L'impatto dell'armonizzazione dei bilanci pubblici sui bilanci dei comuni

DOCUMENTO DI ANALISI N. 10

DOCUMENTO
DI ANALISI

Ufficio Valutazione Impatto
Impact Assessment Office

Senato della Repubblica

Questo *Documento di analisi* è a cura di

DANIELE BASSETTI, Senato della Repubblica

I dati sono aggiornati a ottobre 2017

PAROLE CHIAVE: ARMONIZZAZIONE, BILANCI, COMUNI, ENTRATE, SPESE

Quest'opera è distribuita con Licenza Creative Commons Attribuzione - Non commerciale - Non opere derivate 4.0 Internazionale

L'impatto dell'armonizzazione dei bilanci pubblici sui bilanci dei comuni

Ottobre 2017

Abstract

La riforma dell'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali, dopo alcuni anni di sperimentazione e di correzioni normative, è stata applicata per la prima volta parzialmente nel 2015. Il presente lavoro analizza gli effetti della riforma sui bilanci dei comuni, con particolare attenzione all'andamento dei residui e alla capacità di riscossione.

The enforcement of the harmonization of local government budgets, after a few years of testing and regulatory amendments, was phased in in 2015. This paper analyzes the effects of this reform on municipal budgets with *a particular focus on the trend of revenue and expenditure arrears and collection capacity.*

Sommario

In sintesi 7

1. Introduzione: la riforma della contabilità degli enti territoriali 8
2. I risultati della sperimentazione 12
3. Gli effetti sulle entrate 15
   - Le entrate totali 15
   - Le entrate correnti 15
   - Le entrate in conto capitale 18
4. Gli effetti sulle spese 20
   - Le spese totali 20
   - Le spese correnti 24
   - Le spese in conto capitale 25
5. Il riaccertamento straordinario dei residui e la formazione di nuovi residui 28
6. Il fondo crediti di dubbia esigibilità 37
7. Riflessi sul rispetto del saldo obiettivo 39
8. Conclusioni 42

Metodologia 44

Bibliografia 45

Indice delle figure e delle tabelle

Figura 1 - Andamento dei residui nel periodo 2010-2014 *(importi in milioni di euro)*.... 29
Figura 2 - Comuni. Variazione percentuale residui passivi di fine gestione correnti/in conto capitale/complessivi - Anni 2015/2014 *(valori percentuali)*.... 35
Figura 3 - Comuni. Variazione percentuale residui passivi provenienti dalla gestione di competenza correnti/in conto capitale/complessivi - Anni 2015/2014 *(valori percentuali)*36
Figura 4 - Andamento della capacità di riscossione dal 2013 al 2015.... 43
Figura 5 - Andamento della velocità di gestione dal 2013 al 2015.... 43

Tabella 1 - Principali adempimenti previsti nel 2015.... 12
Tabella 2 - Enti sperimentatori - Riaccertamento straordinario dei residui.... 13
Tabella 3 - Sperimentazione: riaccertamento dei residui attivi e passivi.... 13
Tabella 4 - Tabella dati Corte Conti - Entrate totali.... 15
Tabella 5 - Tabella dati ISTAT - Entrate totali.... 15
Tabella 6 - Dati Corte Conti - Entrate correnti - Accertamenti in conto competenza *(importi in migliaia di euro)*.... 16
Tabella 7 - Dati Corte Conti - Grado di autonomia finanziaria *(importi in migliaia di euro)*.... 16
Tabella 8 - Dati Corte Conti- - Entrate correnti riscosse *(importi in migliaia di euro)*.... 16
Tabella 9 - Dati Corte Conti - Entrate correnti - Grado di efficacia della riscossione *(importi in migliaia di euro)*.... 17
Tabella 10 - Tabella dati Istat - Entrate correnti riscosse *(importi in migliaia di euro)*.... 17
Tabella 11 - Dati Istat - Entrate correnti -Grado di efficacia della riscossione *(importi in migliaia di euro)*.... 18
Tabella 12 - Dati Corte Conti - Entrate in conto capitale - Accertamenti e Riscossioni in conto competenza *(importi in migliaia di euro)*.... 19
Tabella 13 - Dati Corte Conti- Entrate in conto capitale -Grado di efficacia della riscossione *(importi in migliaia di euro)*.... 19
Tabella 14 - Entrate in conto capitale -Grado di efficacia della riscossione - dati Istat *(importi in migliaia di euro)*.... 20
Tabella 15 - Classificazione dei titoli della spesa.... 21
Tabella 16 - Dati Corte Conti - Comuni triennio - Impegni totali *(importi in migliaia di euro)*.... 21
Tabella 17 - Dati Corte Conti - Comuni triennio – Pagamenti totali *(importi in migliaia di euro)*.... 21
Tabella 18 - Dati Corte dei Conti- Spese totali -velocità di gestione *(importi in migliaia di euro)*.... 22

Tabella 19 - Dati Istat - Comuni triennio – Impegni totali *(importi in migliaia di euro)* .. 22
Tabella 20 - Dati Istat - Comuni triennio – Pagamenti totali *(importi in migliaia di euro)*22
Tabella 21 - Dati Istat- Spese totali -velocità di gestione *(importi in migliaia di euro)* ... 23
Tabella 22 - Dati Corte Conti - Spese correnti: velocità di gestione ripartita per fasce di popolazione *(importi in migliaia di euro)* ... 24
Tabella 23 - Dati Istat - Spese correnti -velocità di gestione *(importi in migliaia di euro)*25
Tabella 24 - Dati Corte Conti - Velocità di gestione della spesa in conto capitale *(importi in migliaia di euro)* ... 25
Tabella 25 - Dati Istat - Spese in conto capitale -velocità di gestione *(importi in migliaia di euro)* ... 26
Tabella 26 - Dati Corte Conti - Spesa conto capitale suddivisa in interventi - Impegni in conto competenza *(importi in migliaia di euro)* ... 27
Tabella 27 - Dati Corte Conti - Spesa conto capitale suddivisa in Interventi- Pagamenti in conto competenza *(importi in migliaia di euro)* ... 27
Tabella 28 - Dati Corte Conti - Spesa conto capitale funzione 1 - suddivisa in interventi- Impegni in conto competenza *(importi in migliaia di euro)* ... 28
Tabella 29 - Dati Corte Conti - Spesa conto capitale funzione 1 - Suddivisa in interventi- Pagamenti in conto competenza *(importi in migliaia di euro)* ... 28
Tabella 30 - Tabella dati Corte Conti - Riaccertamento straordinario: residui passivi per fasce demografiche ... 30
Tabella 31 - Dati Corte Conti - Riaccertamento straordinario: residui attivi per fasce demografiche ... 31
Tabella 32 - Tabella dati Corte Conti- Andamento dei residui *(importi in euro)* ... 32
Tabella 33 - Dati Corte Conti - Entrate: suddivisione dei residui per titoli. Tit. I: entrate tributarie - Tit. II: trasferimenti correnti - Tit. III: entrate extratributarie - Tit. IV: alienazioni, trasferimenti di capitale, riscossioni di crediti - Tit. V: accensioni prestiti - Tit. VI: servizi conto terzi ... 33
Tabella 34 - Dati Corte Conti - Andamento della spesa per titoli. Tit. I: Spese correnti - Tit. II: Spese in conto capitale - Tit. III: Rimborso prestiti - Tit. IV: Servizi conto terzi ... 33
Tabella 35 - Dati Corte Conti - Composizione dei residui attivi esercizi 2013-2015 ... 34
Tabella 36 - Residui passivi comuni - Anni 2014-2015 *(in milioni di euro)* ... 36
Tabella 37 - Saldo obiettivo e incidenza FCDE ... 38
Tabella 38 - Evoluzione fondo crediti dubbia esigibilità ... 39
Tabella 39 - Raffronto Comuni adempienti / inadempienti ... 40
Tabella 40 - Raffronto % Comuni Inadempienti/adempienti ... 40

In sintesi

Il decreto legislativo n. 118 del 2011, ampiamente modificato dal decreto legislativo n. 126 del 2014, ha riformato profondamente la materia dei bilanci degli enti territoriali con la finalità di armonizzarli, in attuazione del principio previsto dall'articolo 117 della Costituzione.

Dopo alcuni anni di sperimentazione, limitata ad alcuni enti che vi avevano aderito, la riforma ha iniziato ad essere applicata a partire dall'esercizio 2015.

Di centrale importanza nell'ambito della riforma è l'introduzione del principio della competenza finanziaria potenziata secondo cui le entrate e le spese devono essere imputate nell'esercizio in cui si prevede saranno riscosse e pagate. Per dare separata evidenza alle spese con imputazione negli esercizi successivi si è parallelamente previsto il nuovo Fondo pluriennale vincolato.

