur in presenza di un saldo positivo della parte disponibile dell'avanzo.

Il risultato di amministrazione accertato dagli enti sperimentatori al 31 dicembre 2014 permette di effettuare una ulteriore considerazione circa la qualità del risultato di amministrazione accertato dagli enti. Per questi, infatti, l'ammontare del fondo crediti di dubbia esigibilità subisce un notevole incremento tra il 1 gennaio 2014 e il 1 gennaio 2015 a seguito del primo anno di adozione dei nuovi principi contabili armonizzati, passando da 37,6 milioni a 118,76 milioni.

Questo perché l'introduzione del nuovo sistema di contabilità richiede agli enti di accertare in bilancio le entrate per le quali esiste il titolo giuridico ma ne consente l'utilizzo limitatamente alle quote che, sulla base della capacità di riscossione realizzata nel quinquennio precedente, possono essere considerate effettivamente realizzabili.

Ciò consente di affermare che l'obiettivo di assicurare maggiore trasparenza alla situazione creditoria degli enti ha imposto l'adozione di regole tese a garantirne l'indisponibilità fino alla concreta realizzazione dell'entrata, con la conseguente

riduzione nell'esercizio di competenza delle quote di risorse effettivamente disponibili per l'assunzione di spesa. Il meccanismo dovrebbe quindi assicurare, meglio che in passato, l'effettiva copertura finanziaria degli impegni di spesa con un tendenziale effetto positivo sulle gestioni di cassa degli enti.

## **CAPITOLO IV**

### **I PIANI OPERATIVI DI RAZIONALIZZAZIONE DELLE SOCIETÀ PARTECIPATE INTRODOTTI DALLA L. n. 190/2014**



## CAPITOLO IV

### I PIANI OPERATIVI DI RAZIONALIZZAZIONE DELLE SOCIETÀ PARTECIPATE INTRODOTTI DALLA L. n. 190/2014

#### I - Evoluzione del quadro normativo: cenni

Il legislatore, nel corso degli ultimi anni, ha dettato una serie di misure volte ad evitare che il ricorso allo strumento societario sia improprio, improduttivo o possa risolversi in un depauperamento delle risorse dell'ente pubblico di riferimento. Altre disposizioni normative, sull'impulso della normativa comunitaria, sono altresì indirizzate alla tutela della concorrenza nel mercato. La visione unitaria della finanza pubblica prodotta dal legislatore in materia coinvolge anche il sistema di controlli sugli enti territoriali, che vede al centro le sezioni regionali di controllo, che perseguono la finalità di garantire il rispetto degli equilibri di bilancio, in relazione al patto di stabilità interno e ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea. Tali obiettivi e vincoli richiedono una maggiore effettività dei controlli sugli enti territoriali che può essere raggiunta attraverso l'analisi delle partecipazioni in società controllate.

Oltre alle diverse norme indirizzate al contenimento della spesa collegata alle società partecipate e agli obblighi di trasparenza informativa, particolare importanza rivestono le norme con cui il legislatore nazionale ha disciplinato l'introduzione di misure di controllo sulla gestione delle società partecipate ed il mantenimento delle partecipazioni. Trattasi dell'art. 3, commi 27 e ss., della l. n. 244/2007 (legge finanziaria per il 2008), dell'art. 6, comma 19, del d.l. n. 78/2010, dei commi da 550 a 569 della l. n. 147/2013 (legge di stabilità 2014 ed altre norme nel 2014) e, infine, dei commi 611 e seguenti della l. n. 190/2014 (legge di stabilità 2015). Norme che, evidentemente, sono spinte dalla medesima necessità, inattuata negli anni, di contenere il fenomeno societario entro limiti che siano compatibili sia con le ragioni della concorrenza che con la necessità di preservare le risorse pubbliche.

Il primo gruppo di norme (art. 3, commi 27 e ss., l. n. 244/2007) vieta alle amministrazioni pubbliche di costituire o mantenere partecipazioni in società aventi per oggetto "attività di produzione di beni e di servizi non strettamente necessarie al

perseguimento delle proprie finalità istituzionali”. Questa norma conteneva (e contiene tuttora) un primo “compito” affidato alla Corte dei conti e nello specifico alle sezioni regionali di controllo, che era quello di verificare la sussistenza dei presupposti per il mantenimento delle partecipazioni societarie indicati dall’organo competente dell’ente con una apposita e motivata delibera. La Sezione Toscana ha provveduto, con deliberazione n. 46 del 17 aprile 2012, a definire un primo quadro degli adempimenti che gli enti locali toscani hanno posto in essere in tema di società partecipate: l’analisi delle delibere pervenute ha portato ad una sintesi delle finalità delle società, dello stato giuridico, dei servizi, del tipo di attività svolta individuando le società dismesse e lo stato della procedura di dismissione.

Il secondo gruppo di norme (l. n. 147/2013 - legge di stabilità 2014) dispone che, in caso di risultato negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti, le società partecipate che realizzino un servizio superiore all’80 per cento in favore dell’ente partecipante, con l’esclusione di quelle aventi ad oggetto l’erogazione di servizi pubblici locali, siano poste in liquidazione entro sei mesi dalla data di approvazione del bilancio o rendiconto relativo all’ultimo esercizio. La sanzione per il mancato avvio della procedura entro tale termine consiste nella nullità dei successivi atti di gestione, la cui adozione determina responsabilità erariale dei soci. Quest’ultima disposizione, peraltro, risulta operativa dal 1 gennaio 2017. La stretta correlazione tra i risultati finanziari delle società partecipate e quelli delle amministrazioni partecipanti ha fatto sì che il legislatore prevedesse, a partire dal 2015, in caso di gestione societaria con risultati negativi, l’obbligo per gli enti responsabili di accantonare un apposito fondo rischi, con somme proporzionali alle perdite delle aziende partecipate. Tale previsione sostituisce il limite quantitativo dell’art. 14, comma 32, del d.l. n. 78/2010 e il correlativo obbligo di dismissione delle società in perdita.

In caso di risultati negativi nei tre esercizi precedenti, le aziende sono tenute, inoltre, a ridurre del 30 per cento il compenso ai componenti degli organi di amministrazione, mentre due bilanci negativi consecutivi permettono la revoca degli amministratori per giusta causa.

Di particolare rilievo sono anche le norme sul bilancio consolidato introdotte dal d.lgs., n. 126 del 10 agosto 2014, integrativo del d.lgs. n. 118 del 23 giugno 2011, e sulla c.d. circolarizzazione dei debiti e dei crediti tra enti e organismi, nonché le disposizioni sull'unificazione delle banche dati degli organismi partecipati (art. 17, d.l. n. 90 del 24 giugno 2014, convertito dalla l. n. 114 del 11 agosto 2014), nell'ottica del miglioramento della conoscenza del fenomeno e dell'individuazione di strategie tese al contenimento dei costi. Sul piano generale va sottolineato che le richiamate norme hanno indicato un percorso da seguire per il riordino del settore e, in particolare, per la neutralizzazione degli effetti delle gestioni esternalizzate sui bilanci degli enti soci.

A chiusura di tale quadro normativo è intervenuto il terzo gruppo di norme (legge di stabilità per il 2015), che ai commi 611 e 612 dispone chiaramente una riduzione delle società partecipate entro il 31 dicembre 2015, prevedendo altresì che gli enti predispongano, entro il 31 marzo 2015, un piano operativo di razionalizzazione delle società e partecipazioni, da trasmettere alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

Il comma 611 posticipa il termine per il riassetto finalizzato alla riduzione delle società partecipate al 31 dicembre 2015 e indica le regole di attuazione del processo, sostanzialmente riconducibili all'eliminazione di società e partecipazioni non indispensabili per il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente partecipante.

Il comma 612 prevede che gli organi di vertice delle diverse amministrazioni “definiscono e approvano, entro il 31 marzo 2015, un piano operativo di razionalizzazione delle società e delle partecipazioni societarie direttamente o indirettamente possedute, le modalità e i tempi di attuazione, nonché l'esposizione in dettaglio dei risparmi da conseguire. Tale piano, corredato di un'apposita relazione tecnica, è trasmesso alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti e pubblicato nel sito internet istituzionale dell'amministrazione interessata [...]”.

Con tali commi sono state trasfuse in legge alcune indicazioni emerse nel rapporto del Commissario straordinario per la *spending review* pubblicato il 7 agosto 2014 in relazione agli enti di natura societaria.

Coexistono, pertanto, allo stato attuale, due adempimenti che investono le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti (finanziaria 2008 e legge di stabilità 2015).

Il nuovo adempimento si aggiunge e arricchisce, nel suo contenuto, gli obblighi delle amministrazioni pubbliche (e, conseguentemente, i controlli delle sezioni regionali di controllo) già previsti dall'art. 3, comma 27, l. n. 244/2007.

Difatti la norma di cui alla legge finanziaria 2008 imponeva l'adozione di una delibera che desse conto delle ragioni del mantenimento di determinate partecipazioni societarie, mentre l'odierno adempimento, più in generale, chiede ad una serie di amministrazioni espressamente elencate di avviare un processo di razionalizzazione dell'utilizzo dello strumento privatistico in modo da conseguire la riduzione delle partecipazioni e detta, a tal fine, dei criteri esemplificativi da seguire per raggiungere l'obiettivo di riduzione in questione. Tale risultato (di razionalizzazione e riduzione delle partecipazioni) viene ora espressamente previsto dal legislatore quale scopo della norma (mentre la legge finanziaria 2008 dichiarava di perseguire il fine di tutelare la concorrenza e il mercato) e, di conseguenza, assurge a parametro obiettivo del controllo.

Un primissimo adempimento cui sono state chiamate le sezioni regionali di controllo risponde alla nota del Presidente della Corte dei conti del 29 aprile 2015 mediante un monitoraggio del rispetto dell'obbligo di presentazione dei piani operativi di razionalizzazione. Nella nota di risposta si evidenziava che, al 4 maggio 2015, erano pervenute risposte da 153 comuni su 279, da 5 province su 10, da 8 camere di commercio su 10, da 6 unioni di comuni su 27, da 5 istituti universitari e dalla Regione. Allo stato attuale, sono pervenute le risposte da 269 comuni su 279, dalle 10 province toscane, dalle 10 camere di commercio, da 26 unioni di comuni su 27, da 6 università, nonché dalle autorità portuali di Carrara, di Piombino e di Livorno.

In ultimo la materia risulta ancora oggetto di legiferazione in virtù della legge delega 7 agosto 2015, n. 124, "Deleghe al Governo in materia di riorganizzazione delle amministrazioni pubbliche", che, all'art. 18, prevede una serie di deleghe al Governo finalizzate al riordino della disciplina delle partecipazioni societarie delle

amministrazioni pubbliche. Con riferimento alle società partecipate dagli enti locali si prevede:

*“1) per le società che gestiscono servizi strumentali e funzioni amministrative, definizione di criteri e procedure per la scelta del modello societario e per l'internalizzazione nonché di procedure, limiti e condizioni per l'assunzione, la conservazione e la razionalizzazione di partecipazioni, anche in relazione al numero dei dipendenti, al fatturato e ai risultati di gestione;*

*2) per le società che gestiscono servizi pubblici di interesse economico generale, individuazione di un numero massimo di esercizi con perdite di bilancio che comportino obblighi di liquidazione delle società, nonché definizione, in conformità con la disciplina dell'Unione europea, di criteri e strumenti di gestione volti ad assicurare il perseguimento dell'interesse pubblico e ad evitare effetti distorsivi sulla concorrenza, anche attraverso la disciplina dei contratti di servizio e delle carte dei diritti degli utenti e attraverso forme di controllo sulla gestione e sulla qualità dei servizi;*

*3) rafforzamento delle misure volte a garantire il raggiungimento di obiettivi di qualità, efficienza, efficacia ed economicità, anche attraverso la riduzione dell'entità e del numero delle partecipazioni e l'incentivazione dei processi di aggregazione, intervenendo sulla disciplina dei rapporti finanziari tra ente locale e società partecipate nel rispetto degli equilibri di finanza pubblica e al fine di una maggior trasparenza;*

*4) promozione della trasparenza mediante pubblicazione, nel sito internet degli enti locali e delle società partecipate interessati, dei dati economico-patrimoniali e di indicatori di efficienza, sulla base di modelli generali che consentano il confronto, anche ai fini del rafforzamento e della semplificazione dei processi di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche partecipanti e delle società partecipate;*

*5) introduzione di un sistema sanzionatorio per la mancata attuazione dei principi di razionalizzazione e riduzione di cui al presente articolo, basato anche sulla riduzione dei trasferimenti dello Stato alle amministrazioni che non ottemperano alle disposizioni in materia;*

6) *introduzione di strumenti, anche contrattuali, volti a favorire la tutela dei livelli occupazionali nei processi di ristrutturazione e privatizzazione relativi alle società partecipate;*

7) *ai fini del rafforzamento del sistema dei controlli interni previsti dal testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, revisione degli obblighi di trasparenza e di rendicontazione delle società partecipate nei confronti degli enti locali soci, attraverso specifici flussi informativi che rendano analizzabili e confrontabili i dati economici e industriali del servizio, gli obblighi di servizio pubblico imposti e gli standard di qualità, per ciascun servizio o attività svolta dalle società medesime nell'esecuzione dei compiti affidati, anche attraverso l'adozione e la predisposizione di appositi schemi di contabilità separata”.*

## **2 - La disciplina relativa ai piani operativi di razionalizzazione introdotta dall'art. 1, commi 611 e 612, della l. n. 190/2014**

Nell'ambito della presente trattazione si pone in evidenza, con riferimento al contesto normativo sopra riportato, la nuova norma introdotta dall'art. 1, comma 612, della l. n. 190/2014 (legge di stabilità 2015), secondo cui *“I presidenti delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano, i presidenti delle province, i sindaci e gli altri organi di vertice delle amministrazioni di cui al comma 611, in relazione ai rispettivi ambiti di competenza, definiscono e approvano, entro il 31 marzo 2015, un piano operativo di razionalizzazione delle società e delle partecipazioni societarie direttamente o indirettamente possedute, le modalità e i tempi di attuazione, nonché l'esposizione in dettaglio dei risparmi da conseguire”.*

Lo stesso comma prevede, al secondo periodo, l'obbligo di invio del piano operativo di razionalizzazione predisposto da ciascun ente alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

Tale piano costituisce l'atto mediante il quale gli organi di vertice delle amministrazioni pubbliche sono stati chiamati a definire, entro il 31 marzo 2015, le procedure, i tempi e le modalità per conseguire, entro il 31 dicembre 2015, la riduzione delle partecipazioni societarie, sulla base dei criteri citati, a titolo

esemplificativo, dal comma 611 della legge di stabilità 2015, come riportati di seguito:

- lett. a): eliminazione delle società non indispensabili al perseguimento delle proprie finalità istituzionali, anche mediante la relativa messa in liquidazione o cessione. L'indispensabilità delle partecipazioni detenute è da ricercare e valutare, come previsto dall'art. 3, comma 27, della l. n. 244/2007, esclusivamente sulla base dei servizi svolti dalle società che, per qualificarsi tali, devono riguardare “attività di produzione di beni e servizi strettamente necessarie alla realizzazione delle finalità istituzionali dell'ente” oppure “servizi di interesse generale” attinenti al livello di competenza dell'ente socio, nonché “servizi di committenza o di centrali di committenza”;
- lett. b): soppressione delle società che risultino composte da soli amministratori o da un numero di amministratori superiore a quello dei dipendenti;
- lett. c): eliminazione di partecipazioni in società con oggetto analogo o simile, secondo il principio di non proliferazione degli organismi esterni alle amministrazioni pubbliche che svolgono attività analoga;
- lett. d): aggregazione di società di servizi pubblici locali di rilevanza economica;
- lett. e): contenimento dei costi di funzionamento, anche mediante riorganizzazione degli organi amministrativi e degli organi di controllo, nonché delle strutture aziendali con riduzione della relativa remunerazione.

Sono escluse dall'attività di razionalizzazione le società in liquidazione per le quali il processo di scioglimento è già avviato e condotto, da appositi liquidatori societari, in virtù delle norme civilistiche previste in materia.

Il comma 612 della medesima norma, oltre a disporre, come già riportato in precedenza, la redazione, entro il 31 marzo 2015, del piano operativo di razionalizzazione delle partecipazioni societarie direttamente o indirettamente detenute, ed il conseguente invio dello stesso alla competente sezione regionale di controllo, prevede altresì che, entro il 31 marzo 2016, sia predisposta, dagli stessi

organi di vertice che hanno approvato il piano, una relazione sui risultati conseguiti, anch'essa da trasmettere alla competente sezione di controllo.

La trasmissione dei piani di razionalizzazione alla Corte dei conti, prevista dalla legge anche per il comparto degli enti locali, si inserisce nell'ambito di un percorso intrapreso dal legislatore volto ad attribuire un ruolo alla magistratura contabile nel processo di riordino del settore delle partecipazioni detenute da tali enti, in particolare teso a neutralizzare i possibili effetti negativi delle gestioni esternalizzate sui bilanci degli enti. Si ricorda infatti che l'art. 148-bis del Tuel, come modificato dal d.lgs. n. 174/2012, attribuisce alla Corte dei conti il controllo sulla gestione finanziaria degli enti locali, comprendente anche i risultati della gestione delle partecipazioni in società controllate e che la gestione degli organismi partecipati rappresenta, comunque, un aspetto di rilievo nella valutazione della sana gestione finanziaria di tali enti.

Come evidenziato dalla Sezione delle autonomie nella relazione relativa a “Gli organismi partecipati degli enti territoriali” (deliberazione n. 24/SEZAUT/2015/FRG), il processo di razionalizzazione delle partecipazioni societarie *“resta sindacabile dall'organo magistratuale in caso di violazione dei parametri di razionalità, nell'ambito del controllo di legalità e di regolarità più volte richiamato dalla Corte costituzionale”*.

Nell'ambito di tale contesto, la Sezione Toscana ha ritenuto, nella presente relazione, di effettuare, con riferimento al comparto degli enti locali, una prima analisi, di tipo esclusivamente ricognitivo, dei piani di razionalizzazione inviati dagli enti, analisi che esclude pertanto valutazioni di merito riferite al contenuto dei singoli piani ovvero alle ragioni del mantenimento o della dismissione delle partecipazioni societarie in essi riportate.

Tale operazione è stata effettuata su un campione riferito ai 9 comuni toscani caratterizzati da maggiori dimensioni demografiche e con popolazione superiore a 30.000 abitanti (Camaione, Campi Bisenzio, Capannori, Cascina, Piombino, San Giuliano Terme, Scandicci, Sesto Fiorentino e Viareggio), nonché dai 10 capoluoghi di provincia (Arezzo, Firenze, Livorno, Lucca, Massa, Grosseto, Pisa, Pistoia, Prato

e Siena). Completano il campione n. 3 enti selezionati fra quelli con popolazione compresa fra i 25.000 ed i 30.000 abitanti (Cecina, Pontedera e Poggibonsi).

Si evidenzia al riguardo che, per gli enti sopra menzionati, sono state considerate esclusivamente le partecipazioni dirette, considerata la rilevanza e rappresentatività delle stesse nell'ambito degli assetti societari valutati, con esclusione pertanto delle partecipazioni indirette da essi detenute.

Il campione preso in esame risulta significativo con riferimento, oltre che alla dimensione degli enti selezionati, anche alla misura e tipologia di partecipazioni societarie da questi possedute.

Di seguito si riporta una sintesi delle risultanze dell'operazione ricognitiva condotta dalla Sezione, con riferimento sia ai piani di razionalizzazione trasmessi dagli enti selezionati, sia alle relative relazioni tecniche di accompagnamento.

Tutti i sopradetti enti hanno adempiuto all'obbligo di trasmissione dei singoli piani, ad eccezione del comune di Viareggio che, essendo caratterizzato da una gestione commissariale, non ha proceduto alla redazione del piano. Nella comunicazione inviata dal Commissario straordinario (nota prot. n. 18413 del 31 marzo 2015) si elencano le attuali partecipazioni societarie dell'ente e, al contempo, si rimanda l'adozione del piano ad un momento successivo e ad un diverso scenario tecnico-politico. La Sezione si riserva un approfondimento a riguardo, non avendo il legislatore previsto alcuna deroga in materia di comuni in dissesto rispetto agli obblighi previsti dai commi 611 e 612 della l. n. 190/2014.

### **3 - I piani operativi di razionalizzazione pervenuti alla Sezione**

L'operazione di ricognizione effettuata sui piani di razionalizzazione dei 22 comuni selezionati come campione di riferimento, ha inteso fornire un primo quadro delle azioni da questi previste per la razionalizzazione delle partecipazioni societarie, con particolare riferimento a quelle dirette, ovvero la portata di tali iniziative sugli assetti partecipativi dei relativi enti, soprattutto in relazione alle dismissioni disposte.

Di seguito si riporta la situazione delle partecipazioni societarie dirette che il campione di enti dichiara di detenere alla data del 31 dicembre 2014 e che costituisce

la base per le successive azioni di razionalizzazione disposte all'interno dei relativi piani.

Il numero di dette partecipazioni, per ciascun ente selezionato, è riportato nella seguente tabella in base alla classificazione recata dall'art. 2359 del codice civile, che distingue le partecipazioni societarie di controllo (con quota capitale posseduta pari almeno al 50 per cento) da quelle di collegamento (con quota capitale posseduta pari almeno al 20 per cento) ed, infine, dalle restanti partecipazioni di minore entità.

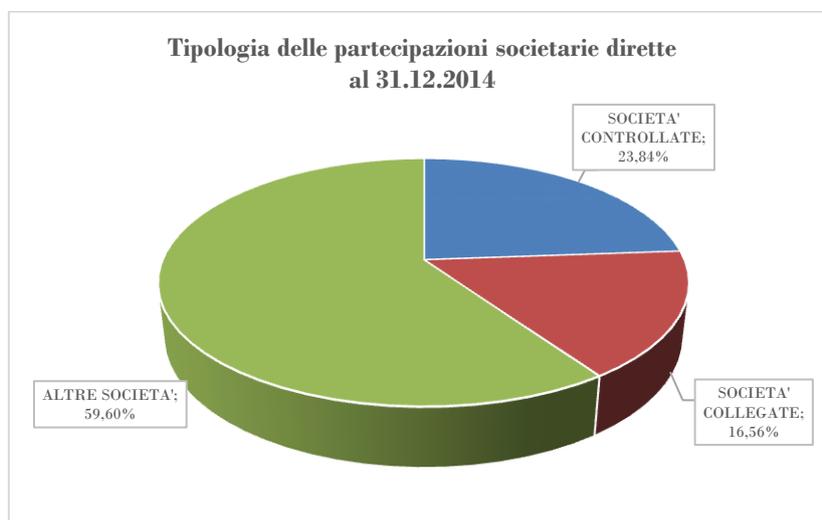
**Tab. 53.**

Situazione delle partecipazioni societarie dirette al 31.12.2014							
	Ente	Prov.	Numero di società controllate	Numero di società collegate	Altre società	Totale	Società in liquidazione
1	Livorno	LI	8	1	9	18	5
2	Siena	SI	1	0	10	11	2
3	Massa	MS	3	3	6	12	3
4	Pistoia	PT	3	3	5	11	2
5	Prato	PO	4	6	9	19	0
6	Pisa	PI	5	4	10	19	6
7	Firenze	FI	5	7	8	20	1
8	Arezzo	AR	4	3	5	12	1
9	Grosseto	GR	3	7	7	17	2
10	Lucca	LU	11	2	7	20	0
11	Sas Giuliano Terme	PI	1	0	11	12	2
12	Camaiole	LU	0	1	12	13	0
13	Piombino	LI	5	0	5	10	1
14	Cascina	PI	2	2	10	14	1
15	Campi Bisenzio	FI	2	1	10	13	0
16	Capannori	LU	2	3	4	9	0
17	Sesto Fiorentino	FI	2	1	11	14	0
18	Scandicci	FI	1	0	12	13	0
19	Poggibonsi	SI	0	0	9	9	0
20	Cecina	LI	1	0	6	7	3
21	Pontedera	PI	3	3	7	13	0
22	Viareggio	LU	6	3	7	16	2
<b>Totale</b>			<b>72</b>	<b>50</b>	<b>180</b>	<b>302</b>	<b>31</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai piani di razionalizzazione ex art. 1, co. 611 e 612, l. n. 190/2014.

Le partecipazioni possedute dai 22 comuni selezionati sono pari complessivamente a 302 (di cui 31 risultano già sottoposte a procedure di

liquidazione) e, in base alla relativa tipologia, possono essere rappresentate, in termini percentuali, come riportato nel seguente grafico.



I dati evidenziano che gli enti esaminati detengono quote di maggioranza o controllo nel 24 per cento delle società da essi partecipate. Tali società hanno, quale oggetto societario, per lo più attività inerenti i servizi pubblici comunali (ad esempio i trasporti, la gestione dei rifiuti, il servizio idrico, la distribuzione del gas, la gestione delle farmacie, i servizi ambientali, le riscossioni di tributi, l'edilizia residenziale pubblica), svolti per conto degli enti soci mediante contratti di servizio *in house providing*, nonché servizi ad interesse generale (come il supporto tecnologico ed informatico) ed attività specifiche di ciascuna zona geografica di riferimento (industria lapidea, servizi termali).

La tabella riportata di seguito elenca il numero, la denominazione e l'attività svolta dalle 72 società nelle quali i comuni selezionati detengono partecipazioni di controllo, con possesso di almeno il 50 per cento del capitale societario.

Tab. 54.

