



**CORTE DEI CONTI**

---

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

# Presentazione del rapporto sulla finanza locale in Toscana

Sezione regionale di controllo della Corte dei conti  
Firenze, 10 giugno 2016







**CORTE DEI CONTI**

---

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

Presentazione del rapporto sulla finanza  
locale in Toscana



<b>Indice</b>	<b>Pag.</b>
Introduzione	7
1. – L’evoluzione della normativa e della procedura del controllo-monitoraggio della Sezione	10
1.1. – L’evoluzione della normativa	10
1.2. – L’evoluzione del controllo-monitoraggio svolto dalla Sezione	16
1.3. – Gli aspetti procedurali	19
2. – L’evoluzione delle gravi irregolarità riscontrate dalla sezione nel periodo 2005-2013	21
3. – Gli esiti del monitoraggio sul rendiconto 2013	28
3.1. – Le pronunce specifiche di accertamento	28
3.2. – La valutazione delle misure correttive	38
4. – Principali indicatori di gravi criticità: il risultato di amministrazione, la gestione dei residui, la gestione di cassa e l’indebitamento	40
5. – 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	56
6. – L’evoluzione della situazione finanziaria delle Province: le problematiche relative al nuovo contesto normativo e l’iniziativa della Sezione	64



## **Introduzione**

La Sezione regionale di controllo per la Toscana è chiamata a illustrare i contenuti della relazione sulla finanza locale approvata con deliberazione n. 31/2016/AFC. Questa relazione rappresenta la seconda edizione di un documento nato dalla profonda convinzione maturata dalla Sezione sulla utilità e opportunità di rendere conto dello stato di salute finanziaria, contabile, gestionale degli enti territoriali così come emergono da un'attività di controllo esterno, attuata su tutti gli enti ormai da un decennio (l. 266/2005).

Si tratta dunque di un documento che mira a condividere con gli enti controllati e le istituzioni pubbliche le informazioni elaborate dalla Sezione attraverso l'attività ininterrotta di un controllo che fin dal 2007 la Corte costituzionale ha qualificato come necessario e ricorrente "a cadenza annuale" che ha come obiettivo ultimo quello di rendicontare in merito allo 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 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. Esiste dunque un profilo di duplice trasparenza: il primo 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, il secondo di trasparenza degli enti stessi verso i propri organi elettivi, ma soprattutto verso i cittadini stessi sull'impiego di risorse pubbliche.

Il tentativo che la Sezione Toscana ha inteso 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 i soggetti controllati 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 stipulata nel 2006 tra la Sezione regionale di controllo, il Consiglio delle autonomie per la Toscana e la Giunta regionale e, successivamente, da una indicazione delle Sezioni riunite in sede di controllo, l'idea di affiancare all'attività del controllo-monitoraggio ai sensi della legge 266/2005, del d.lgs. n. 149/2011 e del d.l. n. 174/2012 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.

La relazione sulla finanza locale oltre a costituire una rassegna dell'attività del controllo, permette una lettura aggregata dei principali risultati contabili degli enti toscani dalla quale si può trarre una valutazione di massima sulla condizione finanziaria del comparto. Per questo si articola in una parte che riferisce sugli esiti del controllo e le principali gravi irregolarità rilevate e una seconda che analizza i dati finanziari aggregati per consentirne una lettura d'insieme.

Rispetto alla prima edizione, questa seconda Relazione sulla finanza locale in Toscana presenta alcuni aspetti peculiari che non derivano solo dalla rassegna degli esiti del monitoraggio, ma che sono frutto anche di una istruttoria specifica. Si è infatti ritenuto opportuno dar conto di alcuni fenomeni finanziari che si sono manifestati nel corso del 2015 e che, anche se non riferiti propriamente alla valutazione dei rendiconti 2013, sono stati ritenuti rilevanti: è questo il caso dell'approfondimento effettuato sul riaccertamento straordinario dei residui, sull'evoluzione della situazione finanziaria delle province e sui piani di razionalizzazione delle società partecipate.

Quest'ultimo tema, per il quale attraverso un campionamento è stata condotta una prima ricognizione dei contenuti dei piani adottati dagli enti, non viene riportato nella presente sintesi per brevità di trattazione.



## **1. – L’evoluzione della normativa e della procedura del controllo-monitoraggio della Sezione**

### **1.1. – L’evoluzione della normativa**

Il quadro istituzionale nel cui ambito la Sezione di controllo esercita le proprie funzioni in materia di enti regionali e locali è quello del controllo successivo sulla gestione, disciplinato in primo luogo dalla l. n. 20/1994, confermato ed integrato dall’art. 7 della l. n. 131/2003, in attuazione della riforma costituzionale del 2001, ed affiancato sia dal controllo-monitoraggio di cui ai commi 166 e seguenti dell’articolo unico della legge finanziaria per il 2006, sia dal d.lgs. n. 149/2011 in tema di dissesto finanziario e, da ultimo, dal d.l. n. 174/2012.

Più specificamente, la l. n. 131/2003 (art. 7 comma 7) abilita la Corte dei conti a verificare “il rispetto degli equilibri di bilancio da parte di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, in relazione al patto di stabilità interno ed ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea”, perseguendo con ciò il fine del coordinamento della finanza pubblica.