In occasione del primo esercizio di applicazione si è prevista un'operazione di riaccertamento straordinario dei residui, in modo da cancellare e reimputare ad esercizi successivi i residui pregressi in applicazione del nuovo principio citato.

Altra innovazione è stata costituita dall'obbligo di accantonare risorse per fare fronte ad entrate di difficile riscuotibilità, sulla base dei dati storici, costituendo l'apposito Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Il presente lavoro, utilizzando dati della Corte dei Conti, dell'Istat e del Ministero dell'Interno, analizza i consuntivi dei bilanci dei comuni dell'esercizio 2015 per verificare gli effetti dell'attuazione della riforma.

Dal lato delle entrate non si è potuto rilevare l'incremento dell'efficacia della riscossione che ci si sarebbe aspettati alla luce del nuovo obbligo di accantonare risorse proprio per neutralizzare le entrate non riscosse, sebbene va riconosciuto che si tratta del primo anno di applicazione.

Sul fronte delle spese, invece ci si aspettava un incremento della velocità di gestione, cioè dell'ammontare dei pagamenti in rapporto agli impegni e una conseguente riduzione dei residui. I dati mostrano effettivamente un aumento consistente della velocità di gestione, anche se in parte dovuto all'incremento delle partite di giro per effetto di altre innovazioni (split payment dell'IVA).

I dati sulla spesa in conto capitale, quella che normalmente più evidenzia un forte divario tra impegni e pagamenti e che non sono influenzati dalle partite di giro, manifestano un impatto ancora più marcato.

Per quanto riguarda i residui, la citata operazione di riaccertamento straordinario ha avuto effetti cospicui ma discordanti tra le componenti attive (crediti) e quelle passive (debiti). Infatti, i residui attivi si sono ridotti di circa un quarto mentre i residui passivi si sono ridotti di più della metà.

L'utilizzo del nuovo fondo pluriennale vincolato mostra rilevanti incrementi a fine esercizio delle spese in conto capitale che fanno ipotizzare qualche difficoltà di previsione nell'imputazione all'esercizio corretto.

1. Introduzione: la riforma della contabilità degli enti territoriali

La contabilità degli enti territoriali è stata investita negli ultimi anni da profonde riforme che hanno mutato radicalmente i sistemi contabili previgenti. Tali riforme si sono susseguite negli anni e la loro attuazione è ancora in corso, tuttavia è possibile nel 2017 compiere una prima valutazione sulla loro attuazione e sull'impatto che hanno avuto sui bilanci degli enti. In questo dossier si esamineranno in particolare gli effetti sui comuni.

La prima riforma è intervenuta con il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, emanato in attuazione della legge n. 42 del 2009, e recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi.

Da allora sono stati avviati tre anni di sperimentazione (2012, 2013 e 2014) che hanno interessato circa 400 enti locali.

Va ricordato che fino al 2012 la materia dell'armonizzazione dei bilanci pubblici era materia concorrente per cui il legislatore statale nei confronti delle regioni poteva recare una disciplina solo di principio che lasciasse poi margini di scelta per la sua attuazione alle regioni.

Con la legge costituzionale n. 1 del 2012 la materia dell'armonizzazione è invece stata trasferita tra le materie in cui lo Stato ha legislazione esclusiva.

Quindi è intervenuto il decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126[1] recante disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Il decreto correttivo, pur essendo emanato in attuazione della medesima delega n. 42 del 2009, alla luce della modifica costituzionale, non si è limitato alla disciplina di principio come il precedente decreto ma ha regolamentato in modo esteso e completo tutta la materia contabile provvedendo anche ad inserire dei corposi allegati tecnici.

La RT allo schema di decreto correttivo del D.Lgs. 118/2011 affermava che la riforma non produceva effetti sui saldi di finanza pubblica, avendo solo contenuti di natura ordinamentale. Con riferimento agli oneri necessari per l'adeguamento dei sistemi informativo-contabili, la RT riteneva che la gradualità della riforma consentiva di effettuare gli eventuali aggiornamenti nell'ambito delle attività di manutenzione degli stessi.

Ci si soffermerà qui soltanto sulle principali novità, rinviando per un'analisi puntuale alla nota prodotta dal Servizio Bilancio in occasione dell'esame dello schema di decreto correttivo[2].

---

1 Pubblicato nella Gazz. Uff. 28 agosto 2014, n. 199, S.O.

2 Elementi di documentazione n.11, giugno 2014.

La prima innovazione radicale è stata costituita dall'introduzione del principio della **competenza finanziaria potenziata** secondo cui tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza (d.lgs.118/2011, allegato 1, punto 16). Pertanto, le entrate e le spese non vanno più imputate nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione giuridica e l'entrata è stata accertata e la spesa impegnata ma nell'esercizio in cui essa scade e l'entrata deve essere riscossa e la spesa pagata. Ciò dovrebbe determinare un avvicinamento della competenza alla cassa e una notevole riduzione dei residui, cioè delle entrate accertate e non riscosse nel medesimo esercizio e delle spese impegnate e non pagate nel medesimo esercizio. La riduzione della formazione dei residui, oltre che accrescere la trasparenza dei bilanci, dovrebbe contribuire ad evitare i problemi verificatisi in passato che hanno tra l'altro condotto lo Stato a reperire risorse per favorire il pagamento dei debiti commerciali (residui passivi) delle pubbliche amministrazioni[3].

Un'altra innovazione è stata la creazione del **fondo pluriennale vincolato** (articolo 3, comma 5) definito come saldo finanziario costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata (allegato 4/2 punto 5.4) Trattasi di un saldo finanziario che garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, che nasce dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria potenziata, e rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Il fondo pluriennale vincolato è formato solo da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese. Il fondo riguarda prevalentemente le spese in conto capitale ma può essere destinato a garantire la copertura di spese correnti, ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa.

In altre parole, il principio della competenza potenziata implica il fondo pluriennale vincolato come strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche territoriali, sia correnti sia di investimento, che evidenzia con trasparenza e attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo impiego ed utilizzo per le finalità programmate e previste.

[3] Cfr. art.1 DL 35/2013, art. 41 DL 66/2014.

Il fondo pluriennale vincolato è cumulato, in quanto l'importo iscritto in entrata in ciascun esercizio riporta tutte le risorse rinviate dagli esercizi precedenti, sia quelle relative agli impegni imputati all'esercizio cui si riferisce il bilancio, sia quelle relative agli esercizi successivi.

Trattandosi di un dato cumulato, il fondo consente di rappresentare contabilmente con trasparenza e attendibilità:

a) la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione delle risorse ed il loro effettivo impiego, evidenziando, nel caso in cui le risorse siano costituite da prestiti, il fenomeno, purtroppo frequente presso gli enti locali, dell'acquisizione di liquidità vincolata destinata a restare inutilizzata anche per periodi di tempo lunghi, nonostante comportino rilevanti oneri finanziari;
b) il procedimento di programmazione e realizzazione delle spese pubbliche che impiegano risorse acquisite anticipatamente dall'ente e richiedono un periodo di tempo ultrannuale di attuazione, evidenziando anche i tempi di impiego delle risorse acquisite per la realizzazione di interventi pluriennali, (si pensi alla indispensabilità di tale previsione nel caso di indebitamento o di utilizzo di trasferimenti da altri livelli di governo).

Al fine di adeguare i residui attivi e passivi risultanti al 1° gennaio 2015 al principio generale della competenza finanziaria potenziata, l'articolo 3 comma 7 del decreto correttivo ha previsto poi il **riaccertamento straordinario dei residui** al fine di adeguare anche i residui al principio della competenza finanziaria potenziata.

Tale operazione comporta la cancellazione dei residui attivi e passivi, cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015[4]; nella conseguente determinazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata del bilancio dell'esercizio 2015, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati, se positiva, e nella rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 a seguito del riaccertamento dei residui. Inoltre si prevede la reimputazione delle entrate e delle spese cancellate in attuazione del riaccertamento, a ciascuno degli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria potenziata.