Società partecipate: le partecipazioni di controllo				
N.	Ente	N. società controllate	Denominazione società	Attività svolta
1	Livorno	8	A.A.M.P.S.	Servizio igiene urbana
			ESTEEM srlu	Supporto tecnologico ed informatico
			CASA Livorno e Provincia spa	Servizio edilizia residenziale pubblica
			Porto Ind.le Livorno SPIL spa	Riqualificazione ambientale aree
			LIRI spa in liquidazione	-
			A.T.L. srl in liquidazione	-
			Labronica Corse Cavalli srlu in liquidazione	-
			Livorno Sport srl in liquidazione	-
2	Siena	1	Siena Parcheggi	Gestione servizi parcheggio
3	Massa	3	CAT spa in liquidazione	-
			Massa Tributi e Riscossioni srl	Servizio riscossione entrate e tributi
			E.V.A.M. spa	Ente valorizzazione acque minerali
4	Pistoia	3	Far.com. spa	Gestione farmacie comunali
			Copit spa	Gestione servizi trasporto pubblico
			Publiccontrolli srl	Controllo impianti termici
5	Prato	4	A.S.M. spa	Gestione servizi igiene ambientale
			So.Ri.spa	Gestione servizi tributari
			Edilizia Pubblica Pratese spa	Gestione edilizia pubblica
			A.S.M. Servizi srl	Gestione ambiente manutenzione urbana, strade e segnaletica
6	Pisa	5	FCP Farmacie comunali Pisa spa	Gestione farmacie comunali
			Gea Patrimonio srl	Gestione rifiuti
			Geofor Patrimonio spa	Gestione rifiuti
			Pisamo spa	Gestione mobilità e viabilità urbana
			S.E.P.I. Soc. Entrate Pisa spa	Servizio riscossione entrate e tributi
7	Firenze	5	S.A.S. Servizi alla strada spa	Gestione servizi pubblici (strade sosta mobilità mercati custodia e sorveglianza beni ed aree)
			Quadrifoglio spa	Gestione rifiuti
			Ataf spa	Gestione trasporto pubblico
			Mercafir scpa	Gestione centro alimentare polivalente
			Casa spa	Recupero manutenzione e gestione patrimonio destinato ad edilizia residenziale pubblica
8	Arezzo	4	A.I.S.A. spa	Gestione servizi igiene ambientale
			A.I.S.A. Impianti spa	Gestione rifiuti
			Arezzo Multiservizi srl	Gestione servizi cimiteriali
			A.T.A.M. spa	Gestione servizi pubblici (parcheggi, aree sosta pagamento)
9	Grosseto	3	Sistema srl	Servizi pubblici (sosta e mobilità, illuminazione, calore, servizi cimiteriali)
			Mattatoi di Maremma srl in liquidazione	-
			Farmacie Comunali Riunit spa	Gestione farmacie comunali

Società partecipate: le partecipazioni di controllo				
N.	Ente	N. società controllate	Denominazione società	Attività svolta
10	Lucca	11	LUCCA HOLDING S.P.A.	Gestione delle partecipazioni comunali
			Itinera srl	Accoglienza informazione e diffusione offerta turistica
			Lucca Holding Progetti speciali e risorse srl	Costruzione e gestione opere edili
			Geal spa	Servizio idrico
			Sistema Ambiente spa	Gestione rifiuti
			Lucca Fiera e Congressi spa	Realizzazione e gestione sistemi fieristici espositivi
			Lucca Comics & Games srl	Organizzazione mostra mercato omonima
			Lucca Holding Servizi srl	Servizi comunali (riscossione entrate, impianti pubblicitari, gestione sanzioni)
			Polis spa	Recupero e gestione immobili e valorizzazione aree ambientali
			Metro srl	Costruzione e gestione parcheggi
			Gesam spa	Servizio distribuzione gas metano
11	San Giuliano Terme (PI)	1	Ge.Ste srl	Gestione servizi pubblici (manutenzione strade, verde, impianti sportivi, parcheggi, farmacie, refezione scol.)
12	Camaiore (Lu)	0	-	-
13	Piombino (LI)	5	Piombino Patrimoniale srl	Servizio riscossione entrate e tributi
			SGF Società Gestione Farmaci	Gestione farmacie comunali
			ASIU Azienda servizi Ubani spa	Gestione rifiuti
			Parchi val di Cornia spa	Strutture ed attività relative ai Parchi della val di Cornia
			A.T.M. Azienda Trasporto Pubblico	Gestione trasporto pubblico
14	Cascina (PI)	2	Sogefarm Cascina srl	Gestione farmacie comunali
			Amicobus srl	Servizio trasporto scolastico
15	Campi Bisenzio (FI)	2	Farmapiana spa	Gestione farmacie comunali
			Idest srl	Gestione servizi bibliotecari
16	Capannori (LU)	2	Capannori Servizi srl	Gestione residenze anziani, piscina, farmacia, scuola musica, impianti sportivi
			Aeroporto di Capannori spa	Gestione aeroportuale
17	Sesto Fiorentino (FI)	2	Azienda Farmacie e Servizi spa	Gestione farmacie comunali
			Doccia Service srl	Gestione biblioteca
18	Scandicci (FI)	1	Farmanet spa	Gestione farmacie comunali
19	Poggibonsi (SI)	0		
20	Cecina (LI)	1	A.F.C. srl in liquidazione	-
21	Pontedera (PI)	3	Pontedera sport srl	Ristrutturazione e gestione impianti sportivi
			Pont-Lab srl	Servizi tecnologici piccole e medie imprese
			Siat Società Italiana Ambiente e Territorio srl	Gestione servizi mobilità locale
22	Viareggio (LU)	6	Azienda Speciale Pluriservizi	Gestione farmacie, refezione scolastica, servizi sociali e cimiteriali
			Viareggio Patrimonio srl	Servizi comunali
			Viareggio Porto spa	Gestione porto
			Viareggio Versilia Congressi in liquidazione	-
			Mo.Ver. spa	Gestione servizio mobilità
	Sea Ambiente spa	Servizio Igiene del territorio		
	<b>TOTALE</b>	<b>72</b>		

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai Piani di Razionalizzazione ex art. 1, co. 611 e 612, l. n. 190/2014.

Le società collegate, a loro volta, rappresentano il 16 per cento del complesso delle partecipazioni societarie detenute dagli enti considerati nel presente campione e rappresentano quelle nelle quali gli enti soci detengono almeno un quinto del capitale sociale. Queste ultime sono caratterizzate in prevalenza da realtà inerenti la ricerca scientifica, lo sviluppo territoriale, le funzioni di supporto per lo sviluppo dell'e-government e dei servizi informatici, la gestione delle farmacie comunali.

Infine, le partecipazioni di minoranza, che costituiscono il 58 per cento delle partecipazioni detenute, riguardano, in vari casi, società a capitale anche privato operanti nei settori turistico, congressuale e finanziario. Alcune partecipazioni di minoranza, possedute da numerosi enti, riguardano inoltre società aeroportuali.

Nell'ambito di tale contesto, fotografato alla data del 31 dicembre 2014, si inseriscono le operazioni di razionalizzazione previste dalla legge di stabilità 2015 e disposte dagli enti locali nei relativi piani adottati.

A tale riguardo, si riportano di seguito i contenuti dei processi di razionalizzazione predisposti dai 22 enti considerati come campione di riferimento nella presente sede, come descritti all'interno dei relativi piani.

I dati riportati si riferiscono alle operazioni che prendono in considerazione, quale orizzonte temporale di avvio, l'esercizio 2015, senza pertanto considerare quegli interventi che, per la genericità dei propositi descritti e per l'indeterminatezza delle azioni illustrate, rimandano la relativa fattibilità a momenti successivi.

Le azioni di riduzione e contenimento delle partecipazioni societarie previste dagli enti selezionati sono state disposte da questi ultimi sulla base degli specifici criteri indicati dal comma 611 della legge di stabilità 2015, criteri già descritti in precedenza nel presente capitolo.

Di seguito si riportano in dettaglio tali operazioni, che complessivamente risultano pari a 71, con indicazione delle singole società coinvolte nei processi di razionalizzazione e del criterio utilizzato, per ciascuna di essa, ai fini della eliminazione o cessazione, da parte degli enti soci, delle relative partecipazioni, ovvero della eventuale riorganizzazione societaria prevista.

Tab. 55.

Operazioni previste dai piani di razionalizzazione degli enti selezionati										
N.	Ente	Eliminazione partecipazioni non indispensabili		Suppressione società composte da soli amm.ri o da più amm.ri che dipendenti		Eliminazione partecipazioni per fusione società svolgenti attività analoghe ad altre partecipate		Dismissioni per aggregazione di società di servizi pubblici locali		Riorganizzazione societaria per contenimento costi di funzionamento
		comma 611, lett. a)		comma 611, lett. b)		comma 611, lett. c)		comma 611, lett. d)		comma 611, lett. e)
		N. partecipazioni eliminate	Denominazione società, % possesso dell'ente	N. società sopresse	Denominazione società	N. partecipazioni eliminate per fusione	Denominazione società	N. partecipazioni dismesse per aggregazioni	Denominazione società	Denominazione società riorganizzate
1	Livorno	1	FidiToscana 0,04%			1	Centrale del Latte Firenze con Centrale del Latte Torino	1	AAMPS con Reti Ambiente spa	
2	Siena								Holding come possibile prospettiva strategica	
3	Massa	2	Area spa 4,17% FidiToscana 0,0549%							
4	Pistoia	3	Centrale Latte FI PT LI 18,416% FidiToscana nd Publicicontrolli srl 70%							Ridimensionamento holding Publiservizi srl
5	Prato	4	MPS Capital service spa 0,0001% Panglos scarl 5% Fiditoscana 0,07% Banca Etica 0,001%					1	ASM Servizi srl con Consiag Servizi Comuni srl	

Operazioni previste dai piani di razionalizzazione degli enti selezionati										
N.	Ente	Eliminazione partecipazioni non indispensabili		Suppressione società composte da soli amm.ri o da più amm.ri che dipendenti		Eliminazione partecipazioni per fusione società svolgenti attività analoghe ad altre partecipate		Dismissioni per aggregazione di società di servizi pubblici locali		Riorganizzazione societaria per contenimento costi di funzionamento
		comma 611, lett. a)		comma 611, lett. b)		comma 611, lett. c)		comma 611, lett. d)		comma 611, lett. e)
		N. partecipazioni eliminate	Denominazione società, % possesso dell'ente	N. società soppresse	Denominazione società	N. partecipazioni eliminate per fusione	Denominazione società	N. partecipazioni dismesse per aggregazioni	Denominazione società	Denominazione società riorganizzate
6	Pisa					3	Geofor spa con GEA Patrimonio e successivo scioglimento; cessione Geofor Patrimonio spa			
7	Firenze	3	FidiToscana 0,1199% A.F.A.M. spa 20% Banca Etica 0,0123%	1	Isola dei Renai spa	2	SAT con Aeroporto di Firenze fusione o cessione Centrale Latte	2	ATAF spa, SILFI spa e Linea Comune, Toscana Energia e Publicacqua	Firenze Fiera, Sas spa e Mercafir
8	Arezzo	3	Polo Universitario Aretino srl 4,56% L.F.I. spa 8,66% AISA spa 12,53%			1	Arezzo Fiere & Congressi srl con altre realtà del settore	3	ATAM spa con Arezzo Multiservizi AISA Impianti con COINGAS spa Nuove acque spa e Sei Toscana	Arezzo Casa spa

Operazioni previste dai piani di razionalizzazione degli enti selezionati										
N.	Ente	Eliminazione partecipazioni non indispensabili		Suppressione società composte da soli amm.ri o da più amm.ri che dipendenti		Eliminazione partecipazioni per fusione società svolgenti attività analoghe ad altre partecipate		Dismissioni per aggregazione di società di servizi pubblici locali		Riorganizzazione societaria per contenimento costi di funzionamento
		comma 611, lett. a)		comma 611, lett. b)		comma 611, lett. c)		comma 611, lett. d)		comma 611, lett. e)
		N. partecipazioni eliminate	Denominazione società, % possesso dell'ente	N. società soppresse	Denominazione società	N. partecipazioni eliminate per fusione	Denominazione società	N. partecipazioni dismesse per aggregazioni	Denominazione società	Denominazione società riorganizzate
9	Grosseto	8	Grosseto sviluppo spa 0,45%							
			FidiToscana 0,003%							
			Marina di S.Rocco spa 3%							
			FAR Maremma scarl 4,4%							
			Coseca spa 31,57%							
			Gergas spa 20%							
			Grosseto Fiera spa 16,12%							
Rama spa 20,62%										
10	Lucca	4	FidiToscana 0,022%			1	Lucca Fiere & Congressi spa con Lucca Comics & Games srl			
			SAT 0,23%							
			SALT 2,30%							
			Interoperto toscano 0,06%							
11	San Giuliano Terme (PI)			1	Geofor patrimonio spa			1	Geofor spa con Retiambiente	

Operazioni previste dai piani di razionalizzazione degli enti selezionati										
N.	Ente	Eliminazione partecipazioni non indispensabili		Suppressione società composte da soli amm.ri o da più amm.ri che dipendenti		Eliminazione partecipazioni per fusione società svolgenti attività analoghe ad altre partecipate		Dismissioni per aggregazione di società di servizi pubblici locali		Riorganizzazione societaria per contenimento costi di funzionamento
		comma 611, lett. a)		comma 611, lett. b)		comma 611, lett. c)		comma 611, lett. d)		comma 611, lett. e)
		N. partecipazioni eliminate	Denominazione società, % possesso dell'ente	N. società soppresse	Denominazione società	N. partecipazioni eliminate per fusione	Denominazione società	N. partecipazioni dismesse per aggregazioni	Denominazione società	Denominazione società riorganizzate
12	Camaioere (LU)	5	Autocamionale della Cisa spa 0,049%	2	Internazionale Marmi e Macchine					
			Banca Interregionale spa 0,15%							
			Banca Etica sepa 0,0037%							
			FidiToscana 0,0383%							
			Toscana energia spa 0,1020%							
13	Piombino (LI)	3	FidiToscana 0,008%							
			A.T.M. 52,43%							
			Energy Agency of Livorno Province srl 1,9%							
14	Cascina (PI)					1	GEA Patrimonio srl con Geofor Patrimonio spa			
15	Campi Bisenzio (FI)	2	FidiToscana 0,001%	1	Isola dei Renai spa					
			Toscana Energia spa 0,0004%							
16	Capannori (LU)	1	Lucense scpa 2%							

Operazioni previste dai piani di razionalizzazione degli enti selezionati										
N.	Ente	Eliminazione partecipazioni non indispensabili		Suppressione società composte da soli amm.ri o da più amm.ri che dipendenti		Eliminazione partecipazioni per fusione società svolgenti attività analoghe ad altre partecipate		Dismissioni per aggregazione di società di servizi pubblici locali		Riorganizzazione societaria per contenimento costi di funzionamento
		comma 611, lett. a)		comma 611, lett. b)		comma 611, lett. c)		comma 611, lett. d)		comma 611, lett. e)
		N. partecipazioni eliminate	Denominazione società, % possesso dell'ente	N. società sopresse	Denominazione società	N. partecipazioni eliminate per fusione	Denominazione società	N. partecipazioni dismesse per aggregazioni	Denominazione società	Denominazione società riorganizzate
17	Sesto Fiorentino (FI)	2	Agenzia Fiorentina per l'Energia 0,728% FidiToscana 0,00134%	1	Isola dei Renai spa					
18	Scandicci (FI)	2	Agenzia Fiorentina per l'Energia 0,728% Firenze Parcheggi spa 0,490%	1	Isola dei Renai spa					
19	Poggibonsi (SI)								Holding come possibile prospettiva strategica	
20	Cecina (LI)							1	Rea spa in Retiambiente spa	
21	Pontedera (PI)			1	Pontedera sport srl	1	Pont-Lab srl con Pont-Tech scar			
22	Viareggio (LU)*									
	<b>TOTALE</b>	<b>43</b>		<b>8</b>			<b>10</b>	<b>10</b>		

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai Piani di Razionalizzazione ex art. 1, co. 611 e 612, l. n. 190/2014.

\*Il comune di Viareggio non ha predisposto il piano di razionalizzazione, come dichiarato dal Commissario straordinario con nota inviata alla Sezione prot. n. 18413 del 31/03/2015.

Nel complesso, i dati riportati, relativi alle operazioni previste dagli enti nei rispettivi piani di razionalizzazione, mostrano che la maggioranza delle riduzioni delle partecipazioni disposte riguarda quelle minoritarie, che quindi non presentano implicazioni significative in termini di risparmi di spesa e che, in molti casi, si riferiscono a servizi di interesse generale, come il credito alle imprese ed il risparmio etico. Al riguardo, un elevato numero di enti ha infatti valutato tali partecipazioni non più strategiche per i propri fini istituzionali. È il caso delle partecipazioni in FidiToscana spa e in Banca Popolare Etica spa che vengono dismesse, rispettivamente, da 11 e da 3 enti.

Analizzando nel dettaglio le singole operazioni, in base ai criteri previsti dall'art. 1 comma 611 della legge di stabilità 2015, si evidenzia che quelle che riguardano eliminazioni di partecipazioni di cui alla lettera a) del citato comma, risultano pari a complessive 43 e sono in realtà riferite a 28 società, per effetto di partecipazioni condivise tra più enti. Con riferimento alle attività svolte da tali organismi si rileva che:

- 5 società svolgono attività di controllo degli impianti termici, recupero di energia e manutenzione del verde (Publiccontrolli srl, Agenzia Fiorentina per l'Energia srl, Energy Agency of Province Livorno srl, Area spa e Panglos scarl);
- 5 società svolgono attività in materia di trasporti, gestione delle autostrade e dei parcheggi (RAMA spa, LFI spa, SALT spa, Autocamionale della Cisa, Firenze Parcheggi spa);
- 5 società svolgono attività in ambito culturale, universitario, espositivo, di sviluppo economico-industriale e di ricerca (Polo Universitario Aretino, Grosseto Sviluppo spa, FAR Maremma scarl, Grosseto Fiera spa e Lucense spa);
- 4 società hanno come oggetto societario la gestione del credito e l'attività finanziaria (FidiToscana spa, Banca Etica scarl, MPS capital service spa e Banca interregionale spa);

- 3 società rappresentano organi di gestione di porti, interporti ed aeroporti (Marina di San Rocco spa, Interporto Toscano ed Aeroporto Galilei di Pisa SAT spa);
- 2 società hanno ad oggetto sociale la distribuzione del gas metano (Gergas spa e Toscana Energia spa);
- 2 società svolgono attività di gestione e raccolta rifiuti (AISA spa e Coseca spa);
- 1 società opera nel settore alimentare (Centrale del Latte Fi/Pt/Li);
- 1 società svolge servizio di gestione delle farmacie comunali (AFAM spa).

La modalità di dismissione di tali partecipazioni viene individuata, nella quasi totalità dei casi, nell'espletamento di una procedura ad evidenza pubblica, previo esercizio del diritto di prelazione da parte degli altri soci, ove previsto dalle clausole statutarie degli organismi stessi.

Tuttavia, numerose amministrazioni evidenziano, nei singoli piani, le possibili difficoltà nel pervenire ad un esito positivo della predetta procedura, stabilendo misure alternative da adottare in caso di mancata aggiudicazione della gara pubblica.

Tra queste, si evidenzia il frequente ricorso, da parte degli enti, al recesso *ex lege* previsto dall'art. 1, comma 569, della l. n. 147/2013 (legge di stabilità 2014). Tale fattispecie consiste in una peculiare forma di liquidazione societaria rispetto alle ipotesi previste dal codice civile per il recesso, valida solo per le società partecipate da enti pubblici, secondo la quale la partecipazione non alienata mediante procedura ad evidenza pubblica, decorso il termine del 31 dicembre 2014, cessa ad ogni effetto, con obbligo, da parte della società, di liquidare in denaro il valore della quota del socio cessato entro i dodici mesi successivi, con rinvio all'art. 2437-ter del codice civile per la quantificazione del corrispettivo di liquidazione.

A tale modalità di recesso il comma 569-bis della citata l. n. 147/2013, introdotto dall'art. 7, comma 8-bis del d.l. n. 78/2015, ha apportato un correttivo valorizzando, in tale ipotesi, il ruolo dell'assemblea dei soci chiamata a pronunciarsi, in ogni caso, sul provvedimento di cessazione della partecipazione societaria. La decisione di dismissione

adottata dall'ente pubblico, infatti, dovrà essere recepita dagli altri soci della società partecipata, chiamati ad adottare le opportune misure per la cessazione del socio dimissionario. La disposizione sopra citata pone un ulteriore limite a tale procedura, in quanto stabilisce che essa non risulta percorribile ove l'ente locale abbia previsto, nel proprio piano di razionalizzazione, il mantenimento della partecipazione per la quale si intende esercitare il recesso.

Resta pertanto da valutare, in sede di esame dei risultati conseguiti in esito ai piani di razionalizzazione, se tale regime speciale di dismissione delle quote societarie, riservato agli enti pubblici, sia stato portato a termine nel senso auspicato dagli enti che vi hanno fatto ricorso, in presenza di tutte le condizioni necessarie per la sua applicabilità.

Anche il ricorso alle procedure di recesso societario previsto dagli artt. 2437 CC per le società a responsabilità limitata, e 2473 CC per le società per azioni, indicato da alcuni enti quale modalità di uscita dalle partecipazioni in dismissione, pare difficilmente percorribile in ragione delle circostanze che consentono il ricorso a tale procedura, limitate ad inderogabili fattispecie (ad esempio: modifica dell'oggetto sociale della società, trasformazione della società, modifiche dello statuto inerenti il diritto di voto o di partecipazione, delibere di fusione e scissione della società, compimento di operazioni comportanti una modifica dei diritti particolari dei soci), fatte salve specifiche ed ulteriori cause previste dagli statuti societari che l'ente possa invocare.

Con riferimento, invece, alla soppressione di società composte da soli amministratori, o da più amministratori che dipendenti (di cui alla lettera b) del comma 611 dell'art. 1 della l. n. 190/2014) risultano previste 8 operazioni, disposte da altrettanti comuni, con riferimento a 5 società, considerata la partecipazione condivisa di alcune di esse. Tali società sono state dichiarate in dismissione nell'ambito dei singoli piani, come risulta dai dati riportati nella precedente tabella.

All'interno dei piani di razionalizzazione considerati in questa sede sussistono, tuttavia, ulteriori situazioni ricadenti nell'ambito applicativo della suddetta norma, per le quali non viene disposta alcuna operazione di soppressione dai comuni interessati.

Tali comuni sono rappresentati da Prato, che presenta una società nelle condizioni previste dalla citata lett. b), Poggibonsi, caratterizzato dalla presenza di quattro società nella medesima condizione, e Siena, con tre società, nonché dal comune di Pontedera che provvede alla soppressione solo di una delle due società che presentano le condizioni previste dalla norma.

La mancata attivazione delle procedure previste per la soppressione di tali organismi viene giustificata dai predetti enti, all'interno dei relativi piani, dal fatto che le partecipazioni in questione hanno carattere strategico, ovvero che non comportano oneri aggiuntivi per l'ente partecipante, in quanto non si prevedono compensi per gli organi amministrativi.

Con riferimento, inoltre, ai processi di fusione previsti dalla lett. c) del comma 611, per società svolgenti attività analoghe o simili, o di internalizzazione delle relative funzioni, gli enti esaminati hanno disposto l'avvio di alcuni processi di fusione, al termine dei quali dovrebbero risultare sopresse 10 partecipazioni societarie, come evidenziato dalla tabella sopra riportata. In particolare, i progetti di fusione riguardano:

- 3 società di gestione dei rifiuti urbani (fusione per incorporazione di GEA Patrimonio srl in Geofor Patrimonio spa e successiva messa in liquidazione, soppressione di Geofor spa);
- 3 società operanti nel settore turistico-congressuale (fusione tra Arezzo Fiere e Congressi srl, e tra Lucca Fiere & Congressi spa e Lucca Comics & Games srl);
- 2 società di servizi tecnologici alle piccole e medie imprese (Pont Lab srl e Pont-Tech scarl);
- la Centrale del Latte di Firenze per la quale si ipotizza la fusione con l'analoga Centrale di Torino;
- gli Aeroporti di Pisa e Firenze (fusione già avvenuta a giugno 2015).

Infine, con riguardo ai processi di aggregazione di società di servizi pubblici locali a rilevanza economica di cui al comma 611, lettera d), i piani di razionalizzazione prevedono azioni in tal senso per complessive 10 partecipazioni societarie. Si tratta in

particolare di processi di aggregazione di società che, nelle forme previste dall'art. 113 del Tuel, gestiscono servizi quali ad esempio la gestione dei rifiuti, la distribuzione del gas naturale, il servizio idrico, il trasporto pubblico locale.

Tali forme di aggregazione societaria si inquadrano in un processo normativo di riorganizzazione e gestione a livello sovracomunale o ottimale dei servizi pubblici locali. Infatti, l'art. 3-bis, comma 1-bis del d.l. n. 138/2011, come modificato dalla l. n. 190/2014, prevede che i competenti enti di governo a livello sovracomunale (quali ad esempio A.T.O., Autorità di Bacino), individuati dalle singole regioni, organizzino e gestiscano tali servizi con l'individuazione di un unico soggetto affidatario per ambito di riferimento.

I piani di razionalizzazione considerati nella presente sede evidenziano che, a seguito dell'individuazione del gestore unico, nelle varie tipologie di servizi pubblici gestiti a livello sovracomunale, le società partecipate dai singoli enti ed attualmente affidatarie avvieranno un percorso di aggregazione con il nuovo soggetto.

In particolare, per quanto riguarda il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani, è stata costituita, nel 2011, Retiambiente spa, partecipata da 95 comuni appartenenti all'A.T.O. Toscana costa (che comprende le province di Livorno, Lucca, Massa Carrara e Pisa), a capitale misto e a maggioranza pubblica, che risulta essere l'attuale unica affidataria del servizio nell'ambito territoriale sopra indicato, secondo la normativa regionale. Secondo gli intendimenti che emergono dai piani degli enti selezionati, i vecchi gestori del servizio a livello comunale (quali ad esempio le società Rea spa, AAMPS spa e Geofor spa) confluiranno, mediante conferimento di ramo d'azienda, in Retiambiente spa o cesseranno la loro attività (come previsto per AISA spa).