In tale contesto, le “sezioni regionali di controllo della Corte dei conti verificano, nel rispetto della natura collaborativa del controllo sulla gestione, il perseguimento degli obiettivi posti dalle leggi statali o regionali di principio e di programma, secondo la rispettiva competenza, nonché la sana gestione finanziaria degli enti locali ed il funzionamento dei controlli interni e riferiscono sugli esiti delle verifiche esclusivamente ai consigli degli enti controllati”. Il comma 8 del medesimo articolo stabilisce 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, di norma tramite il Consiglio delle autonomie locali, se istituito, anche da Comuni, Province e Città metropolitane”.

La norma attribuisce alle Sezioni regionali il controllo finanziario per assicurare il rispetto degli equilibri di bilancio, anche in relazione ai vincoli comunitari, nonché il controllo sulla gestione per il perseguimento di adeguati livelli di efficienza e di economicità, con obbligo di riferire gli esiti di tali indagini agli organi rappresentativi delle

rispettive comunità locali, nell'ottica collaborativa della funzione della Corte, indirizzata a stimolare negli enti reazioni favorevoli ai fini di decisioni autocorrettive.

Tale funzione, come chiarito dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 29/1995, riveste carattere essenzialmente empirico e va quindi compiuta sulla base di criteri di riferimento e modelli operativi nascenti dalla comune esperienza.

Nel corso del 2006, approda e si concretizza in via definitiva il “ponte di collegamento” fra i controlli interni assegnati agli organi di revisione e i controlli esterni delle sezioni regionali di controllo, mediante l'introduzione del c.d. controllo-monitoraggio di cui all'art. 1, commi 166 e ss., della l. n. 266/2005 (legge finanziaria per il 2006), che prevede la compilazione di due questionari annuali rispettivamente sul bilancio di previsione e sul rendiconto, con cui le sezioni possono verificare la sussistenza di pericoli alla tenuta degli equilibri e, se del caso, adottare specifiche pronunce. La disciplina normativa dell'art. 1, commi 166 e ss., della l. n. 266/2005, oltre a consolidare il raccordo tra organi di revisione e Corte dei conti, ha, infatti, introdotto nell'ordinamento un controllo obbligatorio, diffuso (poiché indirizzato a tutti i comuni e a tutte le province), sintetico (poiché riguardante una serie di informazioni e dati richiesti in misura necessariamente ridotta dato il numero elevato di enti da esaminare) e cartolare, che consente un continuo monitoraggio della situazione finanziaria degli enti locali mediante l'acquisizione uniforme su tutto il territorio nazionale di dati ed informazioni richieste con appositi questionari approvati periodicamente dalla Sezione delle autonomie.

La 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, effettuato sia attraverso i controlli sulla sana gestione che con il controllo-monitoraggio, ha adottato un “manuale” delle funzioni di controllo, che, definendo un quadro per lo svolgimento del controllo collaborativo, ha rappresentato, per gli enti controllati, anche uno strumento di garanzia.

Nell'ambito del controllo collaborativo la Sezione regionale di controllo Toscana ha, inoltre, adottato nel tempo tutta una serie di delibere cosiddette “linee guida” con il compito di fornire approfondimenti e suggerimenti su tematiche di contabilità pubblica finalizzate ad una migliore e più corretta gestione della stessa da parte degli enti locali.

A sua volta, il d.lgs. 6 settembre 2011, n. 149, avente ad oggetto “premi e sanzioni”, all’art. 6, comma 2, ha introdotto una rilevante novità in materia di coordinamento della finanza pubblica. Tale norma stabilisce che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, nell’esercizio delle funzioni di controllo ad esse attribuite dalla legge, possano far emergere situazioni di fatto suscettibili di condurre un ente locale allo stato di dissesto e indicare al medesimo l’adozione, entro un congruo termine, delle misure correttive necessarie per il conseguimento dell’equilibrio finanziario.

Nel caso in cui queste misure vengano disattese, la norma prevede una articolata procedura che conduce alla dichiarazione, da parte del Prefetto, dello stato di dissesto economico.

Le “pronunce” di cui tratta la norma sono adottate, ai sensi dell’art. 1, comma 168, della legge finanziaria per il 2006 (l. n. 266/2005), nelle ipotesi in cui le Sezioni regionali di controllo della Corte accertino comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato raggiungimento degli obiettivi posti con il patto di stabilità, sia in sede di verifica sulla sana gestione ai sensi dell’art. 7 della l. n. 131/2003, sia in occasione del controllo-monitoraggio di cui all’art. 1, comma 166, l. n. 266/2005.

L’art. 6, comma 2, d.lgs. n. 149/2011, nell’intento di rendere più concreto il risanamento delle amministrazioni, ha affidato ad autorità esterne (Corte dei conti e Prefetture) l’accertamento, in via di fatto, dell’esistenza di una possibile situazione di dissesto. La Sezione regionale di controllo Toscana ha poi delineato le modalità operative del controllo adottando, con le deliberazioni n. 204 e n. 210 del 2011, 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.