E' stato poi introdotto il **Fondo crediti di dubbia esigibilità** (FCDE) (art. 167 TUEL come modificato dal D.Lgs. 126/2014) da intendersi come un fondo rischi, diretto ad evitare che le entrate di dubbia esigibilità, previste ed accertate nel corso dell'esercizio, possano finanziare

[4] Non sono cancellati i residui delle regioni derivanti dal perimetro sanitario cui si applica il titolo II del d.lgs. 118/2011 e i residui passivi finanziati da debito autorizzato e non contratto. Per ciascun residuo eliminato in quanto non scaduto sono indicati gli esercizi nei quali l'obbligazione diviene esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. Per ciascun residuo passivo eliminato in quanto non correlato a obbligazioni giuridicamente perfezionate, è indicata la natura della fonte di copertura.

delle spese esigibili nel corso del medesimo esercizio. Il fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato sulla base di dati extra-contabili, ad esempio confrontando il totale dei ruoli ordinari emessi negli ultimi cinque anni con gli incassi complessivi (senza distinguere gli incassi relativi ai ruoli ordinari da quelli relativi ai ruoli coattivi) registrati nei medesimi esercizi[5]. Si prevede pertanto un accantonamento obbligatorio a fronte delle entrate di dubbia e difficile esazione.

Va ricordato che il comma 16 dell'articolo 3 del d.lgs. 118/2011[6] ha previsto una forte attenuazione dell'eventuale impatto sugli equilibri dei bilanci delle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui e di costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità. Ha infatti previsto che l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015, determinato dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità è ripianato in non più di 30 esercizi a quote costanti l'anno.

Tutte queste innovazioni sono entrate in vigore per la prima volta dal 2015, i cui dati di consuntivo sono disponibili e pertanto è possibile procedere ad una analisi degli effetti determinatisi. In particolare si utilizzeranno i dati dell'Istat[7], della Corte dei conti[8], nonché per l'analisi dei residui passivi, dati del Ministero dell'Interno (si rinvia al paragrafo "Metodologia").

---

[5] Con riferimento agli enti locali, nel 2015 è stanziata in bilancio una quota dell'importo dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione pari almeno al 36 per cento, se l'ente non ha aderito alla sperimentazione di cui all'articolo 36, e al 55 per cento, se l'ente ha aderito alla predetta sperimentazione. Nel 2016 per tutti gli enti locali lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari almeno al 55 per cento, nel 2017 è pari almeno al 70 per cento, nel 2018 è pari almeno all'85 per cento e dal 2019 l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo. (Cfr. allegato 4/2, punto 3.3).

[6] Tale è la versione attualmente vigente, come risultante dal comma 538 della legge di stabilità 2015 (legge n.190/2014). In precedenza il testo originario aveva previsto il ripiano del disavanzo per una quota pari almeno al 10 per cento l'anno.

[7] Cfr. Istat, I bilanci consuntivi delle amministrazioni comunali, esercizio 2013, esercizio 2014, esercizio 2015. Queste pubblicazioni sono basate su stime provvisorie in quanto elaborate sulla base dei dati pervenuti e trasmessi all'Istat dal Ministero dell'interno entro una certa data (novembre 2016 per l'esercizio 2015). A maggiore distanza di tempo, l'Istat pubblica anche tavole contenenti elaborazioni sui dati finanziari definitivi, la cui ultima pubblicazione disponibile a ottobre 2017 è relativa all'esercizio 2014. Si è preferito quindi utilizzare e confrontare le tavole recanti le stime provvisorie in modo da avere aggregati coerenti fino al 2015.

[8] L'analisi della Corte dei Conti è stata effettuata sulla base dei dati raccolti dal sistema Sirtel che mostra gli andamenti della gestione di competenza dell'ultimo esercizio rendicontato raffrontato rispetto al triennio 2013-2015 con riferimento ad una platea di 6.054 comuni, esclusi gli sperimentatori, divisi in 7 fasce di popolazione.

Ulteriori novità sono previste dal 2016 con l'adozione della contabilità economico-patrimoniale affiancata a quella finanziaria e la predisposizione dei bilanci consolidati e pertanto potranno essere monitorate in seguito.

Si riporta un prospetto di sintesi delle scadenze principali:

Tabella 1 - Principali adempimenti previsti nel 2015

1. Applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata
2. Individuazione e corretta applicazione del fondo pluriennale vincolato
3. Riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi
4. Individuazione e corretta applicazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità

2. I risultati della sperimentazione

Come anticipato, la riforma della contabilità degli enti territoriali ha avuto un'attuazione graduale, in parte ancora in corso. Anticipatori nella sua attuazione sono stati gli enti che hanno aderito alla sperimentazione.

Il ministero dell'Economia ha fornito al Parlamento relazioni sui risultati della sperimentazione prima dell'estensione della riforma a tutti gli enti[9].

La prima relazione, relativa al 2012, non ha fornito dati quantitativi sui risultati limitandosi ad affermare che il primo anno di sperimentazione ha consentito di "verificare positivamente l'applicazione del principio generale della competenza finanziaria potenziata, definirne la disciplina e apprezzarne le potenzialità." Si sottolinea che "la determinazione e la successiva gestione del fondo pluriennale vincolato ha comportato significative difficoltà applicative, evidenziando la necessità di definire con maggiore chiarezza le modalità di funzionamento di tale strumento contabile"[10].

La seconda relazione, relativa al primo semestre 2013, si sofferma inizialmente sulle problematiche connesse alla gestione in esercizio provvisorio coniugata con la nuova contabilità (il fenomeno dell'esercizio provvisorio è piuttosto diffuso tra i comuni). Con riferimento al fondo pluriennale vincolato le principali difficoltà applicative sono derivate dalla complessità tecnica dello strumento, in particolare per la necessità di tenere memoria degli impegni assunti e imputati agli esercizi successivi, e dai ritardi nella definizione delle relative procedure informatiche. Per quanto riguarda il Fondo svalutazione crediti (nome allora previsto per il Fondo crediti di dubbia esigibilità) vi sono state difficoltà per quegli enti che finanziano abitualmente le spese anche con le entrate di dubbia e difficile esazione. Tali difficoltà si sono

[9] Sono state presentate in totale quattro relazioni, qui reperibili. Una quinta relazione, relativa al secondo semestre del 2013, è invece disponibile sul sito del MEF.

[10] Cfr. Doc. CCIII, n. 1, p.12.

verificate nonostante l'applicazione graduale degli accantonamenti al fondo svalutazione crediti. Secondo il Ministero "tali difficoltà evidenziano che, per alcuni enti, il principio della prudenza, da solo, non costituisce uno strumento sufficiente a garantire comportamenti virtuosi e la necessità di prevedere, per legge, il divieto di spendere le entrate di dubbia e difficile esazione attraverso l'accantonamento di un fondo tra le spese. Tale soluzione è da preferire anche alla tecnica che impone "l'accertamento per cassa" delle entrate dubbie, che non consente alla contabilità di conoscere l'ammontare complessivo dei crediti di un ente."[11] La maggior parte degli enti sperimentatori ha poi effettuato il riaccertamento straordinario dei residui alla luce del nuovo principio generale della competenza finanziaria potenziata in occasione del rendiconto 2012. I dati relativi ai comuni mostrano una riduzione dei residui passivi del 44,2% e dei residui attivi del 14,4%.

Tabella 2 - Enti sperimentatori - Riaccertamento straordinario dei residui

(milioni di euro)

	Residui attivi			
	2011	***2012***	***Variazione***	***Var. %***
Totale Province	1.528	1.343	-185	-12,1%
Totale Comuni	4.986	4.268	-718	-14,4%
Totale	**6.514**	**5.611**	**- 903**	**-13,9%**

	Residui passivi			
	2011	***2012***	***Variazione***	***Var. %***
Totale Province	1.619	818	-801	-49,5%
Totale Comuni	5.711	3.187	-2.524	-44,2%
Totale	**7.330**	**4.005**	**-3.325**	**-45,4%**

La relazione relativa al secondo semestre 2013 fornisce dati più completi sui risultati del riaccertamento straordinario dei residui. I valori percentuali delle riduzioni dei residui relativi ai comuni non si discostano da quelli già visti nella precedente relazione e sono pari a -45,21% per i residui passivi e a -13,67% per i residui attivi.

Tabella 3 - Sperimentazione: riaccertamento dei residui attivi e passivi

Totale 49 comuni	2011	2012	Variazione	Var. %
Residui attivi	7.468.820.097,76	6.447.948.718,57	1.020.871.379,19	-13,67
Residui passivi	8.616.992.334,01	4.720.835.141,05	-3.896.157.192,96	-45,21

[11] Cfr. Doc. CCIII, n. 2, p. 10.

In relazione alle marcate differenze riscontrate tra la diminuzione dei residui passivi, molto più ampia, e quella dei residui attivi, vi è una correlazione con la norma allora vigente del comma 5 dell'articolo 183 del TUEL[12] che prevedeva di considerare impegnate le spese in conto capitale ove finanziate da: mutui a specifica destinazione; da quota dell'avanzo di amministrazione; da prestiti obbligazionari; da aperture di credito; da entrate proprie in corrispondenza e per l'ammontare delle entrate accertate. Si consideravano inoltre impegnati gli stanziamenti per spese correnti e per spese di investimento correlati ad accertamenti di entrate aventi destinazione vincolata per legge[13]. Si trattava dei cd. impegni tecnici, registrati in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate.