Anche nell'ambito del servizio di distribuzione del gas, i piani esaminati prevedono aggregazioni su base regionale fra gli attuali gestori dei comuni toscani, al fine di poter partecipare alla gara per l'affidamento del servizio, ancora non espletata alla data di redazione dei piani in oggetto, specialmente con riferimento agli ambiti territoriali (ATEM) Firenze 1 e Firenze 2. A tale riguardo, il comune di Firenze, ad esempio,

dichiara, con riferimento ai servizi di distribuzione del gas ed idrico integrato, di aver avviato un percorso di integrazione tra l'attuale gestore Toscana energia spa e Publiacqua spa.

Con riferimento, inoltre, al servizio idrico integrato, le dismissioni disposte nei piani di razionalizzazione considerati riguardano un'ipotesi di aggregazione, proposta dal comune di Arezzo, della società Nuove acque spa con Sei Toscana srl, attuale ente affidatario del servizio di gestione dei rifiuti nel territorio di riferimento, previa concertazione tra i soci pubblici e valutazione del competente ente di governo sovracomunale, nell'ambito comunque di un processo che lo stesso comune definisce come ipotetico ed eventuale.

Infine, il servizio di trasporto pubblico locale, in considerazione del protrarsi al 2016 della procedura di individuazione, avviata nel 2012, del soggetto gestore unico, che in questo caso riguarda l'intero territorio regionale, continua ad essere gestito dai comuni esaminati secondo il vecchio modello, con proroghe dei contratti già in essere con le varie società affidatarie.

Nella medesima prospettiva si pone il Progetto SMART del Comune di Firenze, finalizzato alla gestione informatizzata di alcuni servizi di supporto al trasporto pubblico locale (con riferimento a servizi quali impianti semaforici, illuminazione pubblica, gestione remota del traffico e delle reti a fibra ottica) da realizzare mediante la fusione di tre società: ATAF spa, SILFI spa e Linea Comune spa.

Sempre in tema di aggregazione o fusione di società che svolgono servizi pubblici locali, si sottolinea che i comuni di Siena e Poggibonsi indicano quale "tema di riflessione", nei rispettivi piani, la possibilità di gestire le proprie partecipate mediante la creazione di una *holding*, strumento ritenuto strategico per centralizzare e ridurre i costi di gestione e di monitoraggio degli andamenti societari. Il comune di Pistoia, al contrario, propone un "ridimensionamento" della propria *holding*, la Publiservizi srl, e la riacquisizione del controllo diretto dell'ente sulle partecipate da essa gestite nell'ambito dei servizi pubblici locali.

In tema di “holding”, senza alcun pregiudizio sull’analisi da compiere in sede di valutazione dello stato di attuazione dei piani, si segnala quanto emerge dalla relazione sugli organismi partecipati degli enti territoriali approvata dalla Sezione autonomie con del. 24/2015/FRG secondo cui “[...] le *holding* vanno ad impattare sul sistema dei controlli interni degli enti, costruito attorno “alle strutture proprie degli Enti locali che ne sono responsabili, per cui è ragionevole ipotizzare che la funzione di controllo sugli organismi partecipati sia una prerogativa dell’ente, come tale non esternalizzabile. Ciò senza considerare che l’adozione del modello *holding* produce un naturale affievolimento dei poteri di controllo dell’ente socio sugli organismi partecipati”. In tal senso si è espressa anche la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Lombardia del. 1/2012/PRSE.

In conclusione, si evidenzia che, come dichiarato dagli enti nei rispettivi piani, le operazioni previste dagli stessi, di carattere straordinario e con finalità aggregative, restano tuttavia subordinate alla concertazione tra i vari soci pubblici, nonché a livello di ente di governo sovracomunale, considerato che i comuni, con particolare riferimento alle società che gestiscono servizi pubblici locali, non detengono quote azionarie sufficienti a perfezionare, singolarmente, tali operazioni.

Si registra altresì la presenza di ulteriori operazioni di aggregazione o fusione disposte dai comuni presi in considerazione nella presente sede, che riguardano società svolgenti servizi vari, quali ad esempio la cura e la manutenzione del paesaggio (verde pubblico), di immobili, di strade, ovvero lo svolgimento di servizi informatici (call-center), la gestione dei parcheggi e degli spazi cimiteriali. In tale tipologia rientrano le aggregazioni proposte dai comuni di Prato e Arezzo.

Infine, l’ultimo criterio previsto dalla l. n. 190/2014, all’art. 1, comma 611, lett. e) prevede il contenimento dei costi di funzionamento riferiti alle società partecipate, da realizzare anche mediante riorganizzazione societaria sia degli organi, con riduzione dei relativi compensi, che delle strutture aziendali.

I piani di razionalizzazione considerati nella presente sede, ad eccezione di alcuni specifici interventi, prevedono o danno atto dell’avvenuta adozione di linee di indirizzo

recanti misure generalizzate di contenimento dei costi del personale societario e dei compensi dell'organo di governo, con indicazione, in alcuni casi, di interventi di nomina di un amministratore o revisore unico al posto dell'organo collegiale.

Si tratta comunque, in linea di massima, di riduzioni già richieste dalla normativa di riferimento e che gli enti avrebbero dovuto, in ogni caso, apportare. A tale riguardo, infatti, l'art. 4, commi 4 e 5, del d.l. n. 95/2012 e s.m.i., prevede che, a decorrere dal 1 gennaio 2015, i compensi degli amministratori delle società a totale partecipazione pubblica, nonché delle società in controllo pubblico, caratterizzate da un fatturato, riferito all'esercizio 2011, derivante per più del 90 per cento da servizi svolti a favore della pubblica amministrazione, devono attestarsi entro il limite dell'80 per cento del costo complessivamente sostenuto, allo stesso titolo, nell'anno 2013.

In considerazione di tale disposizione normativa e della sua decorrenza a partire dal 1 gennaio 2015, la portata delle operazioni di contenimento dei costi di funzionamento previste nei piani considerati sembra limitata al recepimento dell'obbligo in essa contenuto. Si ribadisce al riguardo che, nella maggior parte dei casi, gli interventi previsti nei citati piani hanno carattere generale o ricognitivo dei vari indirizzi già impartiti dagli enti a livello di *governance*.

Inoltre, anche per quanto riguarda le spese di personale delle società a totale partecipazione pubblica o di controllo, è comunque la normativa di riferimento a dettare precise disposizioni. Infatti, nonostante l'art. 4, comma 12 bis, del d.l. n. 66/2014 abbia reso meno stringenti i vincoli riferiti alla spesa di personale delle società partecipate, mediante la modifica dell'art. 18, comma 2 bis, del d.l. n. 112/2008, risulta comunque prevista dall'art. 3, comma 5, del d.l. n. 90/2014 la graduale riduzione della percentuale tra spese di personale e spese correnti di tali società che, in ogni caso, devono attenersi al principio di riduzione dei costi del personale attraverso il contenimento degli oneri contrattuali e delle assunzioni.

Sempre con riferimento alle misure di contenimento dei costi di funzionamento di cui alla lett. e) del citato art. 1, comma 611, si evidenzia come numerosi comuni prevedano, all'interno dei relativi piani, misure di razionalizzazione delle proprie

partecipazioni societarie indirette, mediante l'adozione di linee di indirizzo rivolte alle società direttamente partecipate, affinché, a loro volta, limitino la propria partecipazione ai soli casi strettamente necessari e pertinenti ai fini istituzionali dei soci pubblici.

Interventi più specifici, nell'ambito dei piani di razionalizzazione considerati nella presente sede, sono previsti dai comuni di Arezzo e Firenze.

In particolare, il comune di Arezzo prevede la trasformazione in azienda speciale consortile della società Arezzo Casa spa, gestore del servizio di edilizia residenziale pubblica, previa consultazione con gli altri soci. Il comune stima che da tale trasformazione possa derivare, da una parte, un risparmio legato ai compensi previsti per gli organi amministrativi di tali organismi di cui all'art. 6 del d.l. n. 78/2010; dall'altra, una riorganizzazione interna, resa possibile dall'esclusione delle aziende speciali che svolgono servizi alla persona dai vincoli in materia di spesa del personale (art. 4, comma 12-bis, del d.l. n. 66/2014). Tale riorganizzazione non sembra pertanto finalizzata ad un effettivo contenimento delle spese di funzionamento, bensì all'ampliamento dei margini di autonomia nella gestione di tale organismo.

Il comune di Firenze, a sua volta, prevede l'assegnazione alla società Servizi alla strada spa di un immobile di proprietà dell'amministrazione, con il contestuale rilascio degli uffici attualmente in locazione, consentendo un risparmio pari a circa 55.000 euro. Inoltre, lo stesso comune prevede, per le società Mercafir spa (gestore del mercato polivalente di Novoli) e Firenze Fiera spa (gestore di tre importanti strutture fieristiche fiorentine), interventi di modifica dei contratti di concessione attualmente in essere, affinché tali società possano realizzare specifici investimenti.

I piani di razionalizzazione presi in considerazione prevedono anche operazioni di acquisizione di nuove partecipazioni societarie.

In particolare, il comune di Livorno prevede, a conclusione di due processi di liquidazione societaria in corso al momento della redazione del relativo piano, che coinvolgono le società ATL srl e Liri spa, l'acquisizione delle quote che tali società

detengono, rispettivamente, in Farma.Li. srl e CTT Nord Srl, modificando pertanto la modalità di partecipazione in tali società da indiretta a diretta.

Il comune di Lucca, a sua volta, ha disposto l'acquisizione di due nuove partecipazioni. La prima riguarda la società SEVAS srl: tale acquisizione è prevista mediante il conferimento da parte della *holding* comunale Lucca holding servizi srl di un ramo d'azienda dedito alla verifica degli impianti termici. La seconda acquisizione è prevista mediante il riordino della società GESAM spa, che svolge attività di distribuzione del gas naturale e di gestione dei servizi cimiteriali, mediante la separazione dei due rami d'azienda relativi alle due attività citate e la successiva creazione di una nuova società, destinata a gestire numerosi servizi comunali, ad eccezione della gestione del gas naturale, mantenuta in capo al secondo ramo d'azienda.

Nel complesso, l'operazione di ricognizione effettuata dalla Sezione sui piani di razionalizzazione dei 22 comuni selezionati mostra, come riportato nella seguente tabella, che, a fronte di 302 partecipazioni societarie dirette complessivamente detenute da tali enti, le operazioni disposte dagli stessi riguardano 71 partecipazioni, ovvero il 23,5 per cento del totale. Anche senza computare, nella presente sede, le società in liquidazione, pari a 31 e per le quali risultano già avviate le procedure previste ai fini della loro cessazione, la percentuale delle partecipazioni interessate da processi di razionalizzazione si assesta al 26,2 per cento e si riferisce, in prevalenza, a partecipazioni di esigua entità.

**Tab. 56.**

Sintesi delle operazioni previste all'interno dei piani di razionalizzazione dei comuni selezionati		
Tipologia operazioni effettuate	Numero partecipazioni	Composizione %
Partecipazioni eliminate, soppresse, aggregate	71	23,50%
Partecipazioni mantenute	231	76,50%
<b>Totale (*)</b>	<b>302</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai piani di razionalizzazione ex art. 1, co. 611 e 612, l. n. 190/2014.

(\*) di cui n. 33 società sono in liquidazione.

I potenziali vantaggi economici attesi a seguito delle operazioni programmate dagli enti considerati comprendono le entrate di parte capitale realizzate a seguito delle

cessioni societarie, peraltro esenti da imposizione fiscale ove derivanti da scioglimento o, limitatamente alla plusvalenza realizzata, ove derivanti da alienazioni, in caso di operazioni deliberate entro il 2015 (art. 1, comma 568 bis, della l. n. 147/2013), nonché le economie derivanti dalla ristrutturazione societaria e dalla eventuale riorganizzazione del personale all'interno del gruppo. Tali effetti positivi risultano genericamente quantificati all'interno dei piani considerati, i quali, per la quasi totalità, rimandano a successive valutazioni.

Le operazioni di razionalizzazione delle partecipazioni societarie poste in essere dagli enti nell'anno 2015, e descritte nel presente capitolo, dovranno essere rendicontate dagli stessi, con apposita relazione contenente i risultati conseguiti, da predisporre entro il 31 marzo 2016 e da trasmettere alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, come previsto dall'art. 1, comma 612, della l. n. 190/2014.

In tale contesto potranno essere rilevati gli obiettivi raggiunti rispetto alle azioni previste nei singoli piani, in termini di riduzione delle partecipazioni detenute e di contenimento e risparmio dei costi ad esse correlati.

La normativa di settore, oggetto di costante revisione, pare rendere strutturale ed ancor più incisiva l'azione di razionalizzazione delle partecipazioni societarie detenute che gli enti dovranno, con cadenza annuale, programmare e rendicontare.



## **CAPITOLO V**

### **L'EVOLUZIONE DELLA SITUAZIONE FINANZIARIA DELLE PROVINCE TOSCANE A SEGUITO DELL'INTRODUZIONE DELLA L. N. 56/2014**



## CAPITOLO V

### L'EVOLUZIONE DELLA SITUAZIONE FINANZIARIA DELLE PROVINCE TOSCANE A SEGUITO DELL'INTRODUZIONE DELLA L. n. 56/2014

#### **1 - Il processo di riordino funzionale ed istituzionale delle province**

##### **1.1 - Inquadramento normativo**

Il processo di riordino delle province è stato avviato con l'adozione del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 recante "Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità ed il consolidamento dei conti pubblici".

L'art. 23 del citato decreto, nell'ambito delle azioni volte alla riduzione dei costi di funzionamento dell'amministrazione pubblica, introduceva due elementi:

- la riduzione delle funzioni tradizionalmente svolte dalle province, che, ai sensi dello stesso art. 23, venivano trasferite ai comuni (entro il 31 dicembre 2012), con previsione, in caso di mancata ottemperanza, dell'applicazione del potere sostitutivo previsto dall'art. 8 della l. n. 131 del 5 giugno 2003;
- il riconoscimento in capo alle province delle funzioni di indirizzo e coordinamento delle attività dei comuni nelle materie e nei limiti indicati con legge statale o regionale.

Sempre l'art. 23 interveniva sulla composizione degli organi provinciali con l'eliminazione della giunta e la previsione di un numero massimo di consiglieri scelti dagli organi elettivi dei comuni ricadenti nel territorio provinciale.

Successivamente è intervenuto sull'argomento il d.l. n. 95 del 6 luglio 2012, convertito con modificazioni dalla l. n. 135 del 7 agosto 2012, che, all'art. 17, ha nuovamente puntualizzato le finalità perseguite dalla riforma che erano il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica imposti dall'Unione europea ed in particolare il pareggio di bilancio.

Le anzidette disposizioni avevano affidato al Consiglio delle autonomie locali di ogni regione a statuto ordinario il compito di predisporre e approvare un'ipotesi di riordino relativa alle province del territorio di competenza, prevedendo anche un termine per la trasmissione al Governo delle ipotesi di riordino formulate. Le ipotesi di riordino dovevano tenere conto di due requisiti minimi rappresentati dalla dimensione territoriale e dalla popolazione residente. Entro il 31 dicembre 2013, con atto legislativo di iniziativa governativa, le province avrebbero dovuto essere riordinate sulla base delle proposte regionali. Trascorso l'anzidetto termine era previsto che il provvedimento di riordino fosse, comunque, adottato previo parere della Conferenza unificata (di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 281/1997).

La disciplina introdotta dal d.l. n. 95/2012 confermava sostanzialmente la definizione di ente di "area vasta" attribuita, con il d.l. n. 201/2011, alle province ed alle città metropolitane, sottolineando il ruolo di raccordo che le stesse avrebbero dovuto assumere rispetto ai comuni facenti parte del territorio. Quanto appena detto aveva come conseguenza la perdita, da parte delle province, del carattere di ente rappresentativo della collettività locale e l'acquisizione della natura di ente di secondo grado.

I criteri individuati dal Consiglio dei ministri per il riordino delle province facevano riferimento, come detto, da una parte alla dimensione territoriale (che non doveva risultare inferiore a duemilacinquecento chilometri quadrati) e, dall'altra parte, alla dimensione demografica (che non doveva risultare inferiore a trecentocinquanta mila abitanti).

Le nuove province risultanti dalla procedura di riordino dovevano possedere entrambi i requisiti. Era inoltre previsto che il comune già capoluogo delle province oggetto di riordino, con maggiore popolazione residente, assumesse il ruolo di comune capoluogo di provincia.

Le disposizioni riformatrici recate dal d.l. n. 201/2011 e dal d.l. n. 95/2012 sono state sostanzialmente rivisitate a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 220 del

2013. Con questa pronuncia la Corte costituzionale ha dichiarato fondata la questione di legittimità sollevata dalle regioni ricorrenti per violazione dell'art. 77 della Costituzione.

La successiva l. n. 56/2014 recante “Disposizioni sulle città metropolitane, sulle province e sulle unioni e fusioni di comuni” (c.d. legge Delrio) ha riordinato in modo formale e sostanziale la disciplina statale sulle province e rappresenta il tentativo di anticipare, a livello di legislazione ordinaria, una sistematica riforma dell'ordinamento degli enti locali.

Le province vengono confermate quali enti di “area vasta”, titolari prevalentemente di funzioni di coordinamento e di indirizzo e più limitatamente di compiti gestionali, peraltro già esercitati, che però diventano fondamentali e ai quali si aggiungono nuovi compiti rispetto a quelli storicamente attribuiti dalla legge statale e regionale (trasferiti o delegati).

Fra le funzioni fondamentali, confermate in capo alle province, connesse all'erogazione di servizi alle cosiddette realtà territoriali di “area vasta” ed elencate al comma 85 dell'articolo unico della l. n. 56/2014, si rammentano:

- pianificazione territoriale provinciale di coordinamento e tutela e valorizzazione dell'ambiente;
- pianificazione dei servizi di trasporto in ambito provinciale, autorizzazione e controllo in materia di trasporto privato, costruzione e gestione delle strade provinciali e regolazione della circolazione stradale;
- programmazione provinciale della rete scolastica;
- raccolta ed elaborazione di dati, assistenza tecnico-amministrativa agli enti locali;
- gestione dell'edilizia scolastica;
- controllo dei fenomeni discriminatori in ambito occupazionale e promozione delle pari opportunità sul territorio provinciale.

Tali funzioni devono essere esercitate nei limiti e secondo le modalità stabilite dalla legislazione statale e regionale di settore, secondo la rispettiva competenza per materia ai sensi dell'articolo 117 della Costituzione.

Alle anzidette funzioni fondamentali devono aggiungersene due ulteriori, non storiche, introdotte dal comma 86 che sono: la cura e lo sviluppo strategico del territorio e la cura delle relazioni istituzionali.

La riforma delle province, introdotta dalla l. n. 56/2014, ha superato il vaglio della Corte costituzionale che, nella sentenza n. 50/2015, ha respinto in blocco le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalle Regioni Lombardia, Veneto, Campania e Puglia su 58 dei complessivi 151 commi che compongono l'articolo unico della l. n. 56/2014.

La l. n. 56/2014 prevede una serie di adempimenti in capo alle amministrazioni centrali dello Stato ed alle regioni, al fine di dare attuazione all'impianto riformatore della stessa. Un calendario ben preciso ha scandito le diverse tappe del processo di riordino, essendo fissato per ciascun adempimento un termine che, sebbene di carattere ordinatorio, individua un orizzonte temporale limitato a non più di dodici mesi successivi all'entrata in vigore della riforma.

Un ruolo centrale è rivestito dall'accordo sancito fra Governo e regioni, sancito in data 11 settembre 2014 (ai sensi dell'art. 1, comma 91, della citata l. n. 56/2014), al fine di individuare le funzioni diverse da quelle fondamentali e di assicurare l'applicazione dei principi di sussidiarietà, adeguatezza e differenziazione, nonché la continuità amministrativa, la semplificazione, la razionalizzazione delle procedure e la riduzione dei costi dell'amministrazione.

In forza del predetto accordo Stato-Regioni, fra l'altro, è stato stabilito che:

- le funzioni oggetto di riordino (non fondamentali) non assegnate agli enti di "area vasta" o alle città metropolitane, ovvero non riassorbite dalle regioni, devono essere assegnate, a meno che non siano state nel frattempo soppresse, ai comuni o alle loro forme associative, anche definendo gli ambiti territoriali e le soglie demografiche nel rispetto delle quali devono essere esercitate;

- il riordino deve tenere conto della possibile valorizzazione delle autonomie funzionali e delle più ampie forme di sussidiarietà orizzontale;
- in capo agli enti di area vasta devono essere conservate solo le funzioni coerenti con le finalità proprie di questi enti, avuto riguardo anche al contesto di ciascuna regione.

Al fine di dare piena attuazione alla puntuale individuazione delle funzioni, come previsto dal comma 91, Stato e regioni hanno concordato sul fatto che lo Stato può e deve provvedere solo per le materie di propria competenza legislativa esclusiva ex art. 117, comma 2, della Costituzione mentre, per le materie di competenza regionale, ciascuna regione deve definire l'elenco di quelle esercitate dalle proprie province, non riconducibili alle funzioni fondamentali, ed operarne il riordino.

Secondo i termini del predetto accordo, lo Stato si è impegnato, altresì, ad adottare il d.p.c.m. di cui al comma 92 anche per la parte relativa alle funzioni amministrative degli enti di area vasta di competenza statale e le regioni si sono impegnate ad adottare, entro il 31 dicembre 2014, le iniziative legislative di propria competenza. Inoltre, viene sospesa l'adozione di provvedimenti di riordino, relativamente a quei settori interessati dall'applicazione di disegni di legge di riforma già in atto, fino all'entrata in vigore delle riforme medesime.

Nell'accordo, infine, le parti hanno convenuto sulle questioni di seguito precisate:

- la modifica degli obiettivi del patto di stabilità interno secondo quanto previsto dal comma 94, al fine di tenere debitamente conto degli effetti finanziari derivanti dal trasferimento di funzioni;
- di provvedere, ove necessario, a modifiche legislative per agevolare il trasferimento di personale nella misura richiesta dal trasferimento delle funzioni;
- l'attivazione di procedure di mobilità, come previsto dal comma 96, attraverso la sterilizzazione della relativa spesa, ai fini del rispetto dei limiti e dei vincoli imposti dal d.l. n. 78/2010, fermo restando il principio di invarianza della spesa;

- la possibilità, per gli enti subentranti, di non rilevare, ai fini del rispetto della vigente disciplina in materia di limiti dell'indebitamento, gli effetti derivanti dal trasferimento di funzioni;
- l'attribuzione agli enti subentranti, in applicazione dei principi e dei criteri di cui al comma 97, lett. b), delle risorse finanziarie già spettanti alle province ai sensi dell'art. 119 della Cost., dedotte quelle necessarie alle funzioni fondamentali;
- la necessità di provvedere, in applicazione dei principi e criteri di cui al comma 97, lett. l), dell'art. 1 della l. n. 56/2014, all'attribuzione, ai soggetti che subentrano nelle funzioni, di una parte delle entrate tributarie già spettanti alle province nell'ambito del riassetto complessivo della capacità fiscale degli enti interessati dal processo di riordino.

In data 26 settembre 2014 è stato adottato, ai sensi dell'art. 1, comma 92, della l. n. 56/2014, il d.p.c.m. concernente i criteri generali per l'individuazione dei beni e delle risorse finanziarie, umane, strumentali ed organizzative connesse all'esercizio delle funzioni provinciali che devono essere trasferite agli enti subentranti, ai sensi dei commi da 85 a 97, garantendo i rapporti di lavoro a tempo indeterminato in corso nonché quelli a tempo determinato fino alla scadenza prevista dal contratto.

## **1.2 - L'intervento regionale per l'attuazione della l. n. 56/2014**

Uno dei nodi da sciogliere nel processo di riordino, previsto dalla l. n. 56/2014, è proprio quello del trasferimento, disciplinato dai commi 91 e seguenti dell'art. 1, delle risorse finanziarie ed umane necessarie all'espletamento delle funzioni diverse da quelle di cui al già indicato comma 85, attribuite allo Stato e alle regioni in attuazione dell'art. 118 della Costituzione.

Le disposizioni citate seguono quelle che prevedono l'individuazione, entro tre mesi, delle funzioni oggetto di riordino, scandendo le tappe del disegno di riforma che attribuisce, come noto, alle regioni un ruolo centrale nell'attuazione dell'accordo sancito dalla Conferenza unificata per il trasferimento delle funzioni di competenza regionale.

Come già ricordato, l'accordo tra Governo e regioni dell'11 settembre 2014, ha fissato al 31 dicembre 2014 il termine entro il quale le regioni si impegnano ad adottare le iniziative legislative di loro competenza per il riordino delle funzioni delegate o trasferite alle province. Tale termine è stato rispettato solo da 10 regioni, i cui progetti di legge sono stati, infatti, approvati dalla Giunta regionale entro l'anno 2014.

Originariamente era previsto che le proposte di leggi regionali seguissero tutte una comune impostazione, un unico schema logico articolato nei punti di seguito elencati:

- l'individuazione delle funzioni fondamentali della provincia derivanti da normative statali;
- l'applicazione del comma 90 in materia di ricognizione dei servizi a rilevanza economica sul territorio e affidamento degli stessi alle province;
- l'individuazione delle funzioni oggetto di riordino in quanto non più fondamentali a seguito dell'entrata in vigore della stessa l. n. 56/2014 e delle funzioni fondamentali svolte dalle province su delega delle regioni;
- l'individuazione delle funzioni attribuite immediatamente alle province per le quali occorreva, tuttavia, rinvenire le relative coperture finanziarie;
- l'individuazione delle funzioni attribuite immediatamente ad altri soggetti istituzionali (diritto allo studio, assistenza ai ciechi, formazione professionale, agricoltura, caccia, pesca, raccolta funghi epigei e genio civile);
- la suddivisione, in base al principio di sussidiarietà, delle funzioni fra regione, province e comuni;
- l'enunciazione dei principi per il trasferimento del personale e dei beni.