Il d.l. n. 174/2012 ha rafforzato il ruolo della Corte dei conti ed, in particolare, delle sezioni regionali di controllo, in tema di controlli sulle regioni e sugli enti locali. L’art. 3 del decreto, che ha disciplinato nuove forme di controllo sugli enti locali dal parte delle sezioni regionali di controllo, ha introdotto nel Tuel una serie di disposizioni, tra cui il nuovo art. 148, l’art. 148-bis, nonché l’art. 243-quater.

Con gli artt. 148 e 148-bis si disciplina il controllo basato su due tipologie di verifiche: quelle scaturenti da un referto sulla regolarità della gestione e sull'efficacia e sull'adeguatezza del sistema dei controlli interni redatto dal sindaco o dal presidente della provincia (art. 148) e quelle scaturenti dal controllo-monitoraggio (art. 148-bis) ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167, l. n. 266/2005; controllo che viene disciplinato anche nella tempistica della procedura (60 giorni per l'ente affinché provveda ad approvare i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio, e 30 giorni per la verifica degli stessi da parte della sezione di controllo) nonché nelle conseguenze concrete che ne derivano con la preclusione, ovvero il blocco, delle spese che risultano frutto di grave irregolarità contabile tale da compromettere gli equilibri di bilancio dell'ente.

In tale contesto, il fenomeno delle “gravi irregolarità” appare rilevante se si tratta di violazioni alla normativa vincolistica statale inerente a questioni strettamente finanziarie e contabili, suscettibili di pregiudicare l'equilibrio di bilancio e di recare conseguenze tali da non consentire all'ente di concorrere alla realizzazione degli obiettivi generali di finanza pubblica.

Secondo la Sezione delle autonomie della Corte dei conti, i controlli sui bilanci e sui rendiconti degli enti locali previsti dall'art. 1 commi 166 e 167 della legge finanziaria per il 2006 (come ridefiniti dall'art. 148-bis, comma 3, Tuel, introdotto dall'art. 3, comma 1. lett. e, d.l. n. 174/2012), consentono una diffusione generalizzata delle verifiche sul ciclo di bilancio, senza discostarsi da un modello di controllo compatibile con l'autonomia degli enti, costituzionalmente tutelata.

Il loro fine è quello di assicurare la tutela dell'unità economica della Repubblica e il coordinamento della finanza pubblica, verificando che le misure per il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica posti dalla legge di stabilità e dalle altre norme di coordinamento finanziario vengano effettivamente messe in atto da parte degli enti territoriali.

La dinamica dei controlli sui rendiconti e sui bilanci preventivi si articola nella verifica di complessi adempimenti relativamente al ciclo di bilancio che si svolgono all'interno dei singoli enti, nel quadro di un ruolo della Corte che è di supporto al

funzionamento del sistema dei vincoli posti dalle norme di coordinamento della finanza pubblica e compatibile con l'autonomia degli enti.

L'obiettivo del controllo si è progressivamente ampliato rispetto alla ricerca della irregolarità, incentrandosi sulla promozione del miglioramento dei comportamenti di gestione attraverso la segnalazione di misure correttive e la loro puntuale valutazione.

Va sottolineato come il controllo-monitoraggio istituito dalla l. n. 266/2005 abbia trovato con il d.l. n. 174 un radicale ripensamento nel momento in cui sono state affidate alle sezioni di controllo della Corte dei conti misure interdittive quali, appunto, la preclusione ovvero il “blocco” delle spese prive di copertura finanziaria o inficiate da gravi irregolarità contabili. Una evoluzione così radicale si giustifica con il mutato contesto costituzionale ed europeo, come ha evidenziato la Corte costituzionale nella sentenza n. 40/2014 (citando anche la sentenza n. 39/2014), che ha sancito una evoluzione anche rispetto al concetto di controllo collaborativo in senso stretto. In particolare, la sentenza ha chiarito che “dette misure interdittive non sono indici di supremazia statale né di un potere sanzionatorio nei confronti degli enti locali e neppure sono riconducibili al controllo collaborativo in senso stretto, ma sono strumentali al rispetto degli “obblighi che lo Stato ha assunto nei confronti dell’Unione europea in ordine alle politiche di bilancio. In questa prospettiva, funzionale ai principi di coordinamento e di armonizzazione dei conti pubblici, [detti controlli] [...] possono esser accompagnati anche da misure atte a prevenire pratiche contrarie ai principi della previa copertura e dell’equilibrio di bilancio (sentenze n. 266 e n. 60 del 2013), che ben si giustificano in ragione dei caratteri di neutralità e indipendenza del controllo di legittimità della Corte dei conti (sentenza n. 226 del 1976)” (sentenza n. 39 del 2014). In particolare, il controllo di legittimità e regolarità contabile attribuito alla Corte dei conti per questi particolari obiettivi si risolve in un esito dicotomico (sentenze n. 179 del 2007 e n. 60 del 2013), nel senso che ad esso è affidato il giudizio se i bilanci preventivi e successivi siano o meno rispettosi del patto di stabilità, siano deliberati in equilibrio e non presentino violazioni delle regole espressamente previste per dette finalità”.

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 resta un controllo di natura collaborativa, in quanto la Corte non fa altro che evitare all'ente situazioni che aggraverebbero la propria condizione finanziaria.

In tale prospettiva, va sottolineato che, in presenza di pronunce di accertamento di gravi irregolarità, gli enti locali sono chiamati a predisporre misure correttive puntuali ed effettive e tali da rispettare il dettato della legge.