Il Ministero ritiene inoltre che il fenomeno della reimputazione ad esercizi successivi coinvolga maggiormente le spese per la presenza di spese di investimento degli enti locali che la legislazione vigente prevedeva fossero imputate all'esercizio in cui l'obbligazione sorge, mentre la riforma ne prevede l'imputazione alla luce degli stati di avanzamento dei lavori. Tuttavia non sembra trattarsi di un'argomentazione dirimente, considerato che anche per le entrate vi è stata una parallela modifica normativa per cui prima le entrate erano imputate all'esercizio in cui sorgeva l'obbligazione mentre con la riforma sono imputate all'esercizio in cui sono esigibili.

La relazione relativa al primo semestre 2014 non espone dati quantitativi (la trasmissione dei bilanci non era stata ancora completata) e si limita a segnalare difficoltà per gli enti ad adottare i nuovi documenti di programmazione (Documento di economia e finanza regionale-DEFR per le regioni e Documento unico di programmazione-DUP per i comuni) per l'incertezza del quadro normativo e finanziario di riferimento e il rinvio dei termini di approvazione del bilancio annuale.

Anche la relazione relativa al secondo semestre 2014 dà conto della conclusione della sperimentazione triennale senza illustrare dati quantitativi né criticità applicative.

---

[12] In vigore dal 1 giugno 2005 al 11 settembre 2014, testo precedente le modifiche apportate dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.

[13] A tale proposito nella relazione si afferma che: "Mentre la riforma prevede che le entrate vincolate non ancora spese costituiscono una quota vincolata del risultato di amministrazione, gestite nel rispetto di quanto previsto dalla sentenza della Corte costituzionale n. 70 del 2012, il TUEL vigente garantisce il rispetto dei vincoli di destinazione imponendo l'impegno immediato di tali risorse, anche in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate.

In tal modo il TUEL attribuisce alla contabilità un'importante funzione di natura gestionale, a scapito di quella informativa, in quanto imponendo l'impegno sia delle obbligazioni giuridicamente perfezionate che delle entrate vincolate non ancora spese, rende indistinguibili i due fenomeni dal punto di vista contabile, e non consente la conoscenza della dimensione di entrambi i fenomeni. La disciplina delle risorse vincolate prevista dalla riforma restituisce alla contabilità la funzione conoscitiva che la caratterizza, ma richiede una particolare attenzione, soprattutto da parte degli enti locali abituati alle norme del TUEL, alla gestione delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione." Cfr. p. 8.

3. Gli effetti sulle entrate

Le entrate totali

Una prima analisi con riferimento alle entrate mira a osservare in che misura si è determinato l'avvicinamento tra le entrate accertate e quelle riscosse, che dovrebbe discendere dall'applicazione della competenza finanziaria potenziata e dall'istituzione del Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE).

I dati sulle entrate totali sono depurati delle entrate relative a trasferimenti correnti (Titolo II delle Entrate) e le entrate da riscossione crediti (Titolo IV, categoria 6) e da anticipazioni di cassa (Titolo V, categoria 1).

Il confronto tra i dati del 2015 e quelli dell'esercizio precedente non mostra incrementi significativi, sia utilizzando i dati della Corte dei Conti, sia con i dati dell'Istat.

Tabella 4 - Tabella dati Corte Conti - Entrate totali

	2013	2014	2015
Entrate totali accertate	44.348.338	46.172.257	45.926.181
Entrate totali riscosse	28.341.711	30.724.994	31.091.125
% riscossione/accertamento	**63,91**	**66,54**	**67,7**

Tabella 5 - Tabella dati ISTAT - Entrate totali

	2013	2014	2015
Entrate totali accertate	64.124.999	66.685.861	66.816.402
Entrate totali riscosse	41.500.520	51.334.837	51.849.951
% riscossione/accertamento	**64,72**	**76,98**	**77,6**

Le entrate correnti

Passando ad analizzare più nel dettaglio l'andamento delle sole entrate correnti, la tabella seguente utilizza dati elaborati dalla Corte dei Conti[14] e offre una rappresentazione delle variazioni nelle **entrate correnti accertate** con riferimento all'ultimo triennio. Ne risulta una sostanziale stabilità, influenzata però negativamente dalla notevole riduzione dei trasferimenti correnti (-31% nel triennio). Le entrate tributarie vedono invece un aumento che però si concentra nel 2014, registrando anzi un lievissimo calo nel 2015. La crescita di tali entrate è

[14] I dati sono presi dalla Relazione della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli Enti locali per l'esercizio 2015, Documento XLVI n. 6, (Presentato al Senato da Presidente della Corte dei conti, il 20 febbraio 2017; annunciato nella seduta del Senato n. 772 del 28 febbraio 2017).

stata comunque in grado di compensare la riduzione dei trasferimenti e di garantire una maggiore autonomia finanziaria degli enti.

Tabella 6 - Dati Corte Conti - Entrate correnti - Accertamenti in conto competenza *(importi in migliaia di euro)*

	2013	2014	2015	Var. % 2015-2013	Var. % 2015-2014	Comp. % 2013	Comp. % 2014	Comp. % 2015
Titolo I - Tributarie	25.718.127	28.081.716	27.807.135	8,12	-0,98	58,74	65,34	64,44
Titolo II - Trasferimenti correnti	9.241.265	6.839.299	6.367.516	-31,10	-6,90	21,11	15,91	14,76
Titolo III - Extra-tributarie	8.824.281	8.054.405	8.979.828	1,76	11,49	20,15	18,74	20,81
Totale Entrate Correnti	**43.783.673**	**42.975.420**	**43.154.480**	**-1,44**	**0,42**	**100,00**	**100,00**	**100,00**

Tabella 7 - Dati Corte Conti - Grado di autonomia finanziaria *(importi in migliaia di euro)*

	2013	2014	2015	Rapporto % entrate proprie su entrate correnti		
				2013	2014	2015
Titolo I - Tributarie	25.718.127	28.081.716	27.807.135			
Titolo III - Extra-tributarie	8.824.281	8.054.405	8.979.828			
Totale Entrate Proprie	**34.542.408**	**36.136.121**	**36.786.963**	**78,89**	**84,09**	**85,24**
Totale Entrate Correnti	**43.783.673**	**42.975.420**	**43.154.480**			

Ai fini della presente analisi occorre porre attenzione sulle **entrate riscosse**, posto che come visto la riforma dell'armonizzazione contabile spinge gli enti a migliorare l'efficienza della riscossione, obbligandoli a creare il Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE).

I dati mostrano un lievissimo peggioramento nel 2015 (in particolare, il totale delle entrate correnti scende nel confronto dell'ultimo biennio dello 0,18%). Tuttavia, il dato è influenzato dal calo anche nella riscossione dei trasferimenti, mentre si registra un aumento se si considerano solo le entrate non derivanti da trasferimenti, su cui l'ente locale può avere influenza nel migliorare la riscossione. Considerando solo le entrate tributarie ed extratributarie, senza quelle da trasferimenti, nel 2015 si registra un aumento dell'1,12%, da imputare totalmente all'incremento della riscossione delle entrate extratributarie.

Tabella 8 - Dati Corte Conti- - Entrate correnti riscosse *(importi in migliaia di euro)*

	2013	2014	2015	Variazioni % 2015-2013	Variazioni % 2015-2014	Comp. % 2013	Comp. % 2014	Comp. % 2015
Titolo I - Tributarie	18.439.737	21.014.540	20.904.737	13,37	-0,52	60,67	69,27	69,03
Titolo II - Trasferimenti correnti	7.089.025	4.564.340	4.222.538	-40,44	-7,49	23,33	15,05	13,94
Titolo III - Extra-tributarie	4.863.543	4.756.474	5.154.408	5,98	8,37	16,00	15,68	17,02
Totale Entrate Correnti	**30.392.305**	**30.335.354**	**30.281.683**	**-0,36**	**-0,18**	**100,00**	**100,00**	**100,00**

Per misurare però un miglioramento dell'efficienza bisogna mettere in rapporto riscossioni ed accertamenti, altrimenti i dati di aumento o diminuzione delle riscossioni potrebbero riflettere il diverso volume degli accertamenti.

Così facendo il quadro muta: si registra che la percentuale delle risorse riscosse rispetto a quelle accertate aumenta lievemente per le entrate tributarie mentre diminuisce per quelle extratributarie.