La Regione Toscana è stata la prima regione ad aver approvato una legge di riordino (l.r. n. 22 del 3 marzo 2015, precedentemente approvata dalla Giunta regionale a gennaio 2015) e ad aver provveduto ad una complessiva riorganizzazione delle funzioni, senza ulteriori rinvii, tracciando una disciplina puntuale per la riallocazione di risorse finanziarie ed umane.

Dalla lettura del testo della legge regionale pare che, in generale, lo schema indicato dalla legge statale sia stato parzialmente seguito.

La citata l.r. n. 22/2015 tende a regionalizzare la maggior parte delle funzioni amministrative scorporate dall'ente intermedio (ambiente, agricoltura, foreste, caccia e pesca, qualità dell'aria, inquinamento acustico ed energia) ed ha un effetto, in qualche misura, restrittivo anche sulle funzioni fondamentali così come definite dall'art. 1, comma 85, della l. n. 56/2014, giacché, in particolare, sancisce il trasferimento alla Regione di numerose funzioni in materia ambientale (art. 2).

L'obiettivo della legge regionale è quello di riorganizzare le funzioni locali, di favorire il miglioramento delle prestazioni erogate ai cittadini e di promuovere la semplificazione.

In merito alle funzioni non fondamentali, la legge regionale stabilisce che le stesse non dovranno essere svolte dalle province ma dovranno essere riallocate. La legge fa un'elencazione puntuale delle funzioni trasferite ai comuni (turismo, sport, tenuta albi terzo settore, forestazione), e di quelle gestite direttamente dalla Regione (alla quale tornano agricoltura, caccia e pesca, orientamento e formazione del personale, ambiente, energia, strade regionali, VIA). Sono poi previste disposizioni transitorie in materia di servizi per il lavoro e per le politiche attive.

In merito al trasferimento dei beni, la citata legge regionale stabilisce, mediante accordi e successiva legge di recepimento, le risorse da trasferire entro un anno dalla data di trasferimento della funzione e del relativo personale (artt. 7, 8 e 9). L'art. 10 disciplina le regole sulla successione nella titolarità dei beni e delle risorse strumentali.

### **1.3 - Le novità introdotte dalla l. n. 190/2014**

La procedura prevista dalla l. n. 56/2014 per il riordino delle funzioni provinciali, composta da una serie di passaggi quali l'individuazione delle funzioni fondamentali e non fondamentali e la determinazione dei finanziamenti e delle spese per gestire entrambe le tipologie di funzioni, è stata in parte vanificata dalle disposizioni introdotte

dalla legge di stabilità per il 2015 ed ancora prima dall'accordo dell'11 settembre 2014 e dal d.p.c.m. 26 settembre 2014.

In particolare, la l. n. 190/2014, al comma 418, ha individuato il contributo triennale richiesto alle province: esse sono chiamate a concorrere con una riduzione della spesa corrente pari ad 1 miliardo (1.180 milioni) di euro per il 2015, 2 miliardi per il 2016 e 3 miliardi per il 2017. Ai sensi del successivo comma 420 è fatto divieto alle province di ricorrere a mutui se non per spese rientranti nelle funzioni dell'edilizia scolastica e della costruzione e manutenzione delle strade. Ma soprattutto è fatto divieto di effettuare spese correnti per assunzioni di personale a tempo indeterminato, di acquisire personale attraverso l'istituto del comando (i comandi in atto non possono essere infatti prorogati) e di affidare incarichi di studio e consulenze, con contestuale taglio delle dotazioni organiche al 1 gennaio 2015 secondo specifiche percentuali.

I tagli imposti dalla legge di stabilità si sono aggiunti a quelli già previsti anche per il 2015 dal d.l. n. 66/2014 e sono intervenuti ancor prima che fosse possibile conoscere la distribuzione delle competenze fra province, città metropolitane ed altri enti. Per quanto attiene specificamente alla spesa di personale, la riduzione è stata fissata con riferimento a quella sostenuta alla data di entrata in vigore della l. n. 56/2014 (8 aprile 2014), con una conseguente determinazione *ope legis* della quota di personale cd. soprannumerario.

Si è già riferito che la Conferenza delle regioni e delle province autonome, nella riunione del 2 aprile 2015, ha approvato un documento che illustra la posizione delle stesse in merito allo stato di attuazione della l. n. 56/2014.

## **2 - Le amministrazioni provinciali toscane nel periodo 2005-2013: gli esiti del controllo svolto dalla Sezione**

La Sezione di controllo per la Toscana ha attuato, a partire dal 2005, l'attività di controllo della situazione finanziaria delle amministrazioni provinciali. In particolare, sono stati attivati i seguenti controlli:

- dal 2005 le verifiche di sana gestione finanziaria ai sensi dell'art. 7, comma 7, della l. n. 131/2003 su tutte le amministrazioni provinciali riferite a diversi esercizi, dalle quali sono emersi alcuni fenomeni contrari alla sana gestione finanziaria ma non sono state rilevate situazioni di particolare gravità;
- dal 2006 il controllo-monitoraggio ai sensi dell'art. 1, commi 166 e ss., della l. n. 266/2005 riferito ai questionari sul bilancio di previsione e sul rendiconto di gestione di tutte le province. Anche in questo caso non sono emersi profili di particolare gravità. Con specifico riferimento agli esiti del controllo sui rendiconti di gestione 2010-2012, la Sezione ha adottato 4 pronunce specifiche connesse, per l'anno 2010, alla difficoltà nel raggiungimento e mantenimento dell'equilibrio di parte corrente per due enti (Lucca e Pisa) e per l'anno 2012, al mancato accantonamento del fondo svalutazione crediti ai sensi del d.l. n. 95/2012 (Arezzo) e alla mancata contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi vincolati in termini di cassa (Siena).

L'unico caso di disavanzo di amministrazione, rilevato nel 2010 sulle amministrazioni provinciali, è relativo alla provincia di Pistoia, che la Sezione ha tuttavia considerato come riferibile a situazioni contingenti e non a un deficit di carattere strutturale.

Dai controlli che la Sezione ha eseguito nel tempo (periodo 2005-2012) la situazione delle amministrazioni provinciali non è apparsa problematica da un punto di vista squisitamente finanziario.

La peculiarità che la Sezione ha sempre rilevato e ha spesso rappresentato nei propri referti sul controllo e nelle deliberazioni di monitoraggio, è legata alla realizzazione di saldi negativi della gestione di competenza ai quali gli enti sopperivano con l'applicazione degli avanzi pregressi. Tale fenomeno è sempre parso riferibile alla particolarità delle dinamiche di spesa e ad uno sfasamento temporale tra la realizzazione dell'entrata e l'attivazione della spesa ad essa correlata. Annualmente le amministrazioni provinciali realizzavano avanzi di amministrazione, anche

quantitativamente elevati, che venivano regolarmente riapplicati alle gestioni successive generando, comunque, ciclicamente nuovo avanzo.

Per quanto appena espresso, il perdurare nel tempo di disavanzi di competenza non è stato valutato dalla Sezione come un segnale di rischio per la tenuta degli equilibri di bilancio.

Anche il controllo monitoraggio sul rendiconto 2013 non ha evidenziato situazioni di particolare gravità. Solo per la provincia di Siena, destinataria di apposita pronuncia specifica, è stata rilevata la non corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione.

L'esame dei questionari riferiti ai dati di rendiconto 2013 delle provincie toscane, nell'ambito del controllo monitoraggio effettuato dalla Sezione, non ha evidenziato, inoltre, un significativo peggioramento delle dinamiche di bilancio e ha fatto emergere il mantenimento di avanzi di amministrazione quantitativamente in linea con quelli degli esercizi precedenti.

**Tab. 57.** (valori in euro)

<b>Le province toscane: il risultato di amministrazione. Serie storica 2011-2013</b>			
<b>Provincia</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Arezzo	8.452.447	15.663.879	11.679.844
Grosseto	14.818.884	15.440.423	20.326.577
Livorno	16.939.999	20.389.909	33.968.070
Lucca	3.671.003	2.874.386	2.032.734
Massa Carrara	1.254.766	4.534.944	4.084.665
Pisa	9.400.000	11.460.000	6.030.000
Pistoia	3.689.885	5.011.502	4.247.271
Prato	11.623.967	16.213.853	22.317.276
Siena	3.659.408	3.478.009	3.311.799
<b>Totale</b>	<b>73.510.360</b>	<b>95.066.905</b>	<b>107.998.235</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Dai questionari relativi alle risultanze del rendiconto di gestione 2013 si è tuttavia potuto rilevare un diffuso peggioramento dei saldi della gestione di competenza.

**Tab. 58.** (valori in euro)

<b>Le province toscane: il risultato della gestione competenza. Anni 2012 e 2013</b>			
<b>Provincia</b>	<b>Risultato della gestione competenza 2012</b>	<b>Risultato della gestione competenza 2013</b>	<b>Differenza</b>

Arezzo	4.643.964	-5.513.240	-10.157.204
Grosseto	-72.346	3.413.822	3.486.168
Livorno	938.683	6.766.940	5.828.257
Lucca	-366.763	-1.996.639	-1.629.876
Massa Carrara	855.067	-2.329.297	-3.184.364
Pisa	460.000	-5.820.000	-6.280.000
Pistoia	890.044	545.462	-344.582
Prato	2.667.788	2.529.636	-138.152
Siena	-1.078.987	-54.060	1.024.927
<b>Totale</b>	<b>8.937.451</b>	<b>-2.457.375</b>	<b>-11.394.826</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

I risultati negativi evidenziati con il rendiconto 2013 sono stati compensati, come accaduto in passato, con l'applicazione dell'avanzo di amministrazione degli esercizi precedenti. Dall'analisi di tali risultati non si può trarre, tuttavia, una valutazione sull'effettivo peggioramento della situazione finanziaria delle amministrazioni provinciali.

A tale riguardo si riportano di seguito i principali dati finanziari delle amministrazioni provinciali relativi agli esercizi 2012 e 2013.

Tab. 59.

(valori in euro)

Le province toscane: il risultato della gestione corrente. Rendiconto 2012					
Provincia	Popolazione al 31/12/2010	Entrate correnti (titolo I e III)	Spese correnti (titolo I)	Spese rimborso prestiti (titolo III)	Risultato della gestione corrente
Arezzo	348.127	85.389.809	72.091.512	6.012.555	7.285.741
Grosseto	228.157	66.440.631	61.526.362	2.188.962	2.725.308
Livorno	342.955	60.704.084	56.391.708	1.939.649	2.372.728
Lucca	393.567	79.916.505	70.994.196	7.581.257	1.341.051
Massa Carrara	203.905	48.488.237	44.230.922	3.186.119	1.071.197
Pisa	414.154	91.804.298	76.611.884	13.264.642	1.927.772
Pistoia	293.620	62.117.025	50.341.082	7.669.291	4.106.651
Prato	246.034	44.551.442	36.835.213	4.301.533	3.414.695
Siena	271.365	77.047.259	72.667.067	4.371.253	8.940
<b>Totale</b>	<b>2.741.884</b>	<b>616.459.290</b>	<b>541.689.947</b>	<b>50.515.261</b>	<b>24.254.082</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Tab. 60.

(valori in euro)

Le province toscane: il risultato della gestione corrente. Rendiconto 2013					
Provincia	Popolazione al 31/12/2011	Entrate correnti (titolo I e III)	Spese correnti (titolo I)	Spese rimborso prestiti (titolo III)	Risultato della gestione corrente
Arezzo	349.651	65.038.699	60.446.400	5.348.219	-755.920

Grosseto	228.157	63.365.832	57.390.642	1.414.123	4.561.066
Livorno	342.955	68.163.771	56.896.137	1.152.141	10.115.493
Lucca	394.548	77.101.855	70.484.047	5.911.103	706.705
Massa Carrara	203.905	39.160.811	34.416.668	3.623.496	1.120.647
Pisa	417.782	101.216.189	87.342.114	16.054.114	-2.180.039
Pistoia	293.400	63.633.626	54.898.130	5.149.834	3.585.662
Prato	248.004	42.242.685	35.235.736	2.204.225	4.802.723
Siena	272.638	67.575.158	63.745.376	2.941.345	888.437
<b>Totale</b>	<b>2.751.040</b>	<b>587.498.626</b>	<b>520.855.251</b>	<b>43.798.601</b>	<b>22.844.774</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Con particolare riferimento al 2013, dai dati aggregati, relativi alle province toscane con l'esclusione di Firenze (diventata città metropolitana e in regime di sperimentazione ai sensi del d.lgs. n. 118/2011 dal 2012), emerge un saldo della gestione corrente "pura" (saldo tra le entrate dei titoli I, II e III e le spese dei titoli I e III) che, sebbene positivo, risulta in lieve peggioramento rispetto ai dati di rendiconto 2012.

In relazione, invece, al risultato della gestione investimenti si evidenzia un netto peggioramento rispetto al 2012. Il saldo negativo viene comunque finanziato mediante l'applicazione dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, nonché mediante la destinazione ad investimenti di una quota di risorse di parte corrente.

Tab. 61. (valori in euro)

Le province toscane: il risultato della gestione investimenti. Rendiconto 2012					
Provincia	Popolazione al 31/12/2010	Entrate c/capitale (titolo IV e V)	Spese c/capitale (titolo II)	Risultato della gestione investimenti	Risultato della gestione investimenti accertato dall'ente
Arezzo	348.127	20.210.744	22.852.521	-2.641.776	1.460.042
Grosseto	228.157	9.803.081	12.600.734	-2.797.653	2.483.233
Livorno	342.955	927.978	2.362.023	-1.434.045	2.064.215
Lucca	393.567	19.013.816	20.721.630	-1.707.814	198.295
Massa Carrara	203.905	16.168.951	16.385.081	-216.130	-216.130
Pisa	414.154	8.713.906	10.181.678	-1.467.772	27.000
Pistoia	293.620	19.220.931	22.437.538	-3.216.608	57.850
Prato	246.034	6.989.393	7.736.300	-746.907	2.648.342
Siena	271.365	7.158.137	8.246.064	-1.087.927	-
<b>Totale</b>	<b>2.741.884</b>	<b>108.206.937</b>	<b>123.523.568</b>	<b>-15.316.631</b>	<b>8.722.849</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Tab. 62. (valori in euro)

Le province toscane: il risultato della gestione investimenti. Rendiconto 2013					
Provincia	Popolazione al	Entrate c/capitale	Spese c/capitale	Risultato della	Risultato della

	31/12/2011	(titolo IV e V)	(titolo II)	gestione investimenti	gestione investimenti accertato dall'ente
Arezzo	349.651	6.940.194	11.697.513	-4.757.319	-
Grosseto	228.157	15.391.702	16.538.946	-1.147.244	71.209
Livorno	342.955	4.738.656	8.087.209	-3.348.553	50.924
Lucca	394.548	12.773.113	15.476.457	-2.703.344	50.924
Massa carrara	203.905	7.903.902	11.353.846	-3.449.944	-696.430
Pisa	417.782	13.871.549	17.511.511	-3.639.961	-
Pistoia	293.400	2.118.364	5.158.563	-3.040.200	122.148
Prato	248.004	1.217.020	3.490.107	-2.273.087	5.567.718
Siena	272.638	5.210.713	6.153.210	-942.497	-
<b>Totale</b>	<b>2.751.040</b>	<b>70.165.213</b>	<b>95.467.363</b>	<b>-25.302.150</b>	<b>5.166.493</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Nel complesso, il risultato della gestione di competenza 2013 registra, in termini aggregati, una flessione, rispetto alle risultanze 2012, di 10 milioni. Come si può evidenziare dalle tabelle che seguono non sempre il diverso andamento del risultato complessivo di gestione si associa ad un analogo andamento degli accertamenti e degli impegni.

È questo il caso della provincia di Pisa dove, a fronte di un peggioramento del risultato della gestione di competenza, si evidenzia un aumento degli accertamenti e degli impegni totali.

Tab. 63.

(valori in euro)

Le province toscane: il risultato della gestione competenza. Anni 2012 e 2013						
Provincia	2012			2013		
	Entrate (accertamenti)	Uscite (impegni)	Saldo	Entrate (accertamenti)	Uscite (impegni)	Saldo
Arezzo	110.725.118	106.081.153	4.643.964	77.027.199	82.540.439	-5.513.240
Grosseto	81.602.895	81.675.240	-72.346	83.932.373	80.518.551	3.413.822
Livorno	66.098.383	65.159.700	938.683	77.294.766	70.527.826	6.766.940
Lucca	104.571.842	104.938.605	-366.763	95.717.630	97.714.269	-1.996.639
Massa Carrara	69.399.947	68.544.880	855.067	50.245.758	52.575.054	-2.329.297
Pisa	106.285.516	105.825.516	460.000	120.486.034	126.306.034	-5.820.000
Pistoia	87.019.050	86.129.007	890.044	70.882.402	70.336.940	545.462
Prato	54.263.755	51.595.967	2.667.788	45.520.447	42.990.810	2.529.636
Siena	89.399.719	90.478.707	-1.078.987	77.569.421	77.623.481	-54.060
<b>Totale</b>	<b>769.366.226</b>	<b>760.428.775</b>	<b>8.937.451</b>	<b>698.676.029</b>	<b>701.133.404</b>	<b>-2.457.375</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Analizzando nel dettaglio il risultato di amministrazione degli ultimi due esercizi, il 2012 ed il 2013, e considerando le singole voci che lo compongono, si evidenzia come quest'ultimo si attesti, nel 2013, ad un livello pari a quasi 108 milioni, valore in aumento rispetto al 2012, dove era 95 milioni, indipendentemente dai vincoli in esso ricompresi.

In particolare, i dati riportati evidenziano, a livello aggregato, che il miglioramento del risultato di amministrazione che ha caratterizzato il 2013 deriva prevalentemente dal risultato positivo della gestione dei residui, oltre che dal parziale utilizzo del risultato derivante dagli esercizi precedenti. La gestione di competenza, al contrario, ha apportato un contributo negativo, a differenza del precedente esercizio in cui risultava pari a quasi 9 milioni. Il peggioramento della competenza rilevato nel 2013 deriva in particolare dal risultato della provincia di Arezzo, seguito da Pisa e da Massa Carrara, che nel 2013 presentano uno squilibrio, in termini di competenza, superiore a 2 milioni.

Tab. 64.

(valori in euro)

Le province toscane: le componenti del risultato di amministrazione. Anni 2012 e 2013								
Provincia	2012				2013			
	Risultato della gestione di competenza	Risultato della gestione residui	Risultato di amm.ne degli esercizi precedenti	Risultato di amm.ne 2012	Risultato della gestione di competenza	Risultato della gestione residui	Risultato di amm.ne degli esercizi precedenti	Risultato di amm.ne 2013
Arezzo	4.643.964	2.567.468	8.452.447	15.663.879	-5.513.240	1.529.204	15.663.879	11.679.844
Grosseto	-72.346	693.884	14.818.884	15.440.423	3.413.822	1.472.332	15.440.423	20.326.577
Livorno	938.683	2.511.227	16.939.999	20.389.909	6.766.940	6.811.222	20.389.909	33.968.070
Lucca	-366.763	-429.855	3.671.003	2.874.386	-1.996.639	1.154.987	2.874.386	2.032.734
Massa Carrara	855.067	2.425.111	1.254.766	4.534.944	-2.329.297	1.879.018	4.534.944	4.084.665
Pisa	460.000	1.600.000	9.400.000	11.460.000	-5.820.000	390.000	11.460.000	6.030.000
Pistoia	890.044	431.573	3.689.885	5.011.502	545.462	-1.309.694	5.011.502	4.247.271
Prato	2.667.788	1.922.097	11.623.967	16.213.853	2.529.636	3.573.787	16.213.853	22.317.276
Siena	-1.078.987	897.588	3.659.408	3.478.009	-54.060	-112.150	3.478.009	3.311.799
<b>Totale</b>	<b>8.937.451</b>	<b>12.619.095</b>	<b>73.510.360</b>	<b>95.066.905</b>	<b>-2.457.375</b>	<b>15.388.705</b>	<b>95.066.905</b>	<b>107.998.235</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Al contempo, si rileva un'importante riduzione dell'indebitamento che, come evidenziato nella tabella che segue, passa da 446 milioni del 2012 a 400 milioni nel 2013.

Tab. 65.

(valori in euro)

Le province toscane: evoluzione dello stock di debito			
Provincia	Popolazione al 31/12/2011	Indebitamento al 31/12/2012	Indebitamento al 31/12/2013
Arezzo	349.651	75.953.294	70.605.076
Grosseto	228.157	23.587.470	22.173.346
Livorno	342.955	14.743.287	11.015.184
Lucca	394.548	46.151.522	40.240.419
Massa Carrara	203.905	50.475.616	46.852.120
Pisa	417.782	139.402.476	123.164.579
Pistoia	293.400	31.823.617	26.673.784
Prato	248.004	10.857.886	8.929.205
Siena	272.638	53.363.330	50.406.965
<b>Totale</b>	<b>2.751.040</b>	<b>446.358.498</b>	<b>400.060.677</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005.

Dal controllo monitoraggio effettuato dalla Sezione è inoltre emerso il rispetto, nell'esercizio 2013, del saldo programmatico relativo al patto di stabilità da parte di tutte le amministrazioni provinciali.

### 3 - Le problematiche relative al nuovo contesto normativo e l'iniziativa della Sezione

Contestualmente al controllo monitoraggio sul rendiconto 2013 i rappresentanti delle amministrazioni provinciali e dell'UPI regionale hanno rappresentato alla Sezione le difficoltà emerse nel predisporre un'ipotesi di bilancio per l'esercizio 2015. In occasione dell'incontro che si è tenuto presso la sede della Sezione, le amministrazioni hanno evidenziato l'evoluzione del quadro finanziario in conseguenza dei diversi interventi normativi, mettendo in luce una situazione tale da non consentire il corretto svolgimento delle funzioni istituzionali ad esse assegnate dall'ordinamento statale e regionale.

Nel corso del citato incontro la Sezione ha preso visione dei dati finanziari prodotti dall'UPI Toscana in relazione ai risultati dell'esercizio 2014 che, pur essendo basati su elementi di pre-consuntivo, evidenziavano una situazione di difficoltà. Contestualmente sono state consegnate alla Sezione anche le stime relative al bilancio di previsione 2015 da cui si è potuto dedurre un progressivo peggioramento principalmente connesso agli

ulteriori tagli statali e all'applicazione delle sanzioni relative al mancato rispetto del patto di stabilità 2014. Di questo risultavano interessate 4 amministrazioni.

I rappresentanti di alcuni enti, nel corso dell'incontro, hanno manifestato anche la possibilità di dichiarare lo stato di dissesto, vista l'incompatibilità dei bilanci provinciali con i nuovi tagli di risorse disposti dalla legge di stabilità 2015.

Quanto rappresentato dagli enti evidenziava una situazione finanziaria sostanzialmente diversa da quella emersa dai controlli della Sezione e confermata dagli esiti del controllo monitoraggio sul rendiconto 2013, meritevole di uno specifico approfondimento anche al fine di darne evidenza ai diversi soggetti interessati al processo di riordino dei livelli di governo intermedio.

Per le ragioni appena espresse, la Sezione ha deciso di predisporre uno specifico questionario, da inviare a tutte le amministrazioni provinciali fatta eccezione per la Città metropolitana di Firenze, per acquisire informazioni finanziarie relative alle risultanze dell'esercizio 2014 e alle prospettive per la predisposizione del bilancio 2015.

A tale richiesta tutte le amministrazioni hanno risposto provvedendo alla compilazione di detto questionario, che è stato rinviato alla Sezione nel corso del mese di luglio 2015.

L'analisi che segue rappresenta i principali fenomeni desunti da quanto indicato dagli enti e tiene conto di quanto disposto con il d.l. n. 78/2015 (non in vigore al momento della predisposizione del questionario) e dell'impatto che le disposizioni in esso contenute hanno avuto sugli equilibri di bilancio delle province.

### **3.1 - La situazione finanziaria nell'esercizio 2014 e le prospettive per gli esercizi successivi**

Le risultanze del rendiconto 2014, fornite dalle province con il questionario hanno permesso di conoscere l'ammontare degli accertamenti e degli impegni assunti da tali enti nel corso dell'esercizio.

Tutti gli enti hanno conseguito un risultato di gestione positivo, ad eccezione delle province di Arezzo e Massa Carrara. In entrambi i casi, gli enti hanno assicurato il

finanziamento dell'eccedenza di spesa rispetto alle relative entrate mediante l'applicazione dell'avanzo di amministrazione.

**Tab. 66.** (valori in euro)

<b>Le province toscane: il risultato della gestione. Anno 2014</b>				
<b>Provincia</b>	<b>Entrate (accertamenti)</b>	<b>Uscite (impegni)</b>	<b>Risultato della gestione competenza</b>	<b>Risultato della gestione accertato dall'ente</b>
Arezzo	74.481.576	80.447.484	-5.965.908	3.619.350
Grosseto	68.561.049	61.906.825	6.654.224	12.398.351
Livorno	62.790.641	58.861.349	3.929.292	14.519.091
Lucca	108.736.490	103.075.160	5.661.330	7.162.206
Massa Carrara	47.914.161	49.703.244	-1.789.083	1.369.398
Pisa	92.721.126	91.806.126	915.000	915.001
Pistoia	60.606.828	59.753.646	853.182	2.852.194
Prato	48.354.596	44.850.683	3.503.913	5.565.648
Siena	74.867.837	74.596.832	271.005	2.225.925
<b>Totale</b>	<b>639.034.303</b>	<b>625.001.348</b>	<b>14.032.955</b>	<b>50.627.165</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari compilati dalle province a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 4412 del 2/7/2015.

Dal confronto dei saldi di gestione degli esercizi 2013 e 2014 si evidenzia un miglioramento del valore aggregato che passa da un saldo negativo di 2,4 milioni nel 2013 (come indicato nella tabella n. 64) a un positivo di 14 milioni nel 2014. Anche raffrontando i risultati d'esercizio delle singole amministrazioni provinciali, si evidenzia un miglioramento del risultato di gestione per 7 province su 9.