Occorre inoltre ricordare che la Corte costituzionale, sempre nella sentenza n. 40/2014, richiamando espressamente le funzioni di controllo previste dalla l. n. 266/2005, come modificata dal d.l. 174/2012, ha di fatto collocato le sezioni regionali della Corte dei conti all'interno di un procedimento definito da norme di rilievo costituzionale. Secondo la Corte costituzionale, “i controlli delle sezioni regionali della Corte dei conti – previsti a partire dalla emanazione dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della l. 23 dicembre 2005 e poi trasfusi nell'art. 148-bis Tuel – hanno assunto progressivamente carattere cogente nei confronti dei destinatari (sentenza n. 60 del 2013) proprio per prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari”.

L'art. 3, comma 1, d.l. n. 174 citato, introducendo l'art. 243 quater Tuel, attribuisce alle sezioni regionali di controllo anche un ulteriore compito inerente la valutazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale che l'ente locale può adottare nelle situazioni di precarietà che lo richiedano. Le sezioni regionali di controllo sono, infatti, destinatarie dei piani di riequilibrio e devono pronunciarsi entro 30 giorni dalla loro ricezione, deliberandone l'approvazione o il diniego; esse sono inoltre destinatarie delle relazioni dell'organo di revisione sullo stato di attuazione del piano.

La procedura coinvolge anche le Sezioni riunite della Corte dei conti, poiché la delibera di approvazione o di diniego della sezione regionale può essere impugnata dinanzi ad esse.

Infine, nel citato art. 243-quater è previsto un collegamento procedurale con i compiti assegnati alle sezioni regionali di controllo in materia di dissesto finanziario dal d.lgs. n. 149/2011: in caso di mancata presentazione del piano entro i termini, 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 citato, con l'assegnazione al consiglio dell'ente, da parte del Prefetto, di un termine, non superiore a venti giorni, per la deliberazione del dissesto.

## **1.2. – L'evoluzione del controllo-monitoraggio svolto dalla Sezione**

Il controllo-monitoraggio sui bilanci e sui rendiconti degli enti locali, che, come già riferito, si fonda sull'art. 1, commi 166 e seguenti, della l. n. 266/2005 (legge finanziaria 2006), e sulle successive modifiche introdotte con il d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, è stato attuato dalla Sezione a decorrere dal bilancio di previsione 2006 e dal rendiconto 2005, sulla base delle linee guida elaborate dalla Sezione delle autonomie (delib. n. 6/2006 e n. 11/2006).

Fin dalle sue origini, la Sezione ha svolto il “controllo-monitoraggio” intendendo questo come un controllo a carattere “necessario”, esteso a tutti gli enti locali della regione e ad entrambi i documenti di bilancio: preventivo e consuntivo.

In relazione alla specifica funzione del controllo-monitoraggio, che era quella di consentire la rilevazione delle gravi irregolarità già presenti, ma anche, e soprattutto, delle irregolarità la cui “gravità” andava misurata in relazione ai loro effetti nel lungo periodo e ai rischi possibili sul conseguimento e il mantenimento degli equilibri di bilancio, la Sezione ha sempre teso ad evidenziare quei fenomeni che, pur non avendo già manifestato specifici effetti negativi sul bilancio dell'ente, fossero potenzialmente dannosi e pericolosi per la tenuta degli equilibri di bilancio e per il conseguimento degli obiettivi generali di finanza pubblica.

Quanto alla “gravità” delle irregolarità da segnalare, la Sezione, seguendo gli orientamenti assunti dalla Sezione autonomie, per cui “la gravità della irregolarità contabile [...] non è tanto da valutare alla stregua delle modalità e/o del grado di scostamento dalla norma, quanto, soprattutto, [...] del rischio di ripercussioni sugli equilibri di bilancio”, ha nel tempo implementato il proprio modello di controllo,

evidenziando a tutti gli enti i fenomeni pregiudizievoli degli equilibri di bilancio, affinché ciascun ente potesse adottare i provvedimenti correttivi più adeguati.

L'approccio seguito dalla Sezione ha consentito di monitorare, nel tempo, gli enti locali in riferimento ad alcuni aspetti considerati maggiormente critici e di costruire un "profilo storico" di ciascun ente, utile alle valutazioni da compiere in occasione delle verifiche programmate dalla Sezione (indagini trasversali a più enti su fenomeni specifici, quali i residui e i debiti fuori bilancio, o indagini sulla sana gestione dell'ente locale), ovvero controlli di diversa natura introdotti da specifiche disposizioni normative, quali l'art. 6, comma 2, d.lgs. 6 settembre 2011, n. 149 e, più recentemente, l'art. 3, comma 1, lettera r, d.l. n. 174/2012, che ha introdotto nel Tuel gli artt. 243-bis e seguenti.

Queste ultime disposizioni di legge hanno costituito per la Sezione occasioni di revisione del modello di controllo in precedenza adottato.