Si tratta comunque di variazioni contenute che cumulate fanno registrare anzi una lieve diminuzione, per cui sembra possibile ipotizzare che per il momento non vi siano stati impatti sulla capacità di riscossione derivanti dalla riforma dell'armonizzazione.

Anche i dati Istat restituiscono le medesime tendenze: una lieve riduzione totale come media tra il lieve aumento della riscossione delle entrate tributarie e la lieve riduzione della riscossione delle entrate extratributarie.

Tabella 9 - Dati Corte Conti - Entrate correnti - Grado di efficacia della riscossione *(importi in migliaia di euro)*

	2014	2015	Variazioni %
Titolo I - tributarie accertate	28.081.716	27.807.135	
Titolo I - tributarie riscosse	21.014.540	20.904.737	
% riscossione/accertamento	**74,83%**	**75,18%**	**+0,35**
Titolo III - extratributarie accertate	8.054.405	8.979.828	
Titolo III - extratributarie riscosse	4.756.474	5.154.408	
% riscossione/accertamento	**59,05%**	**57,40%**	**-1,65**
Totale	**71,32%**	**70,84%**	**-0,48**

Tabella 10 - Tabella dati Istat - Entrate correnti riscosse *(importi in migliaia di euro)*

	2013	2014	2015	Variazioni % 15-13	Variazioni % 15-14	Comp. % 2013	Comp. % 2014	Comp. % 2015
Titolo I - Tributarie	26.220.222	29.861.721	29.620.377	+12,97	-0,81	59,78	68,09	67,53
Titolo II - Trasferimenti correnti	10.218.648	6.702.842	6.225.377	-39,08	-7,12	23,30	15,28	14,19
Titolo III - Extratributarie	7.425.455	7.293.194	8.014.734	+7,94	+9,89	16,93	16,63	18,27
Totale entrate correnti	43.864.325	43.857.758	43.860.488	-0,01	+0,01			

Tabella 11 - Dati Istat - Entrate correnti -Grado di efficacia della riscossione *(importi in migliaia di euro)*

	2013	2014	2015	Variazioni % '15-'14
Titolo I - tributarie accertate	36.536.364	39.642.803	39.304.932	
Titolo I - tributarie riscosse	26.220.222	29.861.721	29.620.377	
% riscossione/accertamento	**71,76%**	**75,33%**	**75,36%**	**+0,03**
Titolo III - extratributarie accertate	13.131.855	12.281.514	13.613.226	
Titolo III - extratributarie riscosse	7.425.455	7.293.194	8.014.734	
% riscossione/accertamento	**56,55%**	**59,38%**	**58,87%**	**-0,51**
Totale	**67,74%**	**71,56%**	**71,12%**	**-0,44**

Va detto che mentre i dati della Corte dei Conti si riferiscono sempre allo stesso insieme di comuni quelli Istat subiscono delle variazioni di anno in anno quanto al numero dei comuni cui si riferiscono i dati.

Le entrate in conto capitale

Le entrate in conto capitale registrano un aumento per quanto riguarda quelle del Titolo IV (Entrate derivanti da alienazione, trasferimenti di capitali e da riscossioni di crediti) al netto della categoria 6 (riscossioni di crediti) mentre sono in marcata flessione le entrate del Titolo V al netto della categoria 1 (Entrate da accensione prestiti al netto delle anticipazioni di cassa).

Le entrate da alienazioni di beni patrimoniali, in particolare, sono in diminuzione tanto negli accertamenti (-7,82%) quanto nelle riscossioni (-10,63%).

Secondo la Corte dei Conti, vi potrebbe essere una correlazione con la riforma dell'armonizzazione. Infatti, "se, per un verso, lo stesso può considerarsi indicativo del mancato superamento delle criticità che hanno connotato i processi di valorizzazione e di dismissione del patrimonio degli Enti territoriali, per altro, potrebbe, invero, correlarsi ad un fisiologico rallentamento di tali processi di gestione attiva del patrimonio derivante dai numerosi adempimenti cui hanno dovuto attendere gli Enti per il compiuto avvio della contabilità armonizzata anche sotto il profilo della rappresentazione economico- patrimoniale." Tuttavia, va ricordato che la contabilità economico-patrimoniale è diventata obbligatoria, in affiancamento alla contabilità finanziaria, solo a partire dall'esercizio 2016 (articolo 3, comma 12 del D.lgs. 118/2011).

Tabella 12 - Dati Corte Conti - Entrate in conto capitale - Accertamenti e Riscossioni in conto competenza *(importi in migliaia di euro)*

	2013		2014		2015		Accertamenti		Riscossioni	
	Accertamenti	Riscossioni	Accertamenti	Riscossioni	Accertamenti	Riscossioni	Variazioni % 2015-2013	Variazioni % 2015-2014	Variazioni % 2015-2013	Variazioni % 2015-2014
Cat. 1 - Alienazione di beni patrimoniali	721.575	428.840	708.484	556.141,22	653.070,24	497.050,23	-9,49	-7,82	15,91	-10,63
Cat. 2 - Trasferimenti di capitale dallo Stato	864.174	350.198	1.015.399	162.269,04	1.087.177,15	411.366,51	25,81	7,07	17,47	153,51
Cat. 3 - Trasferimenti di capitale dalla Regione	2.966.696	469.539	3.092.435	396.189,87	3.910.679,39	1.782.564,14	31,82	26,46	279,64	349,93
Cat. 4 - Trasferimenti di capitale da altri Enti del settore pubblico	567.079	115.391	456.074	65.029,26	549.331,44	263.156,33	-3,13	20,45	128,06	304,67
Cat. 5 - Trasferimenti di capitale da altri soggetti	2.133.790	1.620.197	1.627.698	1.286.116,01	1.585.029,17	1.295.314,34	-25,72	-2,62	-20,05	0,72
Totale Titolo IV al netto della cat. 6	**7.253.313**	**2.984.165**	**6.900.091**	**2.465.745**	**7.785.287**	**4.249.452**	**7,33**	**12,83**	**42,40**	**72,34**
Cat. 2 - Finanziamenti a breve termine	29.124	16.575	35.415	27.414,10	23.209,30	17.367,11	-20,31	-34,46	4,78	-36,65
Cat. 3 - Assunzione di mutui e prestiti	2.522.882	2.037.392	3.100.579	2.460.719,02	1.330.287,72	765.108,27	-47,27	-57,10	-62,45	-68,91
Cat. 4 - Emissione di prestiti obbligazionari	611	298	51	51,24	433,34	52,70	-29,11	745,63	-82,34	2,84
Totale Titolo V al netto della cat. 1	**2.552.617**	**2.054.266**	**3.136.045**	**2.488.184**	**1.353.930**	**782.528**	**-46,96**	**-56,83**	**-61,91**	**-68,55**
Totale Entrate in conto capitale	**9.805.930**	**5.038.431**	**10.036.136**	**4.953.930**	**9.139.218**	**5.031.980**	**-6,80**	**-8,94**	**-0,13**	**1,58**

Considerando il tasso di realizzazione delle entrate in conto capitale invece si possono notare decisi miglioramenti nelle riscossioni delle entrate relative al Titolo IV: + 18,85% dal 2014 al 2015, sia pure controbilanciati dalla riduzione nelle riscossioni relative al Titolo V: -21,54%. Ciò fa pensare che nell'assumere nuovi mutui i comuni abbiano ancora utilizzato la vecchia logica, imputandone l'intero ammontare al primo esercizio, pur riscuotendone solo una parte nell'esercizio stesso.

Tabella 13 - Dati Corte Conti- Entrate in conto capitale -Grado di efficacia della riscossione *(importi in migliaia di euro)*

	Accert. 2013	Risc. 2013	Tasso di real. 2013	Accert. 2014	Risc. 2014	Tasso di real. 2014	Accert. 2015	Risc. 2015	Tasso di real. 2015
Totale Titolo IV al netto della cat. 6	7.253.313	2.984.165	41,14	6.900.091	2.465.745	35,73	7.785.287	4.249.452	54,58
Totale Titolo V al netto della cat. 1	2.552.617	2.054.266	80,48	3.136.045	2.488.184	79,34	1.353.930	782.528	57,80
Totale Entrate in conto capitale	**9.805.930**	**5.038.431**	**51,38**	**10.036.136**	**4.953.930**	**49,36**	**9.139.218**	**5.031.980**	**55,06**

I dati Istat mostrano tendenze analoghe con un miglioramento del tasso di realizzazione delle entrate da alienazioni, trasferimenti di capitali tra il 2014 e il 2015 del 18,65% e un peggioramento del tasso di realizzazione delle entrate da accensione prestiti nel medesimo biennio del 20,18%.