Analizzando poi il dato riferito al risultato di amministrazione, emerge una situazione analoga a quella relativa al saldo della gestione di competenza, con un

miglioramento sia del dato aggregato che dei saldi ottenuti dalle singole amministrazioni, con la sola eccezione delle province di Arezzo e Livorno.

**Tab. 67.**

(valori in euro)

<b>Evoluzione del risultato di amministrazione. Confronto 2013-2014</b>		
<b>Provincia</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Arezzo	11.679.844	8.076.950
Grosseto	20.326.577	39.228.512
Livorno	33.968.070	33.686.933
Lucca	2.032.734	13.687.036
Massa Carrara	4.084.665	4.346.789
Pisa	6.030.000	14.195.000
Pistoia	4.247.271	8.630.376
Prato	22.317.276	29.991.623
Siena	3.311.799	5.950.583
<b>Totale</b>	<b>107.998.235</b>	<b>157.793.803</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005 (per il 2013) e su dati desunti dai questionari compilati dalle province a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 4412 del 2/7/2015 (per il 2014).

Le risultanze appena rappresentate sono in apparente contrasto con quanto rappresentato dalle amministrazioni in merito alla tenuta dei saldi finanziari. Nell'incontro che si è tenuto presso la Sezione sono state evidenziate, come detto, gravi difficoltà per gli enti nella definizione degli equilibri di bilancio per gli esercizi 2015-2017 in conseguenza di un consistente peggioramento delle risorse a disposizione già avvenuto nell'esercizio 2014.

Con riferimento alla situazione di parte corrente, gli elementi sintetici raccolti hanno permesso di evidenziare che l'ammontare delle entrate correnti accertate nell'esercizio 2014 si attesta a 556.770.741 euro a fronte di impegni per spesa corrente pari a 485.180.589 euro e per rimborso di prestiti pari a 32.518.811 euro. Ne consegue un risultato della gestione corrente "pura", per il complesso delle nove province, pari a 39.071.342 euro. Considerando poi le specifiche destinazioni di risorse correnti alla parte investimenti definite dagli enti nell'ambito della propria autonomia di bilancio, il risultato della gestione corrente si ridefinisce complessivamente in 37.725.022 euro.

**Tab. 68.**

(valori in euro)

Il risultato di gestione corrente. Anno 2014					
Provincia	Entrate correnti (titolo I e III)	Spese correnti (titolo I)	Spese rimborso prestiti (titolo III)	Risultato della gestione corrente	Risultato della gestione corrente accertato dall'ente
Arezzo	60.677.033	60.592.313	4.154.918	-4.070.199	3.152.311
Grosseto	60.876.874	50.471.023	1.394.158	9.011.693	10.683.677
Livorno	79.687.974	56.355.388	864.898	22.467.688	16.120.652
Lucca	75.083.352	69.500.706	5.511.838	70.808	1.049.138
Massa Carrara	37.507.917	35.110.851	2.786.924	-389.858	1.245.130
Pisa	82.915.708	70.054.625	10.665.856	2.195.228	-525.900
Pistoia	54.293.756	48.409.577	3.165.406	2.718.774	2.712.106
Prato	43.245.604	34.965.708	1.705.343	6.574.553	1.137.458
Siena	62.482.522	59.720.398	2.269.470	492.655	2.150.450
<b>Totale</b>	<b>556.770.741</b>	<b>485.180.589</b>	<b>32.518.811</b>	<b>39.071.342</b>	<b>37.725.022</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari compilati dalle province a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 4412 del 2/7/2015.

Nei casi in cui è stato conseguito un risultato della gestione corrente negativo (Arezzo e Massa Carrara) gli enti hanno comunque proceduto al finanziamento dell'eccedenza di spesa rispetto alle risorse correnti con l'applicazione dell'avanzo di amministrazione.

Con riferimento, invece, al risultato di gestione negativo conseguito dalla provincia di Pisa, va precisato che l'ente ha destinato oltre 2 milioni di risorse afferenti la parte corrente al finanziamento di investimenti.

Dal confronto dei saldi relativi alla gestione corrente conseguiti negli anni 2013 e 2014, si evidenzia un miglioramento del valore aggregato, che passa da 22,8 milioni nel 2013 (come risulta dalla tabella n. 60) a 39 milioni nel 2014, al netto di eventuali entrate correnti destinate alla parte investimenti e dell'eventuale applicazione dell'avanzo alla parte corrente.

Tale dato risulta comunque di difficile lettura anche alla luce del diverso andamento del saldo di gestione corrente ottenuto considerando l'applicazione dell'avanzo di amministrazione degli esercizi precedenti, i cui dati sono riportati nella tabella seguente. Infatti, confrontando gli esercizi 2013 e 2014, l'analisi di tale aggregato evidenzia un miglioramento con riferimento sia al valore complessivo, che passa da 28,4 milioni a 37,7 milioni, sia considerando il risultato conseguito singolarmente dalle province. Infatti, 7 province su 9 registrano un miglioramento del saldo della gestione corrente.

Tab. 69.

(valori in euro)

Il risultato della gestione corrente come desunto dagli equilibri di bilancio. Confronto 2013-2014		
Ente	2013	2014
Arezzo	4.962.329	3.152.311
Grosseto	3.833.582	10.683.677
Livorno	10.223.787	16.120.652
Lucca	548.128	1.049.138
Massa Carrara	1.120.647	1.245.130
Pisa	5.820.000	-525.900
Pistoia	1.283.836	2.712.106
Prato	49.781	1.137.458
Siena	604.301	2.150.450
<b>Totale</b>	<b>28.446.391</b>	<b>37.725.022</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005 (per il 2013) e su dati desunti dai questionari compilati dalle province a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 4412 del 2/7/2015 (per il 2014).

Sempre con riferimento al rendiconto 2014, in ordine alle risultanze della gestione investimenti di seguito sintetizzate, si può rilevare che tutti gli enti hanno conseguito un risultato “puro” negativo e hanno proceduto al finanziamento di una quota parte delle spese di investimento con risorse di parte corrente e con l’applicazione dell’avanzo di amministrazione. Soltanto nel caso della provincia di Livorno ciò non ha consentito di ottenere un risultato positivo. La gestione si è chiusa, infatti, con un saldo negativo di 1,6 milioni.

Tab. 70.

(valori in euro)

Il risultato della gestione investimenti. Anno 2014				
Provincia	Entrate	Spese	Risultato della gestione investimenti “puro”	Risultato della gestione investimenti accertato dall’ente
	(titoli IV e V)	(titolo II)		
Arezzo	8.977.090	10.872.799	-1.895.709	467.039
Grosseto	2.770.412	5.127.882	-2.357.470	1.714.674
Livorno	2.226.781	5.009.940	-2.783.160	-1.601.561
Lucca	28.465.442	16.239.733	12.225.709	6.113.068
Massa Carrara	7.421.945	8.821.169	-1.399.224	124.268
Pisa	4.855.009	6.135.236	-1.280.228	1.440.901
Pistoia	2.160.271	4.025.863	-1.865.592	140.089

Prato	3.125.691	6.196.331	-3.070.640	4.428.190
Siena	7.980.271	8.201.921	-221.650	75.475
<b>Totale</b>	<b>67.982.912</b>	<b>70.630.875</b>	<b>-2.647.964</b>	<b>12.902.143</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari compilati dalle province a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 4412 del 2/7/2015.

Al di là della sostanziale tenuta degli equilibri della parte investimenti, l'elemento più evidente che appare dai dati è una significativa contrazione delle spese per investimento che passano da 95,4 milioni, come risulta dai dati riportati nella tabella n. 62 riferita all'anno 2013, a 70,6 milioni nel 2014.

Il saldo della gestione investimenti, al netto dell'eventuale applicazione dell'avanzo, registra un miglioramento tra il 2013 ed il 2014, anche se resta di importo negativo, passando da -25,3 milioni nel 2013 a -2,6 milioni nel 2014. Anche considerando il dato comprensivo dell'avanzo applicato, il saldo migliora nei due anni in esame, passando da 5,1 milioni a 12,9 milioni. Tale risultato non può comunque essere considerato di per sé positivo, poiché la sua realizzazione è legata, come detto, ad una contrazione della spesa di investimento.

Dall'analisi fin qui svolta sui tre aggregati principali del bilancio provinciale (gestione complessiva, gestione corrente e gestione investimenti) non si evince, come già detto, il significativo peggioramento segnalato dalle amministrazioni provinciali.

Anche gli accertamenti e gli impegni complessivi, pur evidenziando una contrazione quantitativa, registrano un andamento omogeneo negli anni che non influisce in modo significativo sugli equilibri di bilancio corrente e capitale e sul risultato complessivo della gestione.

La lettura che è stata finora proposta, poiché legata a dati di sintesi delle gestioni finanziarie, non consente di dare evidenza ai fatti gestionali che hanno condotto alle risultanze rappresentate nei rendiconti di gestione, fornendo quindi un quadro parziale dell'evoluzione degli equilibri finanziari degli enti.

La Sezione, pertanto, ha cercato di valutare l'impatto dei tagli di risorse disposti dalla normativa statale attraverso un'analisi delle entrate correnti affluite ai bilanci

delle amministrazioni provinciali. Di seguito si riporta l'andamento di tali aggregati per il periodo 2011-2014.

**Tab. 71.** (valori in euro)

<b>Gli accertamenti delle entrate correnti. Andamento 2011-2014</b>				
<b>Provincia</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Arezzo	80.970.282	85.389.809	65.038.699	60.677.033
Grosseto	71.821.430	66.440.631	63.365.832	60.876.874
Livorno	62.112.607	60.704.084	68.163.771	79.687.974
Lucca	81.469.581	79.916.505	77.101.855	75.083.352
Massa Carrara	45.621.762	48.488.237	39.160.811	37.507.917
Pisa	94.365.672	91.804.298	101.216.189	82.915.708
Pistoia	60.756.807	62.117.025	63.633.626	54.293.756
Prato	60.845.887	44.551.442	42.242.685	43.245.604
Siena	87.375.824	77.047.259	67.575.158	62.482.522
<b>Totale</b>	<b>645.339.852</b>	<b>616.459.290</b>	<b>587.498.626</b>	<b>556.770.741</b>

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005 (per il 2013 e anni precedenti) e su dati desunti dai questionari compilati dalle province a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 4412 del 2/7/2015 (per il 2014).

L'analisi di tali dati permette di rilevare una contrazione delle risorse correnti affluite al bilancio del comparto provinciale. Le entrate di parte corrente accertate nel 2011 erano pari a 645 milioni. Nel 2014 tali risorse si sono attestate a 556 milioni, con una riduzione percentuale del 13,72.

La diminuzione non appare tuttavia imputabile soltanto alla riduzione degli accertamenti relativi al titolo II di entrata (trasferimenti di risorse di natura corrente) che, nel periodo considerato, è di 37,5 milioni.

I dati disaggregati per singole province evidenziano dinamiche diverse nelle varie realtà in relazione all'andamento di tale tipologia di entrata. Su tale dinamica influiscono direttamente le entrate relative alle funzioni trasferite dalla regione, la diversa contabilizzazione dal 2012 della compartecipazione IRPEF e l'inserimento in bilancio di poste straordinarie.

**Tab. 72.** (valori in euro)

<b>Entrate da trasferimenti correnti dello Stato, della Regione, dell'Unione europea e da altri soggetti del settore pubblico. Andamento 2011-2014</b>				
<b>Provincia</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>

Arezzo	36.621.824	43.677.523	30.013.947	27.662.024
Grosseto	33.921.293	30.553.645	28.026.675	25.066.585
Livorno	27.575.665	29.000.554	34.659.856	45.110.416
Lucca	35.350.198	35.228.296	33.580.729	33.441.355
Massa Carrara	21.595.308	26.033.987	17.524.145	16.973.872
Pisa	36.427.447	34.723.071	41.117.479	31.650.306
Pistoia	27.323.295	24.597.030	27.103.118	22.579.527
Prato	33.417.160	19.434.779	16.931.075	16.829.761
Siena	41.069.262	39.457.400	39.287.685	36.445.521
<b>Totale</b>	<b>293.301.451</b>	<b>282.706.284</b>	<b>268.244.709</b>	<b>255.759.367</b>

Fonte: Corte dei conti su dati di rendiconto desunti dal sistema informativo SIRTEL.

Analizzando il dettaglio delle categorie del titolo II di entrata e soffermandosi sull'andamento degli accertamenti della categoria I (contributi e trasferimenti correnti dallo Stato) si può rilevare un aumento delle risorse accertate che apparentemente contrasta con i tagli disposti dalla normativa statale nel tempo.

Tab. 73.

(valori in euro)

Trasferimenti correnti dello Stato (cat. 01 titolo 02). Andamento 2011-2014				
Provincia	2011	2012	2013	2014
Arezzo	4.660.089	7.541.284	1.627.139	385.000
Grosseto	4.366.361	1.227.923	630.756	254.049
Livorno	2.686.199	1.992.012	2.003.557	11.430.956
Lucca	817.577	1.583.502	730.338	3.738.922
Massa Carrara	541.026	2.577.254	964.517	208.413
Pisa	1.403.381	1.801.992	6.650.514	1.841.310
Pistoia	151.980	1.167.493	469.073	483.848
Prato	53.796	1.435.087	221.339	228.209
Siena	4.327.435	1.524.536	1.640.323	2.909.826
<b>Totale</b>	<b>19.007.843</b>	<b>20.851.083</b>	<b>14.937.555</b>	<b>21.480.534</b>

Fonte: Corte dei conti su dati di rendiconto desunti dal sistema informativo SIRTEL.

Gli accertamenti della categoria “contributi e trasferimenti correnti dallo Stato” passano, a livello di comparto, da 19 milioni a 21 milioni. Tale fenomeno, in controtendenza con i citati interventi legislativi, deve essere letto alla luce dell’inserimento in bilancio di trasferimenti statali a carattere “straordinario” che alcuni enti, nell’attuale contesto di riduzione delle risorse ordinarie, hanno richiesto ai competenti ministeri. È questo il caso della reiscrizione dei residui perenti e dei trasferimenti relativi ad oneri pregressi per “risorse sostitutive del personale”.

L'andamento delle risorse accertate dalle province deve essere valutato anche alla luce delle modalità con cui il taglio è stato disposto dalla normativa, nonché delle modalità con cui lo stesso è stato registrato nel bilancio dai singoli enti.

Su tale ultimo aspetto non possono essere espresse valutazioni specifiche stante le diverse metodologie di contabilizzazione adottate dagli enti.

Dai dati fin qui esposti non emerge, quindi, in modo chiaro l'ammontare e l'impatto, sul bilancio degli enti, che i tagli introdotti sul comparto provinciale hanno avuto nel corso degli anni e non trova evidenza il peggioramento del quadro finanziario lamentato dalle amministrazioni.

Al fine di consentire la valutazione dell'ammontare delle riduzioni di risorse che hanno interessato i bilanci degli enti e dei risparmi che le amministrazioni hanno dovuto realizzare per il successivo riversamento allo Stato, fenomeno questo che ha caratterizzato gli ultimi esercizi finanziari, si riporta di seguito il dettaglio delle riduzioni di entrata, così come comunicate dalle singole amministrazioni.

Dalla tabella sotto riportata si evince che, a seguito dell'entrata in vigore del d.l. n. 95/2012 (art. 16, comma 7), le risorse per il comparto provinciale si sono ridotte di 34,8 milioni nel 2012 e di 68 milioni dal 2013.

**Tab. 74.** (valori in euro)

<b>Tagli disposti con il decreto legge n. 95/2012</b>				
<b>Provincia</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
Arezzo	4.366.167	8.732.338	8.732.338	9.096.180
Grosseto	3.930.965	6.214.955	6.266.195	nd
Livorno	4.148.907	7.514.003	7.575.953	7.891.000
Lucca	1.930.291	6.621.378	6.726.695	7.175.868
Massa carrara	2.628.421	4.879.473	4.919.702	5.124.690
Pisa	5.343.349	12.579.231	12.682.941	13.211.397
Pistoia	3.420.193	4.703.399	4.742.177	4.939.768
Prato	3.151.010	6.329.219	6.381.401	6.647.293
Siena	5.962.038	10.475.543	10.475.543	10.915.623
<b>Totale</b>	<b>34.881.341</b>	<b>68.049.539</b>	<b>68.502.945</b>	<b>65.001.819</b>

Fonte: dati desunti dai questionari compilati dalle province a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 4412 del 2/7/2015.

Le riduzioni sopra riportate, per ogni esercizio, vanno intese non come taglio da operare sul singolo esercizio ma come un taglio cumulativo, ovvero comprensivo delle riduzioni dell'anno precedente.

La diminuzione di risorse, disposta a livello di comparto nella misura di 500 milioni nel 2012, 1.200 milioni per il 2013 e 2014 e 1.250 milioni a decorrere dall'anno 2015, in questo caso è avvenuta riducendo il fondo sperimentale di riequilibrio e il fondo perequativo. L'art. 16, comma 7, del d.l. n. 95/2012, ha previsto che, qualora tali fondi risultino incapienti rispetto alla riduzione di risorse ripartita su ogni singola amministrazione provinciale, "l'Agenzia delle entrate provvede al recupero delle predette somme nei confronti delle Province interessate a valere sui versamenti dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore [...]".

Il d.l. n. 66/2014 ha previsto poi nuovi obblighi per le amministrazioni provinciali che, in termini di comparto, sono state chiamate ad assicurare un contributo alla finanza pubblica per 444,5 milioni nel 2014, 576,7 milioni per il 2015 e 585,7 milioni per ciascuno degli esercizi 2016, 2017 e 2018.

I risparmi che le amministrazioni devono conseguire riguardano le seguenti tipologie di spesa:

- acquisizione di beni e servizi (art. 8);
- incarichi di consulenza, studio e ricerca e per contratti di collaborazione coordinata e continuativa (art. 14);
- spese per autovetture (art. 15);
- costi della politica (art. 19).

Di seguito si riporta l'ammontare dei risparmi di spesa che le singole amministrazioni provinciali toscane hanno dovuto realizzare negli esercizi 2014 e 2015 e quelli di cui i bilanci degli esercizi futuri dovranno tener conto. Tali risparmi devono essere riversati dalle amministrazioni al bilancio dello Stato.

**Tab. 75.**

(valori in euro)

<b>Tagli disposti con il decreto legge n. 66/2014</b>				
<b>Provincia</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Arezzo	3.239.227	4.113.573	3.181.388	4.181.388
Grosseto	2.575.208	3.540.260	3.598.121	3.598.121
Livorno	3.198.396	4.758.797	4.758.797	4.758.797
Lucca	2.962.633	4.644.206	5.170.843	5.170.843
Massa Carrara	1.982.638	2.371.079	2.372.399	2.372.364
Pisa	4.572.242	5.839.152	5.945.398	5.945.398
Pistoia	2.164.596	2.657.783	2.758.014	2.758.014
Prato	2.264.831	2.690.987	2.690.987	2.690.987
Siena	3.958.695	5.212.254	5.212.254	5.212.254
<b>Totale</b>	<b>26.918.466</b>	<b>35.828.092</b>	<b>35.688.201</b>	<b>36.688.166</b>

Fonte: dati desunti dai questionari compilati dalle province a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 4412 del 2/7/2015.

L'ultimo intervento normativo di riduzione delle risorse a disposizione dei bilanci provinciali è stato quello disposto dalla legge di stabilità 2015 che, al comma 418, ha previsto che “le province e le città metropolitane concorrono al contenimento della spesa pubblica attraverso una riduzione della spesa corrente di 1.000 milioni di euro per l'anno 2015, di 2.000 milioni di euro per l'anno 2016 e di 3.000 milioni di euro a decorrere dall'anno 2017”.

Il taglio previsto dal comma 418 dunque si caratterizza per il fatto di essere stato identificato dal legislatore come “riduzione della spesa corrente” che ciascun ente deve conseguire secondo quanto disposto con successivo decreto, sulla base anche della differenza tra la spesa storica e i fabbisogni standard.

Anche in questo caso, come già accaduto per l'applicazione del d.l. n. 66/2014, le amministrazioni devono conseguire risparmi di spesa da riversare poi allo Stato.

Di seguito si riporta l'ammontare delle riduzioni di spesa pubblica, disposte dalla l. n. 190/2014, fornite dagli enti nel luglio 2015.

I dati sono frutto delle stime fatte dall'UPI e che dovevano essere approvate in via definitiva con decreto ministeriale.

**Tab. 76.** (valori in euro)

<b>Tagli disposti con la legge n. 190/2014</b>			
<b>Provincia</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Arezzo	6.457.650	12.915.300	19.372.950

Grosseto	7.211.853	14.423.706	21.635.560
Livorno	7.043.000	14.087.767	21.130.767
Lucca	7.790.413	7.790.413	7.790.413
Massa Carrara	2.691.726	5.383.452	8.075.178
Pisa	3.623.448	7.246.895	10.870.343
Pistoia	8.756.973	17.513.946	26.270.919
Prato	6.939.391	13.878.781	20.818.172
Siena	3.525.398	7.050.796	10.576.195
<b>Totale</b>	<b>54.039.851</b>	<b>100.291.057</b>	<b>146.540.496</b>

Fonte: dati desunti dai questionari compilati dalle province a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 4412 del 2/7/2015.

Le riduzioni sopra evidenziate risultano comunque coerenti con quanto indicato poi nella tabella n. 2, relativa alla quantificazione, per singolo ente, della riduzione di spesa corrente da conseguire nel 2015, allegata al d.l. n. 78/2015 approvato a giugno 2015.

Dalle informazioni sin qui riportate risulta evidente l'importanza degli interventi del legislatore in termini di riduzione delle risorse a disposizione delle province mentre, come già accennato, non risulta evidente l'impatto che tali riduzioni hanno avuto sul bilancio di competenza degli enti.

Questa mancata evidenza può essere ricondotta:

- alle diverse modalità individuate dal legislatore per l'applicazione della riduzione delle risorse disponibili: nel caso del d.l. n. 95/2012 era prevista, in prima istanza, una riduzione dei trasferimenti fino all'azzeramento del fondo sperimentale e del fondo perequativo e, in seguito, per l'eventuale parte residua, un trattenimento di risorse a valere sull'imposta relativa alle assicurazioni RCA; nel caso, invece, del d.l. n. 66/2014 e della legge di stabilità 2015 è stato previsto un contenimento della spesa corrente e un conseguente riversamento di risorse allo Stato;
- alle diverse modalità seguite dagli enti per la contabilizzazione delle riduzioni di risorse;
- alla diversa contabilizzazione, su espressa indicazione del legislatore, nei bilanci degli enti, di risorse (come per esempio la compartecipazione IRPEF) che in termini quantitativi sono rilevanti e che possono determinare una diversa rappresentazione degli equilibri di bilancio;

- all'inserimento in bilancio di risorse derivate a carattere straordinario che gli enti hanno iscritto a seguito dell'attivazione di procedure di recupero nei confronti dello Stato;
- all'inserimento nella parte spesa, a fronte dei risparmi derivanti dagli interventi di contenimento indicati dal legislatore, degli impegni per il successivo riversamento di detti risparmi nelle casse dello Stato;
- all'applicazione di avanzi di amministrazione, in buona misura vincolati per la realizzazione di interventi il cui finanziamento era già stato disposto dall'amministrazione.

Quanto appena espresso conferma in qualche modo la scarsa leggibilità dei risultati di amministrazione e, probabilmente, è l'origine della mancata emersione di situazioni patologiche negli esiti del controllo della Sezione.

Il sorgere di difficoltà nel mantenimento degli equilibri di bilancio, in conseguenza del processo di riordino delle province, che, come detto, non risulta evidente dalla rappresentazione degli equilibri di bilancio degli esercizi 2013 e 2014, è probabilmente riscontrabile nei flussi di cassa effettivi che si sono realizzati nel corso dei diversi esercizi. Tali elementi non possono essere valutati poiché, al momento, non sono a disposizione della Sezione.

Per completare il quadro entro cui le amministrazioni provinciali si sono mosse va ricordato che la Regione Toscana, in attuazione della legge n. 56/2014, ha approvato la legge regionale n. 22 del 3 marzo 2015 che disciplina il passaggio di funzioni dalle province agli altri livelli di governo decentrato (regione e comuni), con rafforzamento del ruolo del nuovo ente Città Metropolitana e l'individuazione delle funzioni affidate all'esercizio associato mediante convenzione tra comuni.

La normativa regionale indica le funzioni oggetto di trasferimento e le modalità di subentro dell'ente destinatario di tali funzioni nella titolarità sia del personale che dei beni materiali e strumentali; la legge regionale n. 22/2015 ha subordinato però tale effettivo passaggio e l'entità dei beni da trasferire alla stipula di appositi accordi fra gli

enti, alimentando l'incertezza degli enti stessi rispetto all'organizzazione delle funzioni oggetto di trasferimento. Tali accordi sono stati successivamente perfezionati nel corso del 2015, come verrà esplicitato meglio di seguito.

Il quadro appena sintetizzato, caratterizzato da un intervento centrale di riduzione drastica delle risorse provinciali e dall'incertezza relativa al quadro normativo di riferimento, in costante evoluzione, ha, come già riferito, indotto le amministrazioni provinciali a segnalare la situazione di particolare criticità a questa Sezione e alle istituzioni rappresentative dei livelli di governo intermedio.

Nel corso del citato incontro della Sezione con i rappresentanti delle province e i vertici dell'UPI regionale, avvenuto ad aprile 2015, era emersa l'impossibilità per talune amministrazioni di predisporre un'ipotesi di bilancio in equilibrio per l'esercizio 2015 e, per queste, di garantire lo svolgimento delle funzioni istituzionali assegnate all'amministrazione.

Le problematiche rilevate a livello toscano sono poi state sollevate da gran parte delle province italiane interessando così più realtà regionali. Ciò ha probabilmente indotto il legislatore ad una ulteriore riflessione in merito alle difficoltà emerse nell'intero comparto, scaturita poi nel "decreto enti locali" (d.l. n. 78/2015, convertito con modificazioni dalla l. n. 125 del 6 agosto 2015) che prevede una serie di interventi orientati ad alleggerire la situazione finanziaria delle province.