Con l'entrata in vigore del d.lgs. n. 149/2011, il legislatore, come si è già avuto modo di esplicitare, ha affidato alla Corte dei conti il compito di accertare la presenza di eventuali situazioni che possono condurre al dissesto. Per assolvere a tale compito, che comunque il legislatore legava alla verifica della mancata adozione di misure correttive indicate dalla Sezione nell'ambito dei propri controlli, il modello del monitoraggio era risultato già adeguato all'evidenziazione dei fenomeni maggiormente critici e alla conseguente attivazione degli enti per l'adozione dei provvedimenti correttivi.

La Sezione ha comunque ritenuto necessario, in questa fase, di integrare le proprie valutazioni sulla salute finanziaria dell'ente, che nel controllo fino ad allora svolto si focalizzavano sulla singola annualità, con elementi che offrissero una prospettiva più ampia, volta ad apprezzare la strutturalità dei fenomeni e a consentire la valutazione circa la sussistenza delle condizioni di deficitarietà strutturale o di dissesto che il legislatore richiedeva.

Alle nuove disposizioni del d.lgs. n. 149/2011, si sono sovrapposte le novità introdotte dal d.l. n. 174/2012, che hanno richiesto alla Sezione una nuova messa a punto del modello fin ad allora adottato.

**Il decreto ha, infatti, introdotto due importanti innovazioni:**



- l'obbligo più stringente, nei modi e nei tempi, per gli enti di adottare i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio in caso di pronuncia specifica di accertamento e la valutazione di tali provvedimenti in capo alle Sezioni regionali di controllo;
- la revisione delle norme relative agli enti locali strutturalmente deficitari, agli enti locali dissestati e ad altri enti per i quali sussistano squilibri strutturali di bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario, in particolare prevedendo, per questi ultimi, la possibilità di adottare “procedure di riequilibrio finanziario pluriennale”.

Le modifiche legislative appena citate hanno reso necessario, quindi, focalizzare maggiormente il controllo sui fenomeni di particolare criticità e gravità. Fino ad allora, infatti, la Sezione aveva segnalato agli enti anche la presenza di irregolarità ritenute al momento “non gravi” ma, se perpetrate nel tempo o associate ad altri fenomeni di rilievo, potenzialmente lesive degli equilibri di bilancio e della loro tenuta nel tempo.

Per le ragioni appena esposte, quindi, già dall'esame dei rendiconti 2011, la Sezione Toscana aveva adeguato il modello di controllo, rilevando solo i fenomeni gravi e cioè quelli in grado di determinare una “pronuncia specifica di accertamento”.

La Sezione, inoltre, ha riesaminato le gravi irregolarità presenti nel modello fino ad allora sperimentato, ponendosi come obiettivo principale quello di mantenere ed eventualmente rafforzare l'esame degli aspetti maggiormente rilevanti al fine di individuare le condizioni di disequilibrio strutturale e di pre-dissesto di un ente, e per valutare l'adeguatezza o meno delle manovre proposte dagli enti con i piani di riequilibrio finanziario pluriennale.

Questo modello di controllo, confermato anche per l'esame del rendiconto 2012, è stato descritto e rappresentato agli enti con una apposita deliberazione della Sezione (n. 279/2013).

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 nuovamente confermato il modello di controllo già adottato 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 emersi ulteriori 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 più avanti, ma anche delle prime valutazioni sull'applicazione dei principi contabili in tema di armonizzazione dei sistemi contabili operati sui bilanci degli enti sperimentali.

### **1.3. – Gli aspetti procedurali**

Dal punto di vista procedurale l'attività di controllo-monitoraggio prende inizio con la deliberazione della Sezione delle autonomie che approva le linee guida per la compilazione dei questionari da parte degli organi di revisione degli enti locali. I questionari sono successivamente informatizzati nell'applicativo della Corte dei conti denominato SIQUEL e, tramite questo, compilati e trasmessi alle sezioni regionali di controllo.

La Sezione, successivamente all'approvazione delle linee guida da parte della Sezione delle autonomie e valutato il contenuto dei questionari, definisce, con un proprio atto, i criteri per l'esame dei rendiconti degli enti locali e i fenomeni che possono costituire "grave irregolarità". Come sopra riferito, a decorrere dal controllo-monitoraggio sul rendiconto 2012, tali "linee guida" regionali sono state preventivamente comunicate agli enti locali destinatari del controllo.

L'adozione di tali linee guida, unitamente alla procedura informatizzata utilizzata per l'invio del questionario e le successive fasi istruttorie, hanno come obiettivo principale quello di consentire una uniforme trattazione di situazioni che, essendo rappresentate alla Sezione attraverso informazioni sintetiche (quelle contenute nel questionario), devono comportare una valutazione omogenea dei fenomeni. La valutazione della Sezione è quindi da ritenersi di natura sintomatica delle principali situazioni pregiudizievoli degli equilibri di bilancio, e prescinde dalla complessità dei fenomeni sottostanti e dalla specificità dei singoli enti.

Per questo motivo, nel controllo-monitoraggio sono demandate all'ente sia la valutazione del fenomeno rilevato, in relazione alle cause che l'hanno generato e ai

concreti effetti sui bilanci successivi, sia l'adozione delle misure opportune per ripristinare gli equilibri di bilancio e la corretta gestione finanziaria.

Occorre inoltre precisare che la peculiarità del controllo-monitoraggio appena descritta consente alla Sezione una valutazione strettamente connessa con la correttezza delle dichiarazioni rese dall'organo di revisione e sconta pertanto l'eventualità che esso sia fondato su rappresentazioni non pienamente attendibili dei fenomeni gestionali.