Tabella 14 - Entrate in conto capitale -Grado di efficacia della riscossione - dati Istat *(importi in migliaia di euro)*

	Accert. 2013	Risc. 2013	Tasso di real. 2013	Accert. 2014	Risc. 2014	Tasso di real. 2014	Accert. 2015	Risc. 2015	Tasso di real. 2015
Titolo IV al netto della cat. 6[15]	10.816.763	4.934.567	45,62	10.405.512	4.004.515	38,48	11.848.107	6.768.730	57,13
Titolo V al netto della cat. 1[16]	3.640.044	2.920.276	80,23	4.356.032	3.472.564	79,72	2.050.137	1.220.733	59,54
Totale	**14.456.780**	**7.854.843**	**54,33**	**14.761.544**	**7.477.079**	**50,65**	**13.898.244**	**7.989.463**	**57,49**

4. Gli effetti sulle spese

Le spese totali

I dati della Corte dei Conti relativi agli impegni di spesa nel 2015 evidenziano innanzitutto una contrazione sia rispetto all'anno precedente (-11,15%) che rispetto a due anni prima (-14,82%). Al contrario, i dati sui pagamenti nel 2015 mostrano un cospicuo aumento, pari a +26,65% sul 2014 e +23,22% sul 2013.

Vi è stato quindi un avvicinamento tra il volume degli impegni e quello dei pagamenti che era proprio quello che ci si attendeva per effetto dell'introduzione della competenza finanziaria potenziata. Infatti, alla luce del nuovo principio ci si dovrebbe attendere un forte incremento della percentuale dei pagamenti in rapporto agli impegni, visto che il principio della competenza potenziata, richiede l'imputazione delle obbligazioni giuridiche all'esercizio in cui le stesse sono esigibili.

L'analisi della velocità di gestione che mette in rapporto i pagamenti agli impegni evidenzia un aumento del 21,87%. In termini percentuali il volume dei pagamenti rispetto agli impegni nel 2014 era pari al 51,39% mentre nel 2015 si è attestato al 73,26%. In termini assoluti, il divario tra impegni e pagamenti nel 2014 era pari a 53 miliardi di euro mentre nel 2015 si è

[15] Si tratta delle Entrate derivanti da alienazione, trasferimenti di capitali e da riscossione di crediti, al netto di quest'ultima voce.

[16] Si tratta delle entrate da accensione prestiti al netto delle anticipazioni di cassa.

attestato a circa 26 miliardi. Si è avuto quindi un dimezzamento della distanza tra le due voci e sarà interessante vedere se negli anni successivi esse si avvicineranno ancora come è da attendersi alla luce del nuovo principio contabile citato.

Tabella 15 - Classificazione dei titoli della spesa

Classificazione	
Titolo I	Spese correnti
Titolo II	Spese in conto Capitale
Titolo III	Rimborso prestiti
Titolo IV	Servizi per conto di terzi[17]

Tabella 16 - Dati Corte Conti - Comuni triennio - Impegni totali *(importi in migliaia di euro)*

	2013	2014	2015	Variazioni % 2015-2013	Variazioni % 2015-2014
Titolo I	59.199.798	56.930.679	50.690.003	-14,37	-10,96
Titolo II	39.970.648	35.847.634	16.721.198	-58,17	-53,35
Titolo III	8.958.404	11.147.734	10.897.911	21,65	-2,24
Titolo IV	5.732.824	5.228.406	18.672.789	225,72	257,14
Totale	**113.861.674**	**109.154.452**	**96.981.900**	**-14,82**	**-11,15**

Tabella 17 - Dati Corte Conti - Comuni triennio – Pagamenti totali *(importi in migliaia di euro)*

	2013	2014	2015	Variazioni % 2015-2013	Variazioni % 2015-2014
Titolo I	38.867.635	39.100.621	36.707.897	-5,56	-6,12
Titolo II	8.792.016	6.840.143	8.085.959	-8,03	18,21
Titolo III	5.911.266	6.312.971	9.163.841	55,02	45,16
Titolo IV	4.087.143	3.842.590	17.086.818	318,06	344,67
Totale	**57.658.060**	**56.096.326**	**71.044.515**	**23,22**	**26,65**

[17] In base all'articolo 11, comma 12 del D.lgs. 118/2011, "nel 2015 gli enti adottano gli schemi di bilancio e di rendiconto vigenti nel 2014, che conservano valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria, ai quali affiancano quelli previsti dal comma 1, cui è attribuita funzione conoscitiva. Il bilancio pluriennale 2015-2017 adottato secondo lo schema vigente nel 2014 svolge funzione autorizzatoria. Nel 2015, come prima voce dell'entrata degli schemi di bilancio autorizzatori annuali e pluriennali è inserito il fondo pluriennale vincolato come definito dall'art. 3, comma 4, mentre in spesa il fondo pluriennale è incluso nei singoli stanziamenti del bilancio annuale e pluriennale." Pertanto i titoli fanno riferimento agli schemi previgenti secondo il D.P.R. 194/1996.

[17] Cfr. art.1 D.L. 35/2013, art. 41 D.L. 66/2014.

Tabella 18 - Dati Corte dei Conti- Spese totali -velocità di gestione *(importi in migliaia di euro)*

	2013	2014	2015	Variazioni % 2015-2014
Impegni	113.861.674	109.154.452	96.981.900	-11,15
Pagamenti	57.658.060	56.096.326	71.044.515	+26,65
% pagamenti/impegni	**50,64**	**51,39**	**73,26**	**+21,87**

I dati Istat mostrano un incremento ancora più sostenuto dei pagamenti, pari a +30% mentre con riferimento agli impegni non indicano la riduzione segnalata dai dati della Corte dei Conti, registrandosi invece un aumento nell'ultimo anno del 18,57%. In termini assoluti, il divario tra impegni pagamenti è passato dai 28,8 miliardi del 2014 ai 23,9 miliardi del 2015. Vi è stato quindi un riavvicinamento anche se più contenuto di quello rilevato dalla Corte dei Conti.

L'analisi della velocità di gestione nei dati Istat mostra sempre un aumento ma più contenuto e pari al 10,86% sull'esercizio precedente.

Tabella 19 - Dati Istat - Comuni triennio – Impegni totali *(importi in migliaia di euro)*

	2013	2014	2015	Variazione % '15-'13	Variazione % '15-'14
Tit. I - spese corr.	56.238.678	55.402.887	55.255.889	-1,78	-0,27
Tit. II - spese c/cap	13.269.648	13.021.711	14.693.536	11,38	9,69
Tit. III - rimborso prestiti	11.693.064	11.923.556	13.571.074	13,84	12,14
Tit. IV - Servizi conto terzi	5.866.206	5.462.571	21.895.540	73,21	75,05
Totale	**88.162.640**	**85.810.725**	**105.386.039**	**16,34**	**18,57**

Tabella 20 - Dati Istat - Comuni triennio – Pagamenti totali *(importi in migliaia di euro)*

	2013	2014	2015	Variazione % '15-'13	Variazione % '15-'14
Tit. I - spese corr.	40.007.703	40.264.985	41.247.317	3,1	2,38
Tit. II - spese c/cap	3.514.351	3.466.378	7.475.159	52,99	53,63
Tit. III - rimborso prestiti	7.867.158	8.616.099	12.099.925	34,98	28,79
Tit. IV - Servizi conto terzi	4.971.609	4.668.605	20.644.103	75,92	77,29
Totale	**57.016.129**	**57.016.066**	**81.466.504**	**30,01**	**30,01**

Tabella 21 - Dati Istat- Spese totali -velocità di gestione *(importi in migliaia di euro)*

	2013	2014	2015	Variazioni % 2015-2014
Impegni	88.162.640	85.810.725	105.386.039	+18,57
Pagamenti	57.016.129	57.016.066	81.466.504	+30,01
% pagamenti/impegni	**64,67**	**66,44**	**77,30**	**+10,86**

Occorre poi soffermarsi su un aspetto specifico degno di nota. I dati sia di competenza che di cassa evidenziano un incremento notevole delle spese per servizi conto terzi e partite di giro, afferenti al titolo IV.