In particolare, il d.l. n. 78/2015 prevede specifiche disposizioni concernenti il patto di stabilità interno, con riferimento alla possibilità, consentita alle province e alle città metropolitane per il solo esercizio 2015, di beneficiare di una riduzione delle sanzioni devianti dal mancato rispetto del patto di stabilità interno di cui all'art. 31 della l. n. 183/2011, nonché di procedere ad assunzioni di personale, entro limiti definiti, anche in caso di mancato rispetto del patto per l'anno 2014.

Le medesime sanzioni sono state ulteriormente ridotte, ad opera dell'art. 1, comma 164, della successiva l. n. 107/2015, di un importo pari alla spesa sostenuta nel corso dell'anno 2014 per l'edilizia scolastica.

Lo stesso d.l. n. 78/2015, oltre a definire gli obiettivi di riduzione della spesa corrente che ciascuna provincia e città metropolitana deve conseguire nello stesso anno, ai sensi dell'art. 1, comma 418, della legge di stabilità 2015, consente la predisposizione del solo bilancio di previsione 2015 e la possibilità di applicare, già in sede di predisposizione dello stesso, l'avanzo "destinato", ovvero la componente del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente destinata agli investimenti.

Vengono altresì previste specifiche disposizioni in materia di riorganizzazione del personale appartenente ai corpi ed ai servizi di polizia provinciale, che transita nei ruoli degli enti locali per lo svolgimento delle funzioni di polizia municipale, nonché in materia di gestione dei servizi per l'impiego e delle politiche attive del lavoro. Quest'ultima funzione viene assorbita dalle regioni e viene sostenuta da un finanziamento congiunto statale e regionale.

Infine, il citato d.l. n. 78/2015 prevede un ulteriore contributo per le province in materia di servizi sociali e consente alle stesse di realizzare operazioni di rinegoziazione di mutui e di utilizzare i relativi proventi senza vincolo di destinazione.

Quanto disposto dal d.l. n. 78/2015 ha definito un quadro più preciso entro il quale le amministrazioni provinciali devono operare per l'esercizio 2015 e, al tempo stesso, ha introdotto alcuni interventi volti ad alleggerire il ridimensionamento di risorse imposto dalla legge di stabilità 2015 che, unitamente alle sanzioni per il mancato rispetto del patto di stabilità 2014, rendeva difficoltosa l'approvazione dei bilanci 2015 in equilibrio.

Anche l'iter del riordino delle funzioni delle province è contemplato dal d.l. n. 78/2015 che all'art. 7, comma 9-quinquies, individua la data del 31 ottobre 2015 quale termine ultimo, per le regioni, per dare compiuta attuazione a tale processo, pena l'accollo delle relative spese da rifondere alle province.

La Regione Toscana, nel rispetto di tale termine, ha emanato una nuova norma ad integrazione e modifica della precedente l.r. n. 22/2015. La legge regionale n. 70 del 30 ottobre 2015 individua gli aspetti di dettaglio del passaggio di funzioni, definisce il contingente di personale da trasferire nell'ambito delle funzioni di supporto e la decorrenza delle procedure di mobilità (1 gennaio 2016), con contestuale acquisizione dei

beni e delle risorse strumentali delle province mediante le risorse finanziarie specificamente destinate. La l.r. n. 70/2015 procede altresì ad ampliare le funzioni oggetto di trasferimento alla Regione includendovi ulteriori funzioni in materia ambientale. Le funzioni in materia di turismo vengono invece assegnate ai comuni capoluogo di provincia, mentre la forestazione viene assegnata ad un'unione di comuni per ciascuna provincia.

La Regione toscana è successivamente intervenuta, con la legge regionale n. 9 del 5 febbraio 2016, per modificare ed integrare la citata l.r. 22/2015 al fine di completare il processo di riordino delle funzioni delle province e della Città Metropolitana di Firenze.

Tale norma dispone, tra l'altro, la semplificazione delle procedure di stipula degli accordi per la successione della Regione nelle funzioni trasferite, nonché le modalità di subentro nei rapporti attivi e passivi in corso nelle materie trasferite (agricoltura, caccia e pesca, orientamento e formazione professionale, ambiente, energia, difesa del suolo).

Con riferimento alla gestione del personale, la l.r. n. 9/2016 definisce il termine del 31 dicembre 2016 quale limite temporale per l'utilizzo, da parte delle amministrazioni provinciali e della Città Metropolitana, del personale già trasferito alla Regione a inizio 2016, rimasto in avvalimento presso gli enti di provenienza per l'organizzazione dei servizi e delle funzioni che restano loro assegnati. La l.r. n. 9/2016 detta altresì specifiche disposizioni per assicurare, nella fase di passaggio istituzionale, la continuità amministrativa di alcune funzioni strategiche, quali i servizi per l'impiego e la viabilità.

Le amministrazioni provinciali hanno dovuto procedere all'approvazione del bilancio preventivo 2015 in un contesto normativo dinamico ed in pieno riordino delle proprie funzioni, associato alla forte riduzione della capacità finanziaria disposta dai vari interventi legislativi.

Il termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2015 da parte delle città metropolitane e delle province è stato differito per due volte con appositi decreti del Ministro dell'interno, il primo del 13 maggio 2015, che ha differito il termine al 30 luglio 2015, ed il secondo del 30 luglio 2015 che ha ulteriormente spostato tale termine al 30 settembre, autorizzando gli enti all'esercizio provvisorio.

Il termine di approvazione del bilancio 2015, anche se fissato al 30 settembre, non risulta comunque rispettato da alcune province (Grosseto, Pistoia, Prato e Siena) che hanno approvato il bilancio di previsione nel mese di ottobre.

I bilanci di previsione 2015 delle province toscane, ad eccezione di quello della provincia di Pisa approvato a dicembre 2014, tengono conto dell'esito dell'operazione di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi effettuata successivamente all'approvazione del consuntivo 2014 secondo quanto previsto dal d.lgs. n. 118/2011. Tale operazione, tesa ad adeguare lo stock dei residui esistente al nuovo principio contabile della competenza finanziaria potenziata, ha comportato, da parte degli enti:

- la determinazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata del bilancio 2015 per un importo pari alla differenza tra i residui passivi e quelli attivi reimputati;
- la conseguente rideterminazione del risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015, applicabile al bilancio di previsione 2015;
- la determinazione delle quote vincolate, accantonate e destinate nel risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015.

Le relazioni dei responsabili dei servizi finanziari e le note integrative ai bilanci di previsione 2015 delle nove amministrazioni provinciali della Toscana evidenziano, in maniera pressoché concorde, la difficoltà con la quale è stato possibile raggiungere il pareggio di bilancio e salvaguardare gli equilibri, garantiti o ricostituiti solo mediante utilizzo dell'avanzo di amministrazione formalmente accertato al 1 gennaio 2015, applicato da cinque province sin dalla previsione iniziale, anche con riferimento alla parte “destinata ad investimenti”.

I bilanci delle province toscane danno evidenza altresì delle ulteriori azioni che tali enti hanno intrapreso per conseguire l'equilibrio di bilancio alla data di rispettiva approvazione.

In alcuni casi le azioni adottate sono comuni a tutte le nove province esaminate e consistono in:

- riduzione generalizzata delle spese correnti, in particolar modo di quelle soggette alle limitazioni o ai divieti previsti dal d.l. n. 78/2010, dal d.l. 66/2014 e dalla legge di stabilità 2015: incarichi, consulenze, missioni, spese di rappresentanza, formazione, autovetture, ecc.;
- adeguamento delle tariffe e delle aliquote sui tributi di competenza;
- interventi di ristrutturazione del debito con particolare riferimento alla rinegoziazione dei mutui contratti con la Cassa depositi e prestiti;
- riduzione o azzeramento della sanzione pecuniaria connessa al mancato rispetto del patto di stabilità 2014, introdotto dall'art. 1, comma 164, della l. 107/2015 in relazione alle spese sostenute per edilizia scolastica;
- contenimento della spesa del personale;
- incremento delle alienazioni di beni immobili e di quote di capitale possedute in società partecipate.

Alcune misure di riequilibrio sono state invece adottate dai singoli enti sulla scorta delle specifiche esigenze e valutazioni effettuate sulle poste da iscrivere nel bilancio di previsione 2015.

L'esame di tali complessive azioni ha evidenziato aspetti critici legati, per lo più, al carattere di incertezza di alcune poste iscritte in entrata per garantire l'equilibrio iniziale del bilancio. Si fa riferimento, in particolare, all'inserimento tra le previsioni di entrata di rimborsi della regione o del ministero per i quali appare dubbia l'effettiva spettanza o la quantificazione effettuata in sede previsionale.

In un caso, inoltre, nella delibera di approvazione e nel parere dell'organo di revisione, si evidenzia l'inserimento di stanziamenti di spesa non sufficienti a coprire l'effettivo fabbisogno stimato per le funzioni fondamentali dell'ente (viabilità ed edilizia scolastica). Si è rilevato inoltre che un'amministrazione ha approvato il bilancio di previsione con un disavanzo della gestione di competenza, in parte capitale, per l'importo pari al disavanzo tecnico generato a seguito del riaccertamento straordinario dei residui.

Un bilancio di previsione è stato approvato dal consiglio provinciale in presenza del parere sfavorevole dell'assemblea dei sindaci, espresso sulla scorta di quanto attestato dal responsabile dei servizi finanziari sul mancato rispetto degli equilibri per gli anni 2016 e 2017 e sul mancato rispetto del patto di stabilità 2015.

Un'altra diffusa criticità è la mancata evidenza, nei bilanci di previsione 2015, dell'avvenuta costituzione dell'accantonamento di risorse in un apposito fondo vincolato, a copertura delle perdite delle società partecipate. Tale adempimento, previsto dall'art. 1, comma 551, della legge di stabilità 2014 (l. n. 147/2013) prevede che le amministrazioni partecipanti in società che hanno conseguito un risultato di esercizio negativo, accantonino, a decorrere dall'anno 2015, un importo proporzionale a tale risultato (con percentuali crescenti dal 2015 al 2017), in relazione alla quota di partecipazione detenuta. Tale importo potrà essere successivamente e progressivamente svincolato e rimesso nella disponibilità degli enti a seguito dell'avvenuto ripiano delle perdite.

Le criticità sopra riportate potranno risultare, al successivo controllo sul rendiconto 2015, riconducibili a situazioni specifiche dell'ente o a elementi contingenti. Tuttavia, la loro lettura d'insieme, operata con gli elementi attualmente a disposizione, può farle ritenere come il sintomo di una sofferenza finanziaria diffusa che può rappresentare, in futuro, un rischio per la tenuta degli equilibri complessivi di tali enti.

Nell'ambito del contesto normativo in precedenza descritto è intervenuta la legge n. 208/2015 (legge di stabilità 2016) che reca, in ordine a province e città metropolitane, ulteriori disposizioni specifiche nonché interventi finanziari mirati ad alleggerire la situazione degli enti destinatari della riforma e a garantire il mantenimento dei servizi essenziali che discendono dalle funzioni fondamentali ad essi assegnate.

Le disposizioni di cui all'art. 1, commi 754-774, della legge di stabilità 2016 prevedono che il processo di riforma delle province si debba concludere entro il 30 giugno 2016 con l'intervento, nelle regioni che non abbiano ancora deliberato e realizzato l'effettivo subentro nelle funzioni provinciali, di un commissario governativo

nominato entro il 31 gennaio 2016 che sovrintenderà alla effettiva realizzazione di tale passaggio.

La citata l. n. 208/2015 prevede specifici interventi finanziari in favore degli enti destinatari della riforma. Tali interventi riguardano in particolare:

- la riduzione del taglio posto a carico delle province dalla legge di stabilità 2015 (2 miliardi di euro per l'anno 2016) mediante attribuzione, a tali enti (comma 754), di un contributo annuale per la spesa corrente inerente la viabilità e l'edilizia scolastica (245 milioni per il 2016);
- l'assegnazione alle province a statuto ordinario, ai fini del mantenimento degli equilibri di parte corrente, di un fondo di 60 milioni finalizzato, per il 66 per cento, a garantire il mantenimento della situazione finanziaria corrente e, per il 34 per cento, alla corresponsione del trattamento economico al personale destinato al trasferimento;
- la possibilità per le regioni (comma 758) di svincolare i trasferimenti attribuiti a province e città metropolitane, confluiti nell'avanzo di amministrazione vincolato del 2015, che tali enti potranno applicare al bilancio di previsione 2016;
- la copertura finanziaria a carico delle regioni degli oneri relativi al personale della polizia provinciale qualora le leggi regionali assegnino a province e città metropolitane la titolarità delle funzioni di vigilanza connesse alle funzioni non fondamentali oggetto di riordino (comma 770).

Le disposizioni sopra descritte hanno di fatto mitigato gli effetti dei precedenti interventi di riduzione delle risorse a disposizione delle province poiché, in parte, hanno “neutralizzato” il prelievo di 2 miliardi previsto per il 2016 dalla legge di stabilità 2015.

La necessità di mitigare i tagli previsti dalla precedente legge di stabilità 2015, era emersa anche nell'ambito del d.l. n. 78/2015 che, oltre a mettere a disposizione maggiori risorse da destinare al comparto provinciale, aveva previsto la possibilità di approvare il solo bilancio annuale 2015 senza il pluriennale 2016-2017. Tale disposizione trova conferma nella legge di stabilità 2016 che ripropone per il 2016 tale possibilità.

La legge di stabilità 2016 fissa ulteriori tappe per la piena attuazione del ricollocamento del personale sovrannumerario, destinando tutti gli spazi assunzionali al riassorbimento dello stesso, così da evitarne il collocamento in disponibilità o la risoluzione del rapporto di lavoro nel biennio successivo.

La tempistica indicata dalla legge di stabilità, che prevede la conclusione del processo di riordino al 30 giugno 2016, risulta disallineata da quella disposta dal d.m. 14 settembre 2015 che prevede la riassegnazione dei dipendenti provinciali dalla Funzione pubblica alle altre amministrazioni entro il 28 febbraio 2016.

Le questioni del riordino delle funzioni e della mobilità del personale sovrannumerario di province e città metropolitane, erano state già affrontate anche dalla Corte dei conti - Sezioni riunite in sede di controllo, nel documento “Le prospettive della finanza pubblica dopo la legge di stabilità” (febbraio 2015).

In tale occasione la Corte da un lato aveva rilevato la teorica capienza, considerando i dati di rendiconto 2013 del comparto provinciale a livello nazionale, delle misure di riduzione della spesa per il personale in esubero (l. n. 190/2014) e per l’eliminazione degli organi istituzionali (l. n. 56/2014); dall’altra, aveva sottolineato come le procedure relative alla mobilità del personale, caratterizzate da un contesto di incertezza con riferimento ai tempi di realizzazione, avrebbero dovuto coordinarsi con le altrettanto lunghe e complesse procedure relative al riordino delle funzioni, in quanto i due processi viaggiano di pari passo.

Tale questione viene ripresa successivamente dalla Sezione delle autonomie nella relazione relativa al riordino delle province di cui alla deliberazione n. 17/2015. Nell’ambito di tale relazione, oltre alle questioni già menzionate, si evidenzia come “ancora più problematico si prefigura il taglio incrementale per il biennio 2016-2017, atteso che una volta riallocate le funzioni e le risorse a queste destinate, le Province si troveranno a dover conseguire i risparmi richiesti su aggregati di spesa più ristretti e soprattutto vincolati alle funzioni fondamentali”.

La Sezione delle autonomie sottolinea al riguardo che, anche considerando gli eventuali benefici derivanti dalle misure adottate per il rientro del pagamento dei

residui perenti iscritti nel bilancio del Ministero dell'interno per le assegnazioni dovute alle province, fenomeno cui si è già accennato in precedenza e che viene quantificato, per il comparto provinciale toscano, in complessivi 38,8 milioni nel 2015, il rischio sulla tenuta dei bilanci delle province permane, in quanto la riassegnazione di tali residui, non avendo carattere strutturale, esaurisce la sua funzione di sostegno al bilancio nell'esercizio in cui si verifica.

La Sezione conclude la relazione, antecedente all'approvazione del d.l. n. 78/2015, sottolineando, in primo luogo, i ritardi e le difficoltà che la riforma sta incontrando nella fase attuativa, l'incertezza nella concreta riallocazione delle funzioni, nonché la mancata attuazione del principio di sussidiarietà nel senso indicato dalla legge (art. 118 Cost.). La relazione evidenzia al riguardo una diffusa tendenza ad un accentramento in capo alle regioni delle funzioni amministrative precedentemente svolte dalle province.

In secondo luogo la relazione evidenzia che all'interno del percorso tracciato dalla l. n. 56/2014 si è inserita in modo non del tutto coerente la legge di stabilità 2015 che, a fronte della necessità di correlazione tra le funzioni fondamentali, le funzioni trasferite, le relative risorse e la conseguente garanzia di copertura finanziaria, ha mantenuto fermi i tagli a carico delle province, senza considerare i ritardi verificatisi nell'attuazione della riforma e la conseguente necessità di ulteriori risorse per le province stesse.

La Sezione delle autonomie, nell'ambito della citata relazione, riteneva necessaria una verifica di compatibilità della situazione determinatasi a seguito della legge di riordino delle province con la sostenibilità finanziaria del contributo richiesto al comparto, unitamente alla eventuale introduzione di misure di flessibilità mirate a superare situazioni di tensione sia nella prospettiva della gestione annuale, sia in quella della programmazione triennale.

Tali problematiche sembrano comunque permanere anche alla luce delle disposizioni introdotte dal d.l. n. 78/2015 e dalla legge di stabilità 2016 sopra trattate.

### **3.2 - Le problematiche riferite al patto di stabilità interno**

Un elemento emerso dai questionari trasmessi alla Sezione, che ha destato preoccupazione per il suo rilievo, è quello relativo al mancato rispetto del patto di stabilità 2014 da parte di quattro amministrazioni provinciali su nove considerate.

Di seguito si riporta il dettaglio degli obiettivi programmatici e del saldo finanziario conseguito da ogni amministrazione provinciale negli esercizi 2013 e 2014.

Tab. 77.

(valori in euro)

Il patto di stabilità interno. Anni 2013 e 2014						
Provincia	2013			2014		
	Obiettivo programmatico	Saldo finanziario	Scostamento	Obiettivo programmatico	Saldo finanziario	Scostamento
Arezzo	5.422.000	5.508.000	86.000	8.211.000	-20.544.000	-28.755.000
Grosseto	4.842.000	5.243.198	401.198	4.960.000	5.196.000	236.000
Livorno	8.856.000	9.067.000	211.000	6.295.000	6.385.000	90.000
Lucca	12.227.677	13.096.558	868.881	12.828.000	13.168.000	340.000
Massa Carrara	4.703.000	4.726.023	23.023	5.303.000	-3.154.000	-8.457.000
Pisa	11.369	11.511	142	11.257.499	13.193.116	1.935.617
Pistoia	8.358.850	8.876.724	517.873	8.440.000	-5.555.000	-13.995.000
Prato	5.007.893	5.339.477	331.584	7.284.312	7.688.490	404.178
Siena	9.131.000	9.140.000	9.000	10.512.000	3.399.000	-7.113.000

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai questionari sui rendiconti ex art. 1, co. 166 e 167, l. n. 266/2005 (per il 2013) e su dati desunti dai questionari compilati dalle province a seguito di apposita richiesta della Sezione prot. n. 4412 del 2/7/2015 (per il 2014).

Nel corso dell'istruttoria si è cercato di capire se il mancato rispetto dell'obiettivo 2014 da parte di dette amministrazioni potesse essere in qualche modo riconducibile alla già richiamata riduzione di risorse a disposizione degli enti.

Dagli elementi sommariamente emersi sembra che le problematiche relative al mancato rispetto dell'obiettivo 2014 siano da considerarsi non collegate alle riduzioni di risorse imposte al comparto provinciale dalla normativa statale. La violazione, infatti, è sostanzialmente derivata dalla precisa volontà delle amministrazioni di rispettare gli

impegni assunti nel corso degli anni. Le amministrazioni hanno dato corso ai pagamenti nel rispetto della normativa europea e, in tale contesto, è venuto meno (per la prima volta dal 2010) l'intervento regionale in termini di patto verticale.

Va precisato inoltre che lo sfasamento temporale tra il momento in cui viene effettuata la spesa, rispetto alla realizzazione della relativa fonte di finanziamento, fenomeno questo che caratterizza l'attività delle province soprattutto con riferimento alla gestione degli investimenti, di per sé comporta uno squilibrio nei flussi rilevanti ai fini del patto di stabilità che, inevitabilmente, risulta più evidente nel momento in cui la disponibilità di nuove risorse diminuisce.

Per il triennio 2015-2017 le disposizioni riguardanti il patto di stabilità, recate dall'art. 31 della l. n. 183/2011 e dalle leggi finanziarie degli anni successivi, sono state modificate dalla legge di stabilità 2015 che ha definito:

- lo scorrimento della base di riferimento per il calcolo dell'obiettivo del triennio 2009-2011 al biennio 2010-2012, calcolato in relazione alla spesa media corrente e messo a confronto con il saldo finanziario misto registrato nel 2015, ottenuto dalle risultanze finali in termini di accertamenti ed impegni di competenza per la parte corrente del bilancio e di incassi e pagamenti per la parte investimenti;
- la riduzione dei coefficienti annuali per la determinazione dei saldi obiettivo al fine di ridurre, per il triennio 2015-2017, il contributo richiesto agli enti locali mediante il patto di stabilità interno.

I criteri di definizione degli obiettivi finanziari, determinati dal decreto MEF del 26 giugno 2015, sono stati rivisti dal d.l. n. 78/2015 che, all'articolo 1, recependo l'intesa raggiunta in Conferenza Stato-Città e autonomie locali del 19 febbraio 2015 per la revisione dei criteri di definizione degli obiettivi finanziari dei comuni, li ha ridotti per gli importi relativi allo stanziamento disposto da ciascun ente nel fondo crediti di dubbia esigibilità previsto dai nuovi principi contabili armonizzati.

In tema di patto di stabilità, il d.l. n. 78/2015 ha inoltre:

- concesso, ai predetti enti, spazi finanziari complessivi per 100 milioni per sostenere spese per eventi calamitosi (10 milioni), per interventi di messa in sicurezza di edifici scolastici e del territorio connessi alla bonifica dei siti contaminati dall'amianto (40 milioni), oneri per esercizio della funzione di ente capofila (30 milioni), oneri per sentenze passate in giudicato a seguito di contenziosi connessi a cedimenti strutturali e, in via residuale, di procedure di esproprio (20 milioni);
- ridotto la sanzione prevista dall'art. 31, comma 26, lettera a), della l. n. 183/2011 per il mancato rispetto del patto di stabilità 2014, sanzione poi di fatto "azzerata" dalla l. n. 107/2015, articolo 1, comma 164, per gli enti che hanno sostenuto spese per edilizia scolastica nell'anno 2014, come già accennato in precedenza.

Due amministrazioni provinciali hanno attestato, nel loro bilancio di previsione 2015, di aver usufruito dell'annullamento delle sanzioni per il mancato rispetto del patto di stabilità 2014, per effetto dell'avvenuta comunicazione al MEF dei pagamenti sostenuti nel 2014 per l'edilizia scolastica.

Va tra l'altro specificato che le spese per l'edilizia scolastica effettuate da province e città metropolitane, con il successivo d.p.c.m. del 17 luglio 2015, sono state escluse dal saldo finanziario del patto di stabilità interno per gli anni 2015 e 2016, nel limite massimo di 50 milioni di euro annui.

In sede di bilancio di previsione 2015 quattro province su nove hanno attestato che gli obiettivi del patto di stabilità ad esse assegnati sono incompatibili con le rispettive previsioni di bilancio sia per l'esercizio in oggetto, che per le due annualità successive. Lo "sforamento" degli obiettivi di patto è previsto, dalle sopradette province, in complessivi 64,1 milioni. Il mancato rispetto del patto 2015 viene da esse attribuito alle ingenti manovre di razionalizzazione della spesa ed ai tagli dei trasferimenti statali e regionali. Le amministrazioni interessate dallo sforamento dell'obiettivo attribuiscono il mancato rispetto del patto anche al fatto che la forte riduzione richiesta sulla spesa corrente (disposta dal d.l. n. 66/2014 e della l. n. 190/2014) deve essere interamente

iscritta fra gli impegni di spesa dell'esercizio per il successivo versamento allo Stato, senza possibilità di operare alcuna esclusione delle poste rilevanti ai fini del patto.



## **SINTESI E CONCLUSIONI**



## SINTESI E CONCLUSIONI

Dalla istituzione del controllo monitoraggio con la legge n. 266/2005, la Sezione di controllo della Corte dei conti per la Toscana ha adottato pronunce per gravi irregolarità contabili nei confronti di 792 enti (nel periodo 2005-2013), passando da un minimo di 30 enti (10 per cento del complesso degli enti locali) nel controllo sul rendiconto 2005 ai 132 (44,5 per cento) sul rendiconto 2010 per raggiungere il picco di 231 (78 per cento) con riferimento al rendiconto 2013. Nel periodo considerato, le amministrazioni più virtuose in termini di irregolarità contabili sono risultate quelle provinciali.

Nella mappatura delle irregolarità contabili relative ai bilanci 2005-2013, si evidenzia che due enti sono stati destinatari di 9 deliberazioni di grave irregolarità (Marciana e Porto Azzurro); 3 enti di 8 deliberazioni (Siena, Fivizzano e Villafranca in Lunigiana); 7 enti di 7 deliberazioni, 17 enti di 6 deliberazioni e 29 enti di 5 deliberazioni. I restanti enti hanno ricevuto meno di 5 deliberazioni nel periodo di riferimento. Esaminando i dati di cui alle tabelle 33 e 34 si può facilmente rilevare che tra gli enti ripetutamente oggetto di pronunce di accertamento figurano amministrazioni che hanno successivamente fatto ricorso alle procedure di riequilibrio straordinario ai sensi dell'art. 243-quater del Tuel, introdotto dal d.l. 174/2012.