La Sezione, dopo aver esaminato le risposte ai questionari, avvia una fase istruttoria, diretta contemporaneamente all'organo di revisione e all'organo di governo dell'ente, che possono fornire spiegazioni, chiarimenti e integrazioni in ordine agli aspetti che la Sezione reputa meritevoli di approfondimento. Anche questa fase, per la natura stessa del controllo, viene attuata secondo criteri di uniformità.

La fase istruttoria, che si chiude con l'esame della documentazione pervenuta, può avere un esito di archiviazione (con l'invio all'ente di una apposita comunicazione), ovvero di individuazione di una o più gravi irregolarità.

Nel secondo caso, all'organo di governo dell'ente viene inviato un documento contenente l'esposizione delle gravi irregolarità rilevate, affinché questo possa, attraverso un contraddittorio cartolare, fornire i propri chiarimenti o le proprie osservazioni.

In base alle deduzioni fornite dall'ente, la Sezione adotta la "pronuncia specifica di accertamento" delle gravi irregolarità, ovvero procede all'archiviazione definitiva dell'istruttoria con apposita nota di chiusura.

L'ente, entro 60 giorni dal deposito della pronuncia di accertamento, è tenuto ad adottare le misure correttive e a darne comunicazione alla Sezione la quale, entro i successivi 30 giorni, a seguito dell'adunanza pubblica in cui i rappresentanti dell'ente possono ulteriormente esporre e puntualizzare le proprie ragioni, si esprime con deliberazione circa l'idoneità, la non idoneità e la presa d'atto delle misure correttive adottate.

Qualora l'ente non adotti misure correttive o non le trasmetta alla Sezione, questa si esprime accertando l'inottemperanza.

Il controllo-monitoraggio, così come è stato strutturato negli anni dalla Sezione, è uno strumento che permette, oltre l'acquisizione dei dati relativi ai singoli esercizi e le segnalazioni di gravi irregolarità, un controllo ciclico della gestione finanziaria degli enti territoriali, consentendo che alcuni fenomeni, appositamente identificati, siano monitorati nel tempo sia sotto l'aspetto qualitativo che quantitativo.

Esso costituisce, quindi, un'importante fonte informativa anche per altre valutazioni, di natura prospettica, che la Sezione è chiamata ad esprimere nell'ambito della propria attività di controllo.

## **2. – L'evoluzione delle gravi irregolarità riscontrate dalla sezione nel periodo 2005-2013**

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 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.

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. 1.

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	<b>10</b>	2	0	1	0	1	2	0	2	1	<b>9</b>
Comuni capoluogo e con pop. superiore a 60.000 abitanti	<b>12</b>	2	3	3	2	6	6	8	9	11	<b>50</b>
Comuni con pop. superiore a 5.000 abitanti	<b>140</b>	16	21	18	9	40	51	35	37	116	<b>343</b>

Comuni con pop. inferiore a 5.000 abitanti	<b>135</b>	10	15	20	17	42	73	55	55	103	<b>390</b>
<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.

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. 2.**

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	<b>2</b>
8 delibere	0	1	1	1	<b>3</b>
7 delibere	0	0	1	6	<b>7</b>
6 delibere	0	2	11	4	<b>17</b>
5 delibere	0	2	11	16	<b>29</b>
4 delibere	0	4	14	19	<b>37</b>
3 delibere	0	0	15	20	<b>35</b>
2 delibere	2	1	28	26	<b>57</b>
1 delibera	5	2	50	30	<b>87</b>
<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 resta 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. 3.

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. 4.

Tipologia di pronuncia più ricorrente per anno. Analisi 2005-2013			
Rendiconto	Tipologia di profilo	Descrizione pronuncia specifica	enti destinatari della pronuncia più ricorrente
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.

Di seguito si riporta un breve approfondimento sulle analisi condotte e le gravi irregolarità rilevate sul risultato di "risultato di amministrazione".

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



Nel periodo considerato si è rilevato un aumento delle gravi irregolarità che è dipeso anche dall'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 è stato arricchito nel tempo sia rispetto ai temi trattati che al dettaglio delle informazioni richieste, e dallo sviluppo del modello di controllo, non solo in funzione dell'esperienza maturata dalla Sezione, ma anche in conseguenza di un certo affinamento delle modalità operative e di valutazione dei fenomeni.

Ne è un esempio la stigmatizzazione del concetto di disavanzo sostanziale che il quadro normativo non definiva in modo puntuale ma che la Sezione ha introdotto nelle proprie valutazioni e ne ha fatto oggetto di segnalazione di grave irregolarità equiparando tale concetto del disavanzo formale.

Per dare una breve definizione del concetto occorre evidenziare che, in generale, il disavanzo sostanziale si manifesta allorquando la gestione di competenza genera un flusso di entrata non vincolata, non sufficiente a coprire le spese corrispondenti, ovvero quando tale equilibrio non viene mantenuto in sede di gestione dei residui. In presenza di tali fattispecie l'ente, di fatto, utilizza risorse vincolate nella loro destinazione a copertura di spese generiche.