Secondo la Corte dei Conti, ciò potrebbe essere messo in correlazione con l'articolo 168 del TUEL (D.Lgs. 267/2000), modificato dall'articolo 74 del D.Lgs.. 118/2011 (nella versione risultante dal correttivo n. 126 del 2014). Tale disposizione prevede una deroga al nuovo principio della competenza finanziaria potenziata che pertanto non si applica alle entrate e spese relative ai servizi per conto di terzi e alle partite di giro che si imputano nell'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata (anziché nell'esercizio in cui viene a scadenza come vorrebbe il principio della competenza potenziata). Poiché in base all'articolo 80 del decreto 118/2011 le disposizioni del Titolo I, III, IV e V si applicano, ove non diversamente previsto nel presente decreto, a decorrere dall'esercizio finanziario 2015, con la predisposizione dei bilanci relativi all'esercizio 2015, l'incremento suddetto potrebbe secondo la Corte trovare giustificazione proprio nel fatto che nel 2015 abbia avuto per la prima volta applicazione alla gestione considerata l'anzidetta disciplina.[18]

In realtà, dato che il principio della competenza finanziaria potenziata costituisce un'innovazione rispetto alla precedente disciplina, la sua non applicazione alle partite di giro e servizi in conto terzi avrebbe dovuto determinare un'assenza di effetti, non potendosi quindi giustificare l'incremento notato.

Piuttosto, una spiegazione potrebbe derivare dall'entrata in vigore della nuova disciplina sulla scissione del pagamento dell'IVA dal pagamento del corrispettivo per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle amministrazioni pubbliche (art.1, co. 629, lett. b), l. 190/2014). A tale riguardo, il principio allegato n.4/2 del D.Lgs. 118/2011, al punto 5.7 reca una specifica disciplina. Questa prevede due distinte modalità di attuazione: 1) emissione contestuale di due distinti ordini di pagamento: uno a favore del fornitore e uno a favore dell'erario; 2) se il pagamento dell'IVA non è contestuale al pagamento del fornitore, l'ente accerta e impegna l'IVA tra le partite di giro. L'allegato 4/2 precisa inoltre che la prima modalità di pagamento è prevista per gli enti che effettuano un numero limitato di operazioni di acquisto di beni e servizi. Pertanto, la nuova disciplina della scissione di pagamento ha

[18] Cfr. Relazione citata,Vol. I, p.94.

portato a incrementare la voce delle partite di giro per l'importo dell'IVA, a scapito delle altre voci di spesa.

Le spese correnti

Come già visto in relazione alle spese totali, un mezzo per cogliere l'impatto dell'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata è l'analisi della "velocità di gestione", che mette i pagamenti in rapporto agli impegni.

La Corte dei Conti a tale proposito ha fornito dati per i comuni dividendoli in sette fasce di popolazione.

Tabella 22 - Dati Corte Conti - Spese correnti: velocità di gestione ripartita per fasce di popolazione *(importi in migliaia di euro)*

	Impegni 2013	Pagamenti 2013	Velocità di gestione 2013	Impegni 2014	Pagamenti 2014	Velocità di gestione 2014	Impegni 2015	Pagamenti 2015	Velocità di gestione 2015
Fascia 1	2.623.847	1.903.358	72,54	2.499.541	1.883.810	75,37	2.458.124	1.905.490,57	77,52
Fascia 2	4.304.149	3.132.191	72,77	4.108.565	3.095.495	75,34	4.000.869	3.109.120,24	77,71
Fascia 3	4.786.221	3.444.659	71,97	4.522.107	3.357.466	74,25	4.472.543	3.435.471,87	76,81
Fascia 4	5.434.375	3.878.886	71,38	5.127.838	3.761.004	73,34	5.120.369	3.894.812,47	76,07
Fascia 5	7.501.285	5.149.210	68,64	7.188.172	5.079.404	70,66	7.097.526	5.188.032,25	73,10
Fascia 6	6.318.554	4.444.856	70,35	6.243.902	4.524.193	72,46	6.387.495	4.702.904,08	73,63
Fascia 7	9.159.897	6.115.741	66,77	8.993.101	5.907.171	65,69	9.182.059	6.453.682,34	70,29
Totale	**40.128.327**	**28.068.901**	**69,95**	**38.683.225**	**27.608.543**	**71,37**	**38.718.986**	**28.689.514**	**74,10**

I Comuni sono stati suddivisi per fasce demografiche in base alla popolazione nel modo seguente: fascia 1: abitanti da 1 a 1999; fascia 2: abitanti da 2.000 a 4.999; fascia 3: abitanti da 5.000-9.999; fascia 4: abitanti da 10.000-19.999; fascia 5: abitanti 20000-59.999; fascia 6 abitanti da 60.000 a 249.999; fascia 7: abitanti oltre i 249.999.
La popolazione indicata è calcolata su quella Istat (2015).

In generale si può osservare come i dati relativi alle spese correnti mostrano sì un aumento complessivo della velocità di gestione nel 2015 rispetto al 2014 (+2,73%) ma non molto differente dall'aumento che c'era stato anche nel 2014 rispetto al 2013 (+1,42%). Non sembrano invece esserci differenze significative in rapporto alla dimensione dei comuni.

A tale proposito, la Corte ha osservato che "l'indicatore velocità di gestione della spesa corrente, che evidenzia la capacità degli Enti di completare entro l'esercizio considerato il ciclo della spesa relativo alle obbligazioni giuridicamente perfezionate, alla luce dei nuovi principi contabili (introdotti dal D.Lgs..n.118/2011 integrato e corretto dal D.Lgs..n.126/2014), era prevedibile mostrasse un incremento per valori superiori alle percentuali di scostamento rispetto ai precedenti esercizi evidenziate dall'analisi condotta. Presumibilmente, valori così elevati risultano sostanzialmente confermati in ragione della rigidità di alcune voci della

spesa corrente, il cui peso nella composizione di tale tipologia di uscite risulta particolarmente rilevante (spesa di personale, spesa per l'acquisto di beni e servizi)". (p.107)

I dati Istat mostrano una tendenza analoga: la velocità di gestione è aumentata nel biennio 2014/2015 del 2,01% mentre nel biennio 2013/2014 era aumentata del 1,54%.

Tabella 23 - Dati Istat - Spese correnti -velocità di gestione *(importi in migliaia di euro)*

	Impegni 2013	Pagamenti 2013	Velocità di gestione 2013	Impegni 2014	Pagamenti 2014	Velocità di gestione 2014	Impegni 2015	Pagamenti 2015	Velocità di gestione 2015
Titolo I - Spese correnti	56.238.678	40.007.703	**71,14**	55.402.887	40.264.985	**72,68**	55.225.888	41.247.317	**74,69**

Complessivamente possiamo quindi notare che la velocità di gestione è passata con riferimento ai pagamenti da poco più di due terzi a poco meno tre quarti degli impegni.

Le spese in conto capitale

Le spese in conto capitale sono quelle in cui più si evidenzia l'impatto della riforma dell'armonizzazione.

L'analisi della velocità di gestione, che esprime la capacità degli enti di pagare nell'esercizio considerato gli impegni assunti, mostra infatti per le spese in conto capitale un deciso aumento, più significativo di quello rilevato per le spese correnti. Nell'ultimo biennio tale parametro è passato dal 14,76% al 47,24%, peraltro in inversione di tendenza visto che si era invece registrata una diminuzione tra 2013 e 2014.

I dati Istat pure evidenziano un forte aumento, anche se più contenuto. Infatti la velocità di gestione è passata dal 28,48% del 2013 al 26,62% del 2014 al 50,87% del 2015.

Tabella 24 - Dati Corte Conti - Velocità di gestione della spesa in conto capitale *(importi in migliaia di euro)*

	Impegni 2013	Pagamenti 2013	Velocità di gestione 2013	Impegni 2014	Pagamenti 2014	Velocità di gestione 2014	Impegni 2015	Pagamenti 2015	Velocità di gestione 2015
Fascia 1	1.438.246	188.128	13,08	1.417.270	188.419	13,29	1.513.034	775.855,88	51,28
Fascia 2	1.278.059	187.895	14,70	1.600.542	370.359	23,14	1.465.385	737.975,01	50,36
Fascia 3	1.086.502	165.331	15,22	1.040.690	150.778	14,49	1.182.394	588.141,80	49,74
Fascia 4	1.017.992	147.520	14,49	1.003.667	136.704	13,62	1.119.967	588.882,48	52,58
Fascia 5	1.144.512	159.812	13,96	1.059.682	140.917	13,30	1.563.307	674.212,91	43,13
Fascia 6	1.112.677	141.310	12,70	1.024.279	170.644	16,66	1.381.684	665.396,69	48,16
Fascia 7	1.243.807	392.726	31,57	1.222.746	77.659	6,35	1.057.752	355.281,82	33,59
Totale	**8.321.797**	**1.382.722**	**16,62**	**8.368.876**	**1.235.481**	**14,76**	**9.283.523**	**4.385.747**	**47,24**

I Comuni sono stati suddivisi per fasce demografiche in base alla popolazione nel modo seguente: fascia 1: abitanti da 1 a 1999; fascia 2: abitanti da 2.000 a 4.999; fascia 3: abitanti da 5.000-9.999; fascia 4: abitanti da 10.000-19.999; fascia 5: abitanti 20000-59.999; fascia 6 abitanti da 60.000 a 249.999; fascia 7: abitanti oltre i 249.999.
La popolazione indicata è calcolata su quella Istat (2015).