Con riferimento alle singole tipologie di pronuncia specifica accertate, la Sezione ha deliberato 75 volte la presenza di un disavanzo di amministrazione formale e 97 volte la presenza di un disavanzo sostanziale. Ulteriori 95 pronunce hanno riguardato la presenza di un risultato della gestione corrente negativa ovvero di un risultato di competenza negativo pur in presenza di un risultato di amministrazione positivo; 21 pronunce sono riferite alla presenza di debiti fuori bilancio; 27 al mancato rispetto del vincolo di destinazione dei proventi da sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada e 13 al mancato rispetto del vincolo di destinazione delle entrate da permessi di costruire. Per quanto riguarda la gestione dei residui, aspetto sul quale la Sezione ha posto particolare attenzione, è stata rilevata per 171 volte la presenza di una

quota elevata di residui attivi vetusti (tale grave irregolarità, nei primi anni del controllo monitoraggio, veniva considerata una irregolarità non grave e quindi non si traduceva in una pronuncia specifica). Infine, sempre con riferimento ai residui attivi mantenuti nei bilanci degli enti locali, per 77 volte è stato rilevato il mancato accantonamento del fondo svalutazione crediti di cui all'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012.

Analizzando in dettaglio l'attività di controllo-monitoraggio effettuata nel corso del 2015, sui rendiconti 2013, la Sezione ha individuato ben 420 profili di grave irregolarità relativi a 231 enti raggiunti da pronuncia specifica; tra essi ben 96 enti sono stati raggiunti da più di un profilo di grave irregolarità.

La Sezione si è dedicata con particolare attenzione a segnalare agli enti le criticità in materia di gestione dei flussi di cassa (225 profili di irregolarità che hanno interessato 203 enti) rilevando, in particolare, diffuse problematiche riferite alla corretta gestione dei fondi vincolati. Tale irregolarità ha interessato 186 enti.

La Sezione ha inteso fornire un contributo utile a stimolare negli enti un processo di acquisizione di una piena consapevolezza della reale situazione di cassa, finalizzato anche ad evitare che vengano mascherati i disavanzi che vanno formandosi. Tale azione ha costituito un contributo propedeutico anche all'avvio del processo di armonizzazione.

Il controllo ha prodotto un vasto processo di autocorrezione degli enti che la Sezione considera positivamente. La materia è stata anche oggetto di apposite linee guida deliberate dalla Sezione autonomie della Corte dei conti.

La seconda fase della procedura di cui alla legge n. 266/2005 integrata con quanto disposto dell'art. 148-bis del Tuel introdotto dal d.l. n. 174/2012, si è conclusa con l'esame delle misure correttive che gli enti sono obbligati ad adottare e trasmettere alla Sezione. Con riferimento al rendiconto 2013, 3 misure correttive sono state dichiarate non idonee; 14 sono state considerate idonee, 335 sono state oggetto di una deliberazione di presa d'atto da parte della Sezione. È stata invece omessa la trasmissione di misure correttive relative a 41 profili di grave irregolarità e gli enti responsabili sono risultati, conseguentemente, inottemperanti. Anche in questa sede, come avvenuto nell'esame dei

rendiconti 2012, l'inottemperanza è stata considerata dalla Sezione un comportamento particolarmente grave, in quanto si colloca all'interno di una procedura di controllo attuata per valutare tra l'altro "l'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti" (art. 148-bis del Tuel comma 1). La Sezione terrà conto di tale inerzia nel corso dell'esame dei rendiconti 2014.

Come è noto, l'art. 148-bis, comma 3, del Tuel, prevede la preclusione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria. Tale misura interdittiva è stata applicata a 3 comuni. Nel peculiare caso del comune di Villafranca in Lunigiana, invece, presentando il comune una situazione finanziaria da molti esercizi di estrema complessità, la Sezione ha preso atto dell'intendimento dell'amministrazione di accedere alla procedura di riequilibrio pluriennale, deliberando comunque già in sede di valutazione delle misure correttive, una eventuale applicazione del d.lgs. n. 149/2011 e la possibile preclusione dei programmi di spesa per l'importo del disavanzo.

Per quanto riguarda, invece, la situazione finanziaria degli enti locali della Toscana, con riferimento al rendiconto 2013, essa appare in miglioramento rispetto agli anni precedenti. L'avanzo di amministrazione sale da 290 milioni nel 2010 a 538,7 milioni nel 2012 fino a 754,6 milioni nel 2013. La gestione di competenza (differenza tra accertamenti e impegni) passa da un disavanzo di 85 milioni nel 2010 a un avanzo di 78 milioni nel 2013. In quest'ultimo esercizio le principali componenti che concorrono alla formazione del risultato di amministrazione positivo sono rappresentate dalla gestione residui e dal mancato utilizzo dell'avanzo di amministrazione degli esercizi precedenti.

Le sole entrate correnti passano da 4.445 milioni nel 2010 a oltre 5.150 milioni nel 2013.

Dal punto di vista della spesa, mentre quella corrente continua a crescere dai 3.896 milioni del 2010 ai 4.672 milioni del 2013, quella in conto capitale subisce una drastica riduzione passando da 1,4 miliardi nel 2010 a 780 milioni nel 2013.

In termini di risanamento dei conti, gli enti manifestano i maggiori risultati nella riduzione dell'indebitamento che passa dai 4.573 milioni del 2010 ai 3.547 milioni del 2013.

Esaminando inoltre la situazione dei residui, emerge una massa imponente di residui attivi pari a 2.466 milioni nel 2013, che tuttavia è in riduzione rispetto agli anni precedenti, con una quota di residui attivi vetusti che comunque si mantiene assai elevata e superiore al 30 per cento del totale dei residui (la Sezione giudica critica una quota superiore al 18 per cento). Una massa simile di crediti di difficile riscossione è una delle spiegazioni del perché enti che presentano bilanci dal punto di vista finanziario in miglioramento, al contrario, manifestino tensioni crescenti in termini di gestione dei flussi di cassa. Infatti, il totale delle anticipazioni di tesoreria corrisposte nell'esercizio passano da 125 milioni nel 2010 a 473 milioni nel 2013; sette comuni registrano aumenti dal 2012 al 2013 per somme superiori ai 10 milioni. Al riguardo si precisa che il dato 2013 è influenzato anche dall'anticipazione di liquidità erogata ai sensi del d.l. n. 35/2013.

In questo senso, per comprendere fino in fondo la tenuta futura degli equilibri di bilancio degli enti locali, sarà fondamentale il controllo del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 come ridefinito al 1 gennaio 2015 a seguito delle operazioni straordinarie di riaccertamento previste dal d.lgs. n. 118/2011. Controllo che la Sezione ha avviato nell'ambito del controllo-monitoraggio sul rendiconto 2014 e che effettuerà anche sulla base delle linee guida emanate dalla Sezione autonomie della Corte di conti. Dei primi dati trasmessi dalle amministrazioni comunali, e non ancora singolarmente valutati dalla Sezione, si è dato conto nella presente relazione.

Dai dati raccolti tra i 260 comuni non sperimentatori interessati dal passaggio al nuovo sistema contabile, è emerso al termine dell'esercizio 2014 un avanzo di amministrazione pari a 507,8 milioni.

Il riaccertamento straordinario ha prodotto cancellazioni di residui attivi per 118 milioni e la radiazione di obbligazioni passive per 341,5 milioni, con un differenziale positivo di 223,3 milioni.

La reimputazione dei residui attivi e passivi agli esercizi in cui sono effettivamente esigibili ha invece condotto alla costituzione di un fondo pluriennale vincolato al 1 gennaio 2015 pari a 614 milioni.

A seguito delle operazioni di riaccertamento straordinario, il risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015 è migliorato in termini quantitativi attestandosi a 700 milioni. Tuttavia, è stato costituito un fondo crediti di dubbia esigibilità per un totale di oltre 500 milioni che, sommato agli altri accantonamenti, porta la quota complessivamente accantonata a 548 milioni. Tenuto conto degli ulteriori fondi vincolati pari a 238,8 milioni e di quote destinate a investimenti per 205 milioni, gli enti locali toscani che non hanno aderito alla sperimentazione dei nuovi principi contabili si trovano in una situazione di disavanzo sostanziale pari a 293 milioni circa.

Verranno attentamente valutate dalla Sezione le risultanze accertate al 1 gennaio 2015 per la definizione dell'extradeficit previsto dalla riforma. Come indicato anche dalla Sezione autonomie della Corte dei conti nella deliberazione n. 32/2015/INPR, infatti, "l'emergere di un disavanzo di amministrazione, a seguito dell'accantonamento al 1 gennaio 2015 al fondo crediti di dubbia esigibilità è sintomo dell'impiego di risorse di cui l'ente non aveva disponibilità. Ne consegue la necessità di ripianare una situazione di disavanzo accertata oltre che, in prospettiva, di adottare appropriati interventi sul piano strutturale delle fonti di finanziamento". Tale processo di controllo verrà attuato con il consueto spirito di collaborazione che la Sezione ha, da sempre, seguito nel contraddittorio con gli enti controllati.

Un ulteriore adempimento a cui gli enti locali erano tenuti nel corso del 2015 ha riguardato la predisposizione di appositi piani di razionalizzazione delle partecipazioni societarie detenute prevista dall'art. 1, commi 611 e 612, della legge 190/2014. A tale riguardo va ricordato che il 31 marzo 2016 scade il termine di presentazione delle relazioni sullo stato di attuazione di tali piani.

Il controllo sugli effetti che possono derivare agli equilibri finanziari degli enti dalla detenzione di quote in società, già previsto dall'art. 148-bis, comma 2, come introdotto dal d.l. n. 174/2012, è stato regolato da numerose e complesse prescrizioni normative

ancora in corso di emanazione. Esso rappresenta in ogni caso un compito di primario rilievo per l'attività della Sezione. Nella presente relazione sono stati riportati gli esiti di una prima rassegna dei piani di razionalizzazione elaborati dagli enti e inviati alla Sezione, quale primo adempimento dei citati commi 611 e 612.

Con riferimento agli esiti complessivi del controllo-monitoraggio si può osservare che, anche sul rendiconto 2013, hanno trovato conferma sia le modalità operative che gli aspetti di grave irregolarità adottati nel tempo dalla Sezione. La reiterazione delle une e degli altri ha permesso alla Sezione di attivare un controllo costante la cui effettività è stata misurata anche sull'esercizio 2013 attraverso la verifica di un tendenziale miglioramento di alcuni fenomeni considerati gravi.

La risposta fornita dagli enti in termini di misure di autocorrezione, che è risultata positiva anche rispetto a problematiche non pienamente condivise dagli enti controllati, rappresenta a sua volta un segnale apprezzabile perché evidenzia una maggiore propensione al superamento delle irregolarità segnalate dalla Sezione e, conseguentemente, una maggiore efficacia del controllo.

Il controllo-monitoraggio sul rendiconto 2013 ha permesso una lettura aggregata dei principali risultati contabili degli enti che, raffrontati con quelli del 2012, mettono in luce un miglioramento delle condizioni finanziarie del comparto. Tuttavia, tale miglioramento non è stato ricondotto a cause specifiche e non può essere pertanto considerato pienamente rappresentativo della situazione effettiva degli enti.

Una prima rivalutazione del quadro finanziario degli enti può conseguire alle risultanze del riaccertamento straordinario dei residui dalle quali è emerso un miglioramento in termini formali del risultato di amministrazione ma, al contempo, un peggioramento del risultato effettivo.

Le operazioni di riaccertamento straordinario hanno portato gli enti ad accertare risultati di amministrazione positivi che si trasformano in disavanzi di amministrazione se considerati al netto di tutte le componenti che, secondo le nuove regole contabili, devono essere vincolate o accantonate.

In questo quadro sembrano trovare conferma le problematiche nel tempo rilevate nell'attività di controllo con particolare riferimento alla valutazione di tutti quegli aspetti del bilancio che la Sezione ha analizzato e segnalato agli enti in quanto sintomatici di una rappresentazione non realistica della situazione finanziaria effettiva.



**APPENDICE A)**

**L'ATTIVITÀ CONSULTIVA SVOLTA DALLA SEZIONE**



## APPENDICE A)

### L'ATTIVITÀ CONSULTIVA SVOLTA DALLA SEZIONE

Il comma 8 dell'art. 7 della l. n. 131/2003 stabilisce la possibilità per le Regioni di “richiedere ulteriori forme di collaborazione alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa, nonché pareri in materia di contabilità pubblica. Analoghe richieste possono essere formulate, di norma tramite il Consiglio delle autonomie locali, se istituito, anche da Comuni, Province e Città metropolitane”.

Tale attività esprime non solo la funzione di garanzia che le è propria, ma costituisce un ausilio all'ente nell'adozione delle soluzioni più adeguate al perseguimento ed alla tutela degli equilibri di finanza pubblica.

La materia ha fin dall'inizio presentato profili di particolare complessità e delicatezza anche al fine di definire linee di confine con le funzioni giurisdizionali e di controllo assegnate alla Corte stessa. La titolarità decentrata della funzione ha suggerito l'esigenza di garantire uniformità d'indirizzo attraverso un circuito informativo, a fini di coordinamento, su questioni suscettibili di dar luogo a contrasti interpretativi o su questioni di rilevanza generale. Vale la pena ripercorrere in breve quanto previsto in tema di coordinamento della funzione.

Sul punto la Sezione delle autonomie ha esercitato la funzione di indirizzo in materia, a partire dalla deliberazione avvenuta nell'adunanza del 27 aprile 2004. In esso sono state disciplinate distintamente le ipotesi di pareri richiesti su questioni di interesse locale, o già pacificamente risolte dalla giurisprudenza, per i quali la Sezione regionale adita può esercitare direttamente la funzione consultiva, da quelle di pareri su questioni di rilevanza generale e di non pacifica soluzione, per i quali è necessario sentire l'avviso del Coordinamento e delle altre Sezioni regionali, anche al fine di definire orientamenti e indirizzi condivisi e per richiedere, nei casi più rilevanti, una “disamina preventiva” alla Sezione delle autonomie.

Nel corso dell'anno 2009 sono intervenute modifiche normative che hanno inciso soprattutto sui rapporti tra le Sezioni regionali di controllo e la Sezione delle autonomie. L'art.17, comma 31 del decreto legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni nella l. n. 3 agosto 2009, n. 102, ha assegnato - per le funzioni spettanti nella materia di coordinamento della finanza pubblica - in caso di difformità di orientamenti delle Sezioni regionali sulla medesima questione, ovvero su questioni di massima di particolare rilevanza, un ruolo "dirimente" alle Sezioni riunite intestando a queste ultime una funzione assimilabile a quella nomofilattica, vincolante per tutte le Sezioni regionali, su iniziativa del Presidente della Corte, cui ha fatto seguito, in data 28 settembre 2009, la divulgazione di indirizzi da parte del Presidente della Corte sulle nuove modalità procedurali.

Successivamente, l'art. 6, comma 4, del d.l. n. 174 del 10 ottobre 2012, convertito dalla l. n. 7 dicembre 2012, n. 213 ha codificato la funzione nomofilattica della Sezione delle autonomie, attraverso l'adozione di delibere di orientamento, al fine di prevenire o risolvere contrasti interpretativi o per la risoluzione di questioni di massima di particolare rilevanza. Tale compito di orientamento interpretativo, non è più condizionato dal presupposto della sussistenza di contrasti giurisprudenziali in virtù del disposto di cui all'art. 6, comma 4, del d.l. n. 174/2012, nel testo sostituito dall'art. 33 del citato d.l. n. 91/2014. Esso deve tendere anche ad orientare gli enti locali nella individuazione delle più efficaci forme dell'azione amministrativa nel pieno rispetto dei principi contabili. La funzione di ausilio alla corretta gestione degli enti territoriali costituisce, infatti, una privilegiata fonte interpretativa delle norme contabili capace di realizzare un articolato complesso di linee d'indirizzo su molti aspetti problematici dell'attività degli enti.

Venendo alla Sezione di controllo per la Toscana si evidenzia che la stessa ha stipulato una convenzione in data 16 giugno 2006 con il Consiglio delle autonomie per la Toscana e la Giunta regionale toscana in merito all'esercizio della funzione di controllo sulla gestione degli enti autonomi territoriali ed, in particolare, in riferimento alla funzione consultiva.

Per quanto riguarda l'esercizio 2015, la Sezione ha adottato n. 55 deliberazioni aventi ad oggetto pareri (n. 26 dichiarati inammissibili e n. 2 improcedibili) su n. 67 richieste pervenute dal Consiglio delle autonomie al 31 dicembre 2015.

Le richieste riguardano argomenti vari tra i quali la definizione delle modalità di calcolo della spesa di personale ai fini dell'applicazione dei limiti normativi per essa previsti, in maniera particolare in riferimento alle possibilità assunzionali (comandi, mobilità, assunzioni non a tempo indeterminato, assunzioni del personale di polizia) in relazione agli obblighi di assorbimento del personale di area vasta in vigore dalla legge di stabilità 2015, la determinazione delle indennità degli amministratori locali o i diritti di rogito in capo al segretario comunale, la corretta determinazione ed applicazione degli incentivi alla progettazione spettanti al personale interno.

Comunque, la Sezione ha dovuto riscontrare – anche se in misura inferiore rispetto al 2014 - la ripetitività di quesiti su oggetti in tutto simili o analoghi, ovvero la problematica perspicuità delle richieste formulate dagli enti o, infine, la inammissibilità delle richieste per la loro mancata inerenza alle materie della contabilità pubblica.

Per questa attività istituzionale, il servizio di supporto peraltro, potrà servirsi per il futuro della “Centrale gestione richiesta pareri” istituita recentemente a seguito di direttiva presidenziale per l'attuazione del progetto omonimo che ha incrementato la banca-dati operante sulla piattaforma Agorà.

Si segnalano di seguito alcuni tra i pareri di maggior interesse approvati nell'anno 2015, con una breve massima:

- deliberazione n. 11/2015, parere del comune di Castiglion Fibocchi: il regolamento costituisce la fonte normativa per l'istituzione degli uffici di staff e in esso devono essere esplicitati sia le specifiche condizioni che legittimano l'eventuale impiego, nelle posizioni di maggiore responsabilità all'interno degli uffici di supporto, di personale privo di laurea, sia l'obbligo di motivare, nel provvedimento di incarico, la congruenza tra la qualificazione professionale posseduta dal soggetto prescelto e la posizione funzionale attribuita, con il correlato trattamento retributivo. La nuova disciplina normativa si limita solo a

stabilire che l'eventuale parametrizzazione al trattamento economico dirigenziale per il personale assunto negli uffici di staff privo di laurea, non può comunque comportare la possibilità di svolgere funzioni gestionali;

- deliberazione n. 73/2015, parere del comune di Ponte Buggianese: in tema di definizione della tariffa Tia, i mancati ricavi relativi ad altro tributo (Tari), non incassati dal precedente gestore, comporterebbero il trasferimento sull'utenza attuale di perdite, che avrebbero dovuto gravare su una platea almeno in parte diversa di soggetti, e che, ove sia cessata la società in house che gestiva il servizio, vanno ormai coperte a carico del bilancio generale del soggetto controllante. Pertanto i minori incassi derivanti dalla mancata riscossione dei crediti maturati sotto il previgente regime si traducono in perdite definitive a carico del soggetto gestore e non possono entrare a far parte del calcolo della tariffa;
- deliberazione n. 114/2015, parere del comune di Chiesina Uzzanese: le assunzioni di personale stagionale, finanziate con i proventi derivanti dalle sanzioni per violazione del codice della strada, non rientrano nell'aggregato di spesa ai fini del rispetto del limite del cinquanta per cento della spesa sostenuta nell'anno 2009 per le tipologie di contratto di lavoro flessibile.
- deliberazione n. 244/2015, parere comune di Castiglion Fibocchi: per il 2015 ed il 2016 agli enti locali è consentito indire bandi di procedure di mobilità riservate esclusivamente al personale soprannumerario degli enti di area vasta. La procedura di acquisizione di personale in mobilità non ancora conclusa, ma avviata nel corso del 2014, risponde anch'essa alla necessità di rendere disponibili, in via prioritaria, tutti gli spazi presenti nelle dotazioni organiche a favore del personale di area vasta.

**APPENDICE B)**

**LE UNIONI DI COMUNI IN TOSCANA**



## APPENDICE B)

### LE UNIONI DI COMUNI IN TOSCANA

La Sezione regionale di controllo per la Toscana, finora, non ha svolto una specifica indagine inerente la gestione associata dei servizi mediante convenzione o unione di comuni, riservandosi la possibilità di svolgere una specifica indagine sull'argomento anche nell'immediato futuro. Pur tuttavia, ha trattato, in maniera sintetica, la legislazione regionale di riferimento, le informazioni sulle fusioni e le unioni e i dati finanziari inerenti le unioni di comuni.

La Regione Toscana, in attuazione delle norme di cui all'articolo 14, commi da 25 a 31, del d.l. n. 78 del 31 maggio 2010, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 122 del 30 luglio 2010, che disciplina la gestione associata di funzioni, ha approvato, la l.r. n. 68 del 27 dicembre 2011, recante “Norme sul sistema delle autonomie locali” la quale ha riformato, in applicazione della normativa nazionale, il sistema delle autonomie locali ed ha individuato il percorso di razionalizzazione e semplificazione della finanza pubblica regionale nel contesto del nuovo modello amministrativo, che si contraddistingue, in particolare, per la soppressione delle comunità montane e l'incentivazione delle unioni di comuni.

Si tratta di una legge quadro regionale, le cui principali disposizioni riguardano la cooperazione finanziaria per l'accertamento di tributi regionali e per il contrasto all'evasione, il patto di stabilità territoriale e, in particolare, le norme per l'esercizio associato di funzioni (mediante convenzioni tra enti locali, costituzione di unioni di comuni, ovvero ricorrendo agli ambiti di “dimensioni territoriali adeguate”); la stessa legge prevede, inoltre, specifiche disposizioni sulle unioni e fusioni di comuni, nonché in merito alla disciplina delle politiche territoriali destinate, in particolare, alle aree disagiate ed ai territori montani e insulari.

La legge, che ha subito una serie di modifiche negli anni (ll.rr. nn.: 14/2012, 49/2012, 59/2012, 64/2012, 19/2013, 22/2015), promuove l'esercizio associato di funzioni tra enti

locali (titolo III – articoli da 17 a 61) e il riordino di enti (titolo IV – articoli da 62 a 78-bis). In sintesi con tale norma:

- si dà attuazione alle disposizioni nazionali sopra richiamate in materia di comunità montane e unioni di comuni, procedendo a riordinare la normativa regionale di settore e avviando, al tempo stesso, un più ampio percorso di riforma complessiva dell'ordinamento locale, volto ad accrescerne l'efficienza ed a ridurre i costi di funzionamento;
- si prevede l'istituzione di un'apposita commissione congiunta tra il Consiglio regionale e il Consiglio delle autonomie locali (CAL), a cui viene attribuito il compito di elaborare proposte per il riordino dell'ordinamento regionale degli enti locali e per l'individuazione dei principi, delle norme e delle politiche della cooperazione tra la Regione e gli enti locali stessi; si individuano le principali aggregazioni di livello intercomunale nell'ambito delle quali possa svolgersi una più intensa cooperazione degli enti locali;
- per dare piena attuazione all'esercizio associato obbligatorio, mediante convenzione o unione, delle funzioni fondamentali dei comuni, si dettano norme integrative su dette forme associative. La disciplina delle unioni è dettata con disposizioni in gran parte cogenti nei confronti degli statuti dell'unione, in alcuni casi cedevoli, in altre integrative nei confronti di quest'ultimi. Esse hanno l'obiettivo di assicurare il buon funzionamento di un soggetto che è destinato ad assolvere ad un ruolo nuovo e di grande rilievo per i comuni di minore dimensione demografica obbligati dalla legge dello Stato all'esercizio associato delle funzioni fondamentali;
- si dà compiuta attuazione alle norme dell'articolo 14, commi da 26 a 30, del decreto-legge 78/2010, prevedendo l'identificazione di 37 ambiti di dimensione territoriale adeguata, nei quali sono compresi tutti i 90 comuni tenuti a detto esercizio, identificati sulla base delle soglie di popolazione definite dalle norme

statali, nonché, per favorire i processi di unità dell'amministrazione, anche comuni non obbligati all'esercizio associato;

- si disciplinano gli adempimenti della Regione e dei comuni con popolazione fino a 1.000 abitanti relativi all'istituzione delle unioni dei comuni, di cui all'articolo 16 del d.l. n. 138/2011 convertito dalla l. n. 148/2011 per l'esercizio obbligatorio, in forma associata, di tutte le funzioni amministrative e di tutti i servizi pubblici di cui sono titolari;
- si dettano norme, in particolare, sulla proposta di aggregazione territoriale da parte dei comuni interessati e l'eventuale definizione, in alternativa, da parte della Giunta regionale, dell'aggregazione stessa;
- si favoriscono processi aggregativi, anche attraverso l'incentivazione all'istituzione delle stesse unioni di comuni, che possano portare nel tempo a fusioni. È stabilito, perciò, il principio che la Regione promuove i processi di fusione, in particolare dei comuni tenuti all'esercizio obbligatorio di funzioni fondamentali, dandovi attuazione attraverso la previsione di contributi regionali di sostegno alle fusioni, di disciplina degli effetti della fusione, di impegni specifici per raggiungere intese e promuovere le leggi di fusione;
- non essendo, le comunità montane, individuate dallo Stato tra gli enti mediante i quali i comuni possono esercitare le funzioni fondamentali, se ne prevede l'estinzione. L'estinzione avviene anzitutto a seguito della trasformazione delle comunità montane in unioni di comuni, seguendo il sistema già vigente, come modificato dalla legge regionale 29 dicembre 2010, n. 65 (legge finanziaria per l'anno 2011) che comporta la successione dell'unione alla comunità montana estinta e l'esercizio delle funzioni regionali che risultano conferite alla comunità al momento dell'estinzione su tutto il territorio della comunità montana estinta. È stabilito un termine entro il quale procedere alla trasformazione.