Nell'ambito del risultato di amministrazione, nel relativo quadro riassuntivo della gestione finanziaria, il disavanzo sostanziale corrisponde alla differenza tra l'avanzo formale ed il complesso dei fondi di natura vincolata. Il relativo ammontare viene rappresentato tra i fondi non vincolati con il segno negativo, in quanto rappresenta la quota di risorse da reperire al fine di ricostituire il complesso dei vincoli.

Il complesso dei fondi di natura vincolata, al contrario, deve essere indicato con il segno positivo, nella misura in cui tale vincolo permane dal risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, ovvero scaturisce dalla gestione di competenza o dalle operazioni di riaccertamento della gestione residui dell'esercizio in chiusura.

L'evoluzione delle modalità di controllo 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 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 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.

### **3. – Gli esiti del monitoraggio sul rendiconto 2013**

#### **3.1. – Le pronunce specifiche di accertamento**

I principali esiti del controllo-monitoraggio 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 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.

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. 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 delle 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. 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. 5.** (valori in euro)

Pronunce relative al disavanzo formale di amministrazione				
	Ente	Provincia	Estremi delibera di pronuncia specifica	Importo
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 disavanzi sostanziali rilevati sono stati pari a 63,7 milioni, a fronte di 38,5 milioni quantificati dalla Sezione con riferimento al precedente esercizio 2012.

Tab. 6.

(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	Castiglione 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.

Nel 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.

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.

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.

Le difficoltà riscontrate nella gestione dei flussi di cassa, con riferimento ai comuni destinatari di pronuncia specifica, 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.

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 titoli 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.

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. 7. (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. 8. (valori in euro)

Pronunce relative al mancato accantonamento del fondo svalutazione crediti di cui all'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012				
	Ente	Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica	Ammontare residui attivi vetusti dei titoli I +III
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.

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. 9.** (valori in percentuale)

Pronunce relative al superamento del limite di indebitamento ex art. 204 Tuel				
Ente		Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica	Incidenza percentuale oneri finanziari ex art. 204 del Tuel (limite 8%)
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 - 06/05/2015	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 Collemarina	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. 10.** (valori in percentuale)

Pronunce sul superamento del limite del 20 per cento relativo all'incidenza delle operazioni di indebitamento sulle entrate correnti dell'esercizio	
---	--

Ente		Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica	Indice di sostenibilità dell'indebitamento
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 approfondita sulla gestione di tale istituto e del relativo impatto sul bilancio degli enti locali toscani è stata effettuata nel paragrafo 6 del capitolo I della relazione sulla finanza locale. 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. 11. (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. 12.

(valori in euro)

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				
Ente		Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica	Anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa dd.pp.
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.

### 3.2. – La valutazione delle misure correttive

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 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 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.

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

In sede di controllo monitoraggio sul rendiconto 2013, seguendo il modello di controllo sopra descritto, a fronte dell'adozione di 231 pronunce specifiche (riferite a 420 profili di grave irregolarità), la Sezione, per ogni profilo di grave irregolarità riscontrato, 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.

Si tratta, nello specifico dei comuni di Cutigliano, Buonconvento, Fiesole, Pescia, Porto Azzurro, che hanno aderito alla procedura di cui all'art. 243-bis Tuel, e del 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.

I dati riportati di seguito evidenziano l'esito della valutazione delle misure correttive adottate dagli enti, con riferimento alle 420 gravi irregolarità oggetto di pronuncia specifica.

Tab. 13.

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

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.

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 ha richiesto che gli enti disponessero la preclusione dei programmi di spesa nei casi di inottemperanza o di inidoneità delle misure correttive relativi ai rilievi di grave irregolarità contabile 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 sono stati individuati idonei accantonamenti.

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.

#### **4. – I principali indicatori di gravi criticità: il risultato di amministrazione, la gestione dei residui, la gestione di cassa e l'indebitamento**

La Sezione come evidenziato nelle deliberazioni n. 171/2014 e n. 7/2015, ha considerato particolarmente significativi ai fini del controllo 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.

Analizzando nel dettaglio le singole componenti del risultato di amministrazione (gestione di competenza, gestione dei residui e risultato degli esercizi precedenti) si evidenzia come il 2013 rappresenti il primo anno in cui tali componenti sono 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 al 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 di fatto non hanno utilizzato nel corso dell'esercizio 2013.

Il dato disaggregato mostra che il risultato positivo della gestione residui, che come poi emerso dall'analisi dei 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. 14.

(valori in euro)

Composizione del risultato di amministrazione. Serie storica 2010-2013				
	2010	2011	2012	2013
<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.

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

L'andamento generale e in particolare quello dei comuni di grandi dimensioni 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.

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. Tali strumenti, infatti, 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, la 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 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.

Tab. 15. (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.

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, può essere dipeso in particolare dall'introduzione a regime della Tares.

Tab. 16.

(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'analisi delle due componenti di spesa sopra citate rappresenta 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. 17.

(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 (intesa come rapporto tra le spese per il personale e per interessi passivi rispetto alla spesa corrente), 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, nonostante abbia registrato nel 2013 un miglioramento rispetto al precedente esercizio, evidenzia, comunque, un elevato grado di rigidità della spesa e una scarsa sostenibilità del bilancio corrente che desta particolari preoccupazioni soprattutto se a questo si aggiunge 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.

L'intero fenomeno deve essere comunque rivalutato alla luce delle operazioni di riaccertamento straordinario previste dai nuovi principi contabili armonizzati, che gli enti erano tenuti ad effettuare nel corso del 2015 e che la Sezione ha approfondito nel capitolo II della relazione sulla finanza locale.

Si rileva tra l'altro che l'ammontare complessivo delle poste mantenute a residuo risulta notevolmente superiore all'avanzo di amministrazione accertato dagli enti; ciò costituisce una possibile ipoteca sugli equilibri di lungo periodo.

Tab. 18.

(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	Ammontare	Incidenza sul totale dei residui	Ammontare	Incidenza sul totale dei residui	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 nel paragrafo 2.1 del capitolo I della relazione sulla finanza locale.

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.

**Tab. 19.** (valori in euro)

La gestione di cassa nei comuni toscani. Serie storica 2010-2013				
	2010	2011	2012	2013
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
Totale scoperto al 31.12	65.172.997	63.778.164	54.620.766	92.927.336
<b>Anticipazione di tesoreria complessiva corrisposta nell'esercizio</b>				
	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 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.

Per quanto attiene alle modalità di contabilizzazione delle movimentazioni relative alla cassa nell'esercizio 2013 la Sezione ha approfondito le modalità di rilevazione dei flussi collegati alle entrate vincolate nella destinazione.

Va premesso che il controllo monitoraggio si è da 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 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.

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) con il quale, in riferimento alle pronunce di accertamento di grave irregolarità contabile aventi ad oggetto la determinazione della cassa vincolata, si intendeva “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 ripercorrendo, anche nel merito, l'interpretazione dei principi contabili in discussione e confermando 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 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.

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. 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.

Tab. 20.

(valori in euro)

Totale indebitamento enti locali toscani. Serie storica 2007-2013							
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
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.

## 5. – 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

La Sezione ha ritenuto necessario richiamare, nell'ambito del referto sulla finanza locale, 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 ha effettuato un'analisi ricognitiva in merito alle risultanze derivanti dalle operazioni di riaccertamento straordinario sulla base dei dati acquisiti con apposito questionario. Come esposto nel capitolo III della relazione, 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 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 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.

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 riportate nella relazione 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.

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. 21.

(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. 22. (valori in euro)

Il riaccertamento straordinario dei residui: movimentazione dei residui attivi e passivi non correlati a obbligazioni giuridiche perfezionate		
Fascia demografica	Residui attivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate	Residui passivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate
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
<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. 23. (valori in euro)

Il riaccertamento straordinario dei residui: calcolo del fondo pluriennale vincolato				
Fascia demografica	Residui attivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (d)	Residui passivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (e)	Residui passivi definitivamente cancellati che concorrono alla determinazione del FPV (f)	Fondo pluriennale vincolato
Comuni con pop. inferiore a 5.000 abitanti	54.261.536	104.159.896	4.263.565	59.536.186
Comuni con pop.	159.277.760	340.719.173	12.696.822	213.608.529

superiore a 5.000 abitanti				
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. 24.

(valori in euro)

Il riaccertamento straordinario dei residui: risultato di amministrazione al 01/01/2015							
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 (l)	Totale parte destinata agli investimenti (m)	Totale parte disponibile (n= h-i-l-m)
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 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 1 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.

#### **6. – L'evoluzione della situazione finanziaria delle Province: 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 nell'aprile 2015, 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 per le 4 amministrazioni interessate.

I rappresentanti di alcuni enti 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.

La Sezione ha quindi analizzato i principali fenomeni che potevano essere desunti dalle informazioni fornite dagli enti tenendo anche 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.

Analizzando il dato riferito al risultato di amministrazione, emerge una situazione analoga a quella relativa al saldo della gestione di competenza (di cui la relazione dà conto), 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. 25.** (valori in euro)

Evoluzione del risultato di amministrazione. Confronto 2013-2014		
Provincia	2013	2014
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 complessivamente emerse per entrambi i saldi sono apparse in contrasto con quanto rappresentato dalle amministrazioni in merito alla tenuta dei saldi finanziari. Nell'incontro che si era tenuto presso la Sezione, infatti, erano state evidenziate dagli enti gravi difficoltà 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.

Anche 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 della relazione) a 39 milioni nel 2014, al netto di eventuali entrate correnti destinate alla parte investimenti e dell'eventuale applicazione dell'avanzo alla parte corrente.

Con riferimento agli equilibri della parte investimenti, che mostrano una sostanziale tenuta, l'elemento più evidente che appare dai dati è una significativa contrazione delle spese per investimento che passano da 95,4 milioni (tabella n. 62 della relazione) nell'anno 2013, a 70,6 milioni nel 2014.

Dall'analisi condotta sui tre aggregati principali del bilancio provinciale (gestione complessiva, gestione corrente e gestione investimenti) non si evince 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 condotta dalla Sezione, 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.

Dalle informazioni complessivamente analizzate è risultata 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 sono stati valutati poiché, al momento della redazione del referto, non erano a disposizione della Sezione.

Le criticità complessivamente rappresentate nella relazione potranno emergere dal successivo controllo sul rendiconto 2015, poiché anche legate 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.