L'individuazione delle funzioni oggetto di esercizio associato avviene in riferimento all'articolo 21, comma 2, della legge 5 maggio 2009, n. 42 (delega al Governo in materia

di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione) che elenca le suddette funzioni fondamentali comunali.

In tale materia interviene la l.r. n. 77/2013, che prevede specifici incentivi finalizzati alle fusioni o incorporazioni di due o più comuni, concedendo un apposito contributo annuo compreso tra 250.000 euro e 1 milione (art. 21, comma 1).

Per quanto riguarda, in particolare, le unioni di comuni, la norma citata prevede una disciplina analitica, volta ad assicurare il buon funzionamento di tali enti, i quali sono destinati ad assolvere ad un ruolo sempre più incisivo nel futuro amministrativo della regione. Inoltre, vengono dettate specifiche norme in materia di organizzazione e di personale, nonché in materia di gestione finanziaria e di controlli sulle unioni stesse. In particolare, si evidenzia come la regione preveda, nell'ambito della citata l.r. n. 68/2011, contributi per le unioni di comuni con carattere di premialità per l'efficienza della gestione. Inoltre, vengono previsti specifici contributi destinati ai piccoli comuni in situazione di disagio, specifici fondi di anticipazione per le spese progettuali e per temporanee esigenze di bilancio delle unioni stesse, nonché risorse atte a garantire i servizi in gestione associata.

In materia di rapporti finanziari tra la Regione Toscana e le unioni di comuni presenti sul territorio, l'art. 90 stabilisce un contributo annuale riversato dalla Regione a tali enti, a condizione che gli stessi esercitino, per il complesso dei comuni appartenenti all'unione, almeno quattro funzioni fondamentali tra quelle previste dal d.l. n. 78 del 31 maggio 2010, art. 14, comma 27, lettere a), b), d), e), g), h), i), e i bis). Al riguardo, l'esercizio delle funzioni delle unioni di comuni è accertato sulla base dello statuto delle singole unioni. Sono considerate, a tal fine, le sole funzioni che sono attribuite direttamente dallo statuto; non sono pertanto considerate quelle affidate alle unioni mediante convenzione.

La legge 7 aprile 2014, n. 56 (legge Delrio) detta un'ampia riforma in materia di enti locali, prevedendo, nelle more dell'approvazione della riforma costituzionale del titolo V, l'istituzione e la disciplina delle Città metropolitane e la ridefinizione del sistema delle province, nonché una nuova disciplina in materia di unioni e fusioni di comuni. In

particolare vengono disposte norme sulla gestione associata di determinate funzioni comunali in capo alle unioni e disposizioni per favorire la fusione tra comuni.

In risposta a tale riforma nazionale la Regione Toscana ha approvato la l.r. n. 22 del 3 marzo 2015, disciplinante il riordino delle funzioni provinciali e l'attuazione della legge n. 56 del 7 aprile 2014.

Prima della riforma intervenuta con la l. n. 56/2014, la Regione Toscana aveva trasferito alle province alcune specifiche funzioni amministrative in materia di agricoltura, rifiuti, turismo, difesa del suolo, mercato del lavoro, formazione professionale, trasporti e viabilità. Tali funzioni sono rimaste in capo alle province per tutto l'esercizio 2014. Tuttavia, l'articolo 2 della l.r. n. 22/2015 ha previsto che alcune funzioni amministrative esercitate dalle province e dalla Città metropolitana di Firenze tornino in capo alla regione. Anche talune funzioni in capo alle unioni (in materia di agricoltura) vengono trasferite alla Regione.

La citata l.r. n. 22/2015 dispone anche il trasferimento di ulteriori funzioni, gestite in precedenza a livello provinciale, ad un livello di governo maggiormente vicino ai cittadini, i comuni, in ossequio al principio di sussidiarietà. In materia di gestione associata dei servizi, vengono stabilite modifiche alla l.r. n. 68/2011 citata. Vengono stabilite le condizioni per le unioni per l'accesso ai contributi regionali che incentivano il ricorso alle stesse.

Le Unioni di comuni attualmente esistenti nel territorio toscano sono 25 e coinvolgono 149 comuni:

1. Unione comuni montani Casentino (AR), composta da 8 comuni: Castel Focognano, Castel San Niccolò, Chitignano, Chiusi della Verna, Montemignaiolo, Ortignano Raggiolo, Poppi e Talla.
2. Unione comuni Pratomagno (AR), composta da 3 comuni: Castelfranco Piandiscò, Castiglion Fibocchi e Loro Ciuffenna.
3. Unione comuni dei Tre Colli (AR), composta da 3 comuni: Bucine, Laterina e Pergine Valdarno.

4. Unione montana comuni Valtiberina Toscana (AR), composta da 6 comuni: Anghiari, Badia Tedalda, Caprese Michelangelo, Monterchi, Sansepolcro e Sestino.
5. Unione comuni Cavriglia-San Giovanni Valdarno (AR), composta da 2 comuni: Cavriglia e San Giovanni Valdarno.
6. Unione comuni Circondario Empolese Valdelsa (FI), composta da 11 comuni: Capraia e Limite, Castelfiorentino, Cerreto Guidi, Certaldo, Empoli, Fucecchio, Gambassi Terme, Montespertoli, Montaione, Montelupo Fiorentino e Vinci.
7. Unione comunale del Chianti Fiorentino (FI), composta da 3 comuni: Barberino di Val d'Elsa, San Casciano in val di Pesa e Tavarnelle in val di Pesa.
8. Unione comuni Fiesole Vaglia (FI), composta da 2 comuni: Fiesole e Vaglia.
9. Unione montana dei comuni del Mugello (FI), composta da 8 comuni: Barberino di Mugello, Borgo San Lorenzo, Dicomano, Firenzuola, Marradi, Palazzuolo sul Senio, Scarperia e San Piero e Vicchio.
10. Unione dei comuni Val d'Arno e Val di Sieve (FI), composta da 7 comuni: Londa, Rignano sull'Arno, Pontassieve, San Godenzo, Rufina, Reggello e Pelago.
11. Unione comuni montani Amiata Grossetana (GR), composta da 8 comuni: Arcidosso, Castel del piano, Castell'Azzara, Cinigiano, Roccalbegna, Santa Fiora, Seggiano e Semproniano.
12. Unione comuni montani Colline del Fiora (GR), composta da 3 comuni: Pitigliano, Manciano e Sorano.
13. Unione comuni montana Colline Metallifere (GR), composta da 3 comuni: Massa Marittima, Monterotondo Marittimo e Montieri.
14. Unione comuni della Garfagnana (LU), composta da 12 comuni: Camporgiano, Careggine, Castiglione di Garfagnana, Fosciandora, Galliciano, Minucciano, Molazzana, Piazza al Serchio, Pieve Fosciana, San Romano in Garfagnana, Sillano Giuncugnano e Villa Collemandina.
15. Unione dei comuni Media Valle del Serchio (LU), composta da 5 comuni: Bagni di Lucca, Barga, Borgo a Mozzano, Coreglia Antelminelli e Pescaglia.

16. Unione di comuni della Versilia (LU), composta da 6 comuni: Camaiore, Forte dei Marmi, Massarosa, Seravezza, Stazzema e Pietrasanta.

17. Unione comuni montana Lunigiana (MS), composta da 13 comuni: Aulla, Bagnone, Casola in Lunigiana, Comano, Filattiera, Fivizzano, Fosdinovo, Licciana Nardi, Mulazzo, Podenzana, Tresana, Villafranca in Lunigiana e Zeri.

18. Unione montana Alta Val di Cecina (PI), composta da 3 comuni: Montecatini Val di Cecina, Monte Verdi Marittimo e Pomarance.

19. Unione comuni Colli Marittimi Pisani (PI), composta da 5 comuni: Casale Marittimo, Castellina Marittima, Guardistallo, Montescudaio, Riparbella.

20. Unione comuni Val d'Era (PI), composta da 12 comuni: Bientina, Buti, Calcinaia, Capannoli, Casciana Terme Lari, Chianni, Lajatico, Palaia, Peccioli, Ponsacco, Pontedera e Terricciola.

21. Unione comuni della Val di Bisenzio (PO), composta da 3 comuni: Cantagallo, Vernio e Vaiano.

22. Unione comuni montani Appennino Pistoiese (PT), composta da 5 comuni: Abetone, Cutigliano, Piteglio, San Marcello Pistoiese, Sambuca Pistoiese.

23. Unione comuni Amiata Val d'Orcia (SI), composta da 5 comuni: Abbadia San Salvatore, Castiglione d'Orcia, Piancastagnaio, Radicofani e San Quirico d'Orcia.

24. Unione comuni Val di Chiana Senese (SI), composta da 9 comuni: Cetona, Chianciano Terme, Chiusi, Montepulciano, San Casciano dei Bagni, Sarteano, Sinalunga, Torrita di Siena e Trequanda.

25. Unione comuni della Valle di Merse (SI), composta da 5 comuni: Chiusdino, Monticiano, Murlo e Sovicille.

Fatta eccezione per 7 unioni (di cui ai numeri: 3, 5, 7, 8, 19, 20, 22), 17 unioni di comuni derivano da trasformazione di preesistenti comunità montane e 1 unione deriva dal circondario.

A completamento del quadro delineato, si annoverano anche le disciolte unioni:

- l'Unione dei comuni di Figline Incisa Valdarno (FI), oggetto di unione volontaria, sciolta nel 2014 e al cui scioglimento ha fatto seguito la fusione dei due comuni;
- l'Unione comuni dell'Arcipelago Toscano (LI-GR), disciolta nel 2011, con decorrenza dal 2012, che era composta da 10 comuni (Campo nell'Elba, Capoliveri, Isola del Giglio, Marciana, Portoferraio, Rio nell'Elba, Capraia Isola, Marciana Marina, Porto Azzurro, Rio Marina).

Di seguito si riporta una tabella che sintetizza il coinvolgimento dei comuni toscani nelle unioni di comuni:

**Tab. 78.**

Le Unioni di comuni toscane							
N.	Unione	Nr. Comuni	Popolazione 31/12/2011	Superficie (km <sup>2</sup> )	Popolazione media per comune	Superficie media per comune	Abitanti per Km <sup>q</sup>
1	Alta Val di Cecina	3	8.443	481	2.814	160	18
2	Amiata Grossetana	8	19.196	706	2.400	88	27
3	Amiata Val d'Orcia	5	17.017	431	3.403	86	39
4	Appennino Pistoiese	5	12.397	287	2.479	57	43
5	Casentino	8	17.749	476	2.219	60	37
6	Cavriglia San Giovanni Valdarno	2	26.348	82	13.174	41	321
7	Chianti Fiorentino	3	28.909	231	9.636	77	125
8	Circondario Empolese Val d'elsa	11	170.041	736	15.458	67	231
9	Colli Marittimi Pisani	5	7.912	163	1.582	33	49
10	Colline del Fiora	3	14.725	650	4.908	217	23
11	Colline Metallifere	3	11.175	495	3.725	165	23
12	Fiesole-Vaglia	2	19.055	99	9.528	50	192
13	Garfagnana	12	25.627	398	2.136	33	64
14	Lunigiana	13	48.246	792	3.711	61	61
15	Media Valle del Serchio	5	32.436	427	6.487	85	76
16	Mugello	8	63.343	1.132	7.918	141	56
17	Pratomagno	3	18.628	168	6.209	56	111
18	Tre Colli	3	16.792	202	5.597	67	83
19	Val di Bisenzio	3	18.935	192	6.312	64	98
20	Val di Merse	4	15.705	510	3.926	127	31
21	Valdarno e Val di Sieve	7	63.154	549	9.022	78	115
22	Val d'Era	12	104.155	581	8.680	48	179
23	Val di Chiana Senese	9	60.526	692	6.725	77	88
24	Val Tiberina	6	27.630	517	4.605	86	53

25	Versilia	6	102.808	324	17.135	54	317
	<b>Comuni in unione</b>	<b>149</b>	<b>950.952</b>	<b>11.320</b>	<b>6.382</b>	<b>76</b>	<b>84</b>
	<b>Comuni non in unione</b>	<b>130</b>	<b>2.733.272</b>	<b>11.651</b>	<b>21.025</b>	<b>90</b>	<b>235</b>
	<b>Totale</b>	<b>279</b>	<b>3.684.224</b>	<b>22.971</b>	<b>13.205</b>	<b>82</b>	<b>160</b>

Fonte: Irpet.

Le fusioni tra comuni sono avvenute a partire dal 2013. In particolare, le fusioni avvenute nell'anno 2013 sono 7 (approvate con ll.rr. nn.: 31/2013, 32/2013, 43/2013, 67/2013, 68/2013, 69/2013, 70/2013), nel 2014 c'è stata una sola fusione di comuni (l.r. n. 71/2014) mentre nessuna fusione è avvenuta nel 2015. Complessivamente sono stati coinvolti 16 comuni (divenuti 8). Tra queste fusioni, come già osservato, solo una è conseguente allo scioglimento di una unione di comuni.

I dati di rendiconto delle unioni di comuni in Toscana sono contenuti nella tabella di seguito riportata.

Tab. 79.

(valori in euro)

Le Unioni di comuni in Toscana: dati finanziari 2012-2014								
Rendiconto 2012								
Unione	Entrata Tit. I-II-III +eventuale avanzo di amm. anno precedente*	Spesa Titolo I- III	Saldo parte corrente	Entrata Tit. IV e V + eventuale avanzo di amm. anno precedente	Spesa Tit. II	Saldo parte capitale	Risultato gestione competenza	Risultato di amministrazione
Casentino	19.393.840	18.812.411	581.429	8.321.572	8.321.572	0	<b>581.429</b>	<b>581.429</b>
Pratomagno	2.050.296	1.865.789	184.507	2.035.015	2.010.015	25.000	<b>209.507</b>	<b>516.445</b>
Dei Tre Colli	134.956	39.351	95.605	10.000	10.621	-621	<b>94.984</b>	<b>94.984</b>
Val Tiberina Toscana	7.079.981	7.016.824	63.157	11.782.690	11.782.690	0	<b>63.157</b>	<b>63.157</b>
Cavriglia – San Giovanni Val d'Arno (****)	non esisteva l'unione							
Circondario Empolese Val d'Elsa	non esisteva l'unione							
Chianti Fiorentino	5.513.079	5.383.726	129.352	14.000	14.000	0	<b>129.352</b>	<b>165.669</b>
Fiesole-Vaglia (****)	6.955.573	6.953.415	2.158	0	0	0	<b>2.158</b>	<b>3.158</b>
Mugello (**)	8.603.796	8.233.326	370.470	13.130.577	12.655.293	475.284	<b>845.754</b>	<b>3.190.804</b>
Valdarno e Val di Sieve	3.218.019	3.391.769	-173.751	1.013.843	1.019.291	-5.448	<b>-179.199</b>	<b>383.929</b>
Amiata Grossetana	12.161.593	10.434.300	1.727.293	885.598	1.729.595	-843.997	<b>883.296</b>	<b>883.296</b>
Colline del Fiora (****)	5.932.051	5.066.399	865.652	2.986.189	3.156.885	-170.696	<b>694.957</b>	<b>694.957</b>
Colline Metallifere	5.865.728	4.649.185	1.216.543	7.188.722	8.019.319	-830.596	<b>385.947</b>	<b>385.947</b>
Garfagnana	3.030.653	3.129.128	-98.474	3.644.070	3.532.411	111.659	<b>13.185</b>	<b>28.077</b>
Media Valle del Serchio (***)	4.503.207	5.111.433	-608.226	16.983.997	16.531.193	452.804	<b>36.248</b>	<b>36.248</b>
Versilia	2.155.185	3.066.079	-910.894	2.518.257	1.582.528	935.729	<b>24.835</b>	<b>11.572</b>
Lunigiana	19.590.677	19.734.728	-144.051	24.609.337	24.109.762	499.575	<b>355.524</b>	<b>355.524</b>
Alta val di Cecina	4.774.084	4.591.316	182.768	12.791.523	12.204.716	586.807	<b>769.575</b>	<b>769.575</b>
Colli Marittimi Pisani (****)	2.261.445	2.176.345	85.100	0	33.327	-33.327	<b>51.773</b>	<b>51.773</b>
Val d'Era	20.583.732	20.339.979	243.754	247.691	238.959	8.733	<b>252.486</b>	<b>353.892</b>
Val di Bisenzio	2.238.824	2.221.699	17.125	2.236.510	2.238.646	-2.137	<b>14.988</b>	<b>14.988</b>
Appennino Pistoiese	Non esisteva l'unione							
Amiata Val d'Orcia	12.571.592	11.014.204	1.557.387	4.161.730	5.455.861	-1.294.131	<b>263.256</b>	<b>263.256</b>
Val di Chiana Senese (****)	4.098.250	4.039.988	58.262	117.039	208.526	-91.488	<b>-33.226</b>	<b>85.323</b>
Val di Merse	2.887.933	2.865.027	22.906	849.165	903.648	-54.483	<b>-31.577</b>	<b>112.671</b>

Le Unioni di comuni in Toscana: dati finanziari 2012-2014								
Rendiconto 2013								
Unione	Entrata Tit. I-II-III + eventuale avanzo di amm. anno precedente*	Spesa Titolo I- III	Saldo parte corrente	Entrata Tit. IV e V + eventuale avanzo di amm. anno precedente	Spesa Tit. II	Saldo parte capitale	Risultato gestione competenza	Risultato di amministrazione
Casentino	14.882.547	16.141.752	-1.259.205	2.705.643	1.256.923	1.448.721	<b>189.516</b>	<b>679.080</b>
Pratomagno	3.012.533	2.161.372	851.161	616.866	1.949.529	-1.332.663	<b>-481.502</b>	<b>45.758</b>
Dei Tre Colli	2.116.188	2.104.951	11.238	77.800	76.586	1.214	<b>12.452</b>	<b>107.435</b>
Val Tiberina Toscana	4.992.963	4.940.986	51.976	2.508.219	2.532.354	-24.134	<b>27.842</b>	<b>97.913</b>
Cavriglia-San Giovanni Val d'Arno (****)	non esisteva l'unione							
Circondario Empolese Val d'Elsa	31.145.452	29.977.158	1.168.294	492.392	627.392	-135.000	<b>1.033.294</b>	<b>1.771.858</b>
Chianti Fiorentino	6.384.666	6.384.666	0	104.615	103.164	1.451	<b>1.451</b>	<b>150.165</b>
Fiesole-Vaglia (****)	6.729.955	6.625.292	104.663	109.181	118.360	-9.179	<b>95.483</b>	<b>86.382</b>
Mugello (**)	9.497.201	5.847.133	3.650.068	4.419.983	506.422	3.913.561	<b>5.460.166</b>	<b>5.306.103</b>
Valdarno e Val di Sieve	4.721.368	4.785.459	-64.091	454.510	720.951	-266.441	<b>-330.532</b>	<b>294.020</b>
Amiata Grossetana	6.267.409	6.128.239	139.170	399.209	399.209	0	<b>139.170</b>	<b>1.030.295</b>
Colline del Fiora (****)	3.610.634	3.526.431	84.203	528.558	803.558	-275.000	<b>-190.797</b>	<b>568.326</b>
Colline Metallifere	5.250.125	5.205.526	44.598	736.530	994.016	-257.486	<b>-212.888</b>	<b>298.661</b>
Garfagnana	3.416.453	3.414.736	1.718	3.420.552	3.420.552	0	<b>1.718</b>	<b>65.433</b>
Media Valle del Serchio (***)	3.343.314	3.339.984	3.330	4.375.761	4.375.761	0	<b>3.330</b>	<b>41.282</b>
Versilia	1.959.092	2.741.340	-782.248	3.968.124	3.110.696	857.428	<b>75.180</b>	<b>31.783</b>
Lunigiana	14.817.478	14.817.478	0	7.480.098	7.512.188	-32.091	<b>-32.091</b>	<b>290.506</b>
Alta Val di Cecina	4.783.212	4.498.935	284.277	239.345	705.529	-466.184	<b>-181.907</b>	<b>730.301</b>
Colli Marittimi Pisani (****)	3.222.951	2.918.700	304.251	0	292.076	-292.076	<b>12.175</b>	<b>77.632</b>
Val d'Era	30.219.633	29.834.645	384.988	6.013.893	6.013.893	0	<b>384.988</b>	<b>568.689</b>
Val di Bisenzio	1.637.673	1.629.096	8.577	1.088.342	1.088.342	0	<b>8.577</b>	<b>63.529</b>
Appennino Pistoiese	137.782	38.434	99.348	0	0	0	<b>99.348</b>	<b>99.348</b>
Amiata Val d'Orcia	5.794.952	5.560.136	234.816	480.524	480.524	0	<b>234.816</b>	<b>508.006</b>
Val di Chiana Senese (****)	4.072.202	3.969.957	102.245	183.544	214.724	-31.180	<b>71.065</b>	<b>117.167</b>
Val di Merse	3.939.622	3.934.734	4.888	897.727	942.653	-44.926	<b>-40.038</b>	<b>190.671</b>

Le Unioni di comuni in Toscana: dati finanziari 2012-2014								
Rendiconto 2014								
Unione	Entrata Tit. I-II-III + eventuale avanzo di amm. anno precedente*	Spesa Titolo I-III	Saldo parte corrente	Entrata Tit. IV e V + eventuale avanzo di amm. anno precedente	Spesa Tit. II	Saldo parte capitale	Risultato gestione competenza	Risultato di amministrazione
Casentino	14.988.583	21.347.337	-6.358.754	7.982.278	1.664.380	6.317.898	<b>-40.856</b>	<b>756.409</b>
Pratomagno	3.722.336	1.954.180	1.768.156	2.078.486	3.475.441	-1.396.955	<b>371.201</b>	<b>648.748</b>
Dei Tre Colli	2.783.563	2.670.514	113.049	183.719	288.719	-105.000	<b>8.049</b>	<b>168.342</b>
Val Tiberina Toscana	4.636.901	4.350.774	286.128	1.099.472	1.158.642	-59.170	<b>226.957</b>	<b>773.039</b>
Cavriglia-San Giovanni Val d'Arno (***)	400.000	400.000	0	0	0	0	<b>0</b>	<b>0</b>
Circondario Empolese Val d'Elsa	34.049.827	30.619.521	3.430.306	11.706.978	11.706.978	0		
Chianti Fiorentino	6.332.230	6.147.502	184.727	0	0	0	<b>184.727</b>	<b>391.621</b>
Fiesole-Vaglia (****)	non esisteva l'unione							
Mugello (**)	8.297.574	6.721.765	1.575.809	7.311.150	2.574.018	4.737.133	<b>6.312.942</b>	<b>8.820.995</b>
Valdarno e Val di Sieve	4.484.063	4.570.619	-86.556	313.618	458.258	-144.640	<b>-231.196</b>	<b>102.250</b>
Amiata Grossetana	7.307.994	7.264.655	43.338	311.573	311.461	112	<b>43.451</b>	<b>1.589.421</b>
Colline del Fiora (****)	2.669.343	2.622.173	47.170	2.374	206.466	-204.092	<b>-156.922</b>	<b>712.875</b>
Colline Metallifere	5.042.627	4.702.777	339.850	2.028.988	1.910.132	118.856	<b>458.705</b>	<b>1.424.132</b>
Garfagnana	3.441.426	3.974.809	-533.383	7.948.469	7.303.482	644.986	<b>111.603</b>	<b>258.648</b>
Media Valle del Serchio (***)	12.005.558	11.999.109	6.449	9.498.649	9.498.649	0	<b>6.449</b>	<b>54.451</b>
Versilia	1.996.442	2.365.623	-369.181	3.456.204	2.982.183	474.020	<b>104.840</b>	<b>302.907</b>
Lunigiana	15.379.824	14.767.963	611.860	5.515.521	5.515.521	0	<b>611.860</b>	<b>1.218.306</b>
Alta Val di Cecina	3.832.300	3.124.699	707.601	198.228	470.875	-272.646	<b>434.954</b>	<b>4.994.476</b>
Colli marittimi Pisani (****)	2.898.402	2.848.718	49.683	204.000	209.500	-5.500	<b>44.184</b>	<b>120.232</b>
Val d'Era	29.883.196	29.433.865	449.330	284.469	243.068	41.401	<b>490.731</b>	<b>777.916</b>
Val di Bisenzio	1.461.543	1.294.281	167.263	1.277.128	1.077.842	199.286	<b>366.549</b>	<b>505.025</b>
Appennino Pistoiese	1.400.622	1.379.651	20.971	130.172	130.172	0	<b>20.971</b>	<b>24.172</b>
Amiata val d'Orcia	6.245.745	6.122.606	123.139	733.917	733.917	0	<b>123.139</b>	<b>835.241</b>
Val di Chiana Senese (****)	3.061.960	3.122.643	-60.684	21.000	48.418	-27.418	<b>-88.101</b>	<b>54.091</b>
Val di Merse	3.741.909	3.729.724	12.185	978.550	977.638	912	<b>13.097</b>	<b>851.273</b>

Fonte: Dati forniti dall'ente e desunti dai certificati al conto consuntivo inviati al Ministero dell'Interno.

(\*) Si intendono le entrate correnti destinate alla spesa corrente (già decurtate della parte destinata ad investimenti).

(\*\*) Il risultato di gestione 2013 è influenzato dal disallineamento del conto terzi pari ad euro -2.103.463,32 in assenza del quale il risultato di gestione sarebbe comunque positivo.

(\*\*\*) Il risultato di gestione 2012 è influenzato dal disallineamento del conto terzi pari ad euro 191.669,33, in assenza del quale il risultato di gestione sarebbe negativo. Nell'anno 2012 c'è stato il passaggio da comunità ad unione.

(\*\*\*\*) Dati desunti dal certificato al conto consuntivo inviato dalle amministrazioni al Ministero dell'Interno.