Tabella 25 - Dati Istat - Spese in conto capitale -velocità di gestione *(importi in migliaia di euro)*

	Impegni 2013	Pagamenti 2013	Velocità di gestione 2013	Impegni 2014	Pagamenti 2014	Velocità di gestione 2014	Impegni 2015	Pagamenti 2015	Velocità di gestione 2015
Titolo II - Spese c/capitale	13.269.648	3.514.351	**28,48**	13.021.711	3.466.378	**26,62**	14.693.536	7.475.159	**50,87**

Può essere interessante approfondire l'andamento di una tipologia degli interventi classificati tra le spese in conto capitale per verificare se si sono verificati aumenti dovuti alla necessità di adeguare le dotazioni informatiche al nuovo sistema di contabilità.

A tale proposito, tra le spese in conto capitale, gli interventi di "acquisizione di beni immobili" comprendono gli investimenti per vie di comunicazione ma anche le infrastrutture informatiche.

Ebbene, nel 2015 l'incidenza percentuale dei pagamenti sugli impegni della voce considerata risulta notevolmente in aumento (passando dal 9,8% al 46,38%).

L'ipotesi troverebbe poi conferma considerando che nell'ambito della funzione 1 - funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, l'intervento acquisizione di beni immobili registra aumenti significativi del 13,53 % in competenza e del 315,89% in pagamento.

È quindi ipotizzabile, secondo la Corte, che nel passaggio dal vecchio al nuovo sistema contabile vi sia stato un forte investimento nell'adeguamento delle infrastrutture informatiche, soprattutto in termini di pagamenti[19].

A tale proposito la Corte rileva che "Gli stessi Enti nel corso della fase di sperimentazione hanno lamentato, al riguardo, carenze di professionalità adeguate ma anche di adeguati supporti informatici. A tal proposito non si è sottaciuto il ruolo fondamentale rappresentato dall'utilizzo di programmi in grado di gestire il cambiamento innanzitutto degli schemi contabili quanto anche delle procedure fino ad ora utilizzate. Anzi è stato in più occasioni stig-

[19] Tuttavia, secondo la Corte "il dato colpisce, in ragione del fatto che l'indicata voce di spesa, almeno con riferimento all'acquisto di immobili per usi istituzionali, soggiace ai vincoli stringenti delle disposizioni recate dalla legge di stabilità 2015 ed all'espresso divieto, in carenza di documentate motivazioni, sottoposte al vaglio dell'Agenzia del demanio, di ricorrere all'acquisto di immobili. Sebbene dall'altra parte debbano tenersi nella dovuta considerazione gli spazi finanziari (...) messi a disposizione degli Enti, al fine di migliorare le condizioni strutturali del patrimonio degli stessi". (Rel. cit., Vol. I, p.110) A proposito degli spazi finanziari citati dalla Corte, si ricorda che erano stati attribuiti dallo Stato per l'edilizia scolastica, per il riassetto dei centri urbani, per la creazione di reti infrastrutturali di comunicazione.

matizzato che la mancata o la cattiva realizzazione di alcune fasi procedurali fondamentali nel passaggio dal vecchio al nuovo sistema contabile sia attribuibile anche all'utilizzo di sistemi obsoleti che non hanno supportato di fatto gli Enti."[20]

Tabella 26 - Dati Corte Conti - Spesa conto capitale suddivisa in interventi - Impegni in conto competenza *(importi in migliaia di euro)*

	2013	2014	2015	Variazioni % 2015-2013	Variazioni % 2015-2014
Acquisizione di beni immobili	6.805.949	6.840.795	7.298.407	7,24	6,69
Espropri e servitù onerose	113.998	76.496	115.284	1,13	50,71
Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia	81.566	85.848	98.863	21,21	15,16
Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia	26.204	34.372	42.779	63,25	24,46
Acquisizione di beni mobili, macchine e attrezzature tecnico-scientifiche	298.998	273.510	428.626	43,35	56,71
Incarichi professionali esterni	130.686	101.011	136.588	4,52	35,22
Trasferimenti di capitale	701.837	551.532	768.218	9,46	39,29
Partecipazioni azionarie	17.891	5.706	14.859	-16,95	160,38
Conferimenti di capitale	33.030	202.405	53.302	61,37	-73,67
Concessioni di crediti e anticipazioni	111.639	197.201	326.597	192,55	65,62
Totale	8.321.797	8.368.876	9.283.523	11,56	10,93

Tabella 27 - Dati Corte Conti - Spesa conto capitale suddivisa in Interventi- Pagamenti in conto competenza *(importi in migliaia di euro)*

	2013	2014	2015	Variazioni % 2015-2013	Variazioni % 2015-2014
Acquisizione di beni immobili	985.724	670.119	3.385.249	243,43	405,17
Espropri e servitù onerose	34.530	33.179	63.241	83,15	90,60
Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia	13.218	15.885	46.226	249,73	191,01
Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia	6.029	6.029	16.083	166,75	166,74
Acquisizione di beni mobili, macchine e attrezzature tecnico-scientifiche	60.956	64.832	186.957	206,71	188,37
Incarichi professionali esterni	16.468	15.413	47.312	187,29	206,96
Trasferimenti di capitale	158.007	147.163	333.356	110,97	126,52
Partecipazioni azionarie	9.805	4.086	4.645	-52,62	13,69
Conferimenti di capitale	7.468	176.457	19.041	154,96	-89,21
Concessioni di crediti e anticipazioni	90.515	102.317	283.637	213,36	177,21
Totale	**1.382.722**	**1.235.481**	**4.385.747**	**217,18**	**254,98**

[20] Rel. cit., Vol. I, p.115-116.

Tabella 28 - Dati Corte Conti - Spesa conto capitale funzione 1[21] - suddivisa in interventi- Impegni in conto competenza *(importi in migliaia di euro)*

	2013	2014	2015	Variazioni % 2015-2013	Variazioni % 2015-2014
Acquisizione di beni immobili	958.812	859.710	976.021	1,79	13,53
Espropri e servitù onerose	20.296	14.764	22.627	11,49	53,26
Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia	23.550	19.017	19.669	-16,48	3,43
Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia	6.397	7.223	7.928	23,93	9,76
Acquisizione di beni mobili, macchine e attrezzature tecnico-scientifiche	83.123	80.750	100.068	20,39	23,92
Incarichi professionali esterni	42.770	30.484	44.440	3,90	45,78
Trasferimenti di capitale	82.602	113.479	146.478	77,33	29,08
Partecipazioni azionarie	6.842	2.337	3.167	-53,71	35,53
Conferimenti di capitale	8.153	26.346	22.118	171,29	-16,05
Concessioni di crediti e anticipazioni	91.894	192.754	283.685	208,71	47,18
Totale	**1.324.439**	**1.346.864**	**1.626.201**	**22,78**	**20,74**

Tabella 29 - Dati Corte Conti - Spesa conto capitale funzione 1[22] - Suddivisa in interventi- Pagamenti in conto competenza *(importi in migliaia di euro)*

	2013	2014	2015	Variazioni % 2015-2013	Variazioni % 2015-2014
Acquisizione di beni immobili	159.624	109.409	455.023	185,06	315,89
Espropri e servitù onerose	3.564	8.967	10.917	206,33	21,75
Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia	3.821	3.477	7.681	100,99	120,91
Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia	2.324	2.194	3.460	48,89	57,73
Acquisizione di beni mobili, macchine e attrezzature tecnico-scientifiche	23.124	26.727	48.495	109,72	81,44
Incarichi professionali esterni	6.247	5.770	15.641	150,38	171,09
Trasferimenti di capitale	29.119	25.030	61.483	111,14	145,63
Partecipazioni azionarie	1.640	1.798	2.661	62,32	48,05
Conferimenti di capitale	3.200	7.895	3.573	11,67	-54,74
Concessioni di crediti e anticipazioni	83.565	99.949	260.901	212,21	161,03
Totale	**316.227**	**291.215**	**869.834**	**175,07**	**198,69**

5. Il riaccertamento straordinario dei residui e la formazione di nuovi residui

Come visto, gli enti territoriali hanno dovuto, in occasione dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio 2014, compiere un riaccertamento straordinario dei residui in modo da adeguarne la contabilizzazione al principio contabile della competenza finanziaria potenziata.

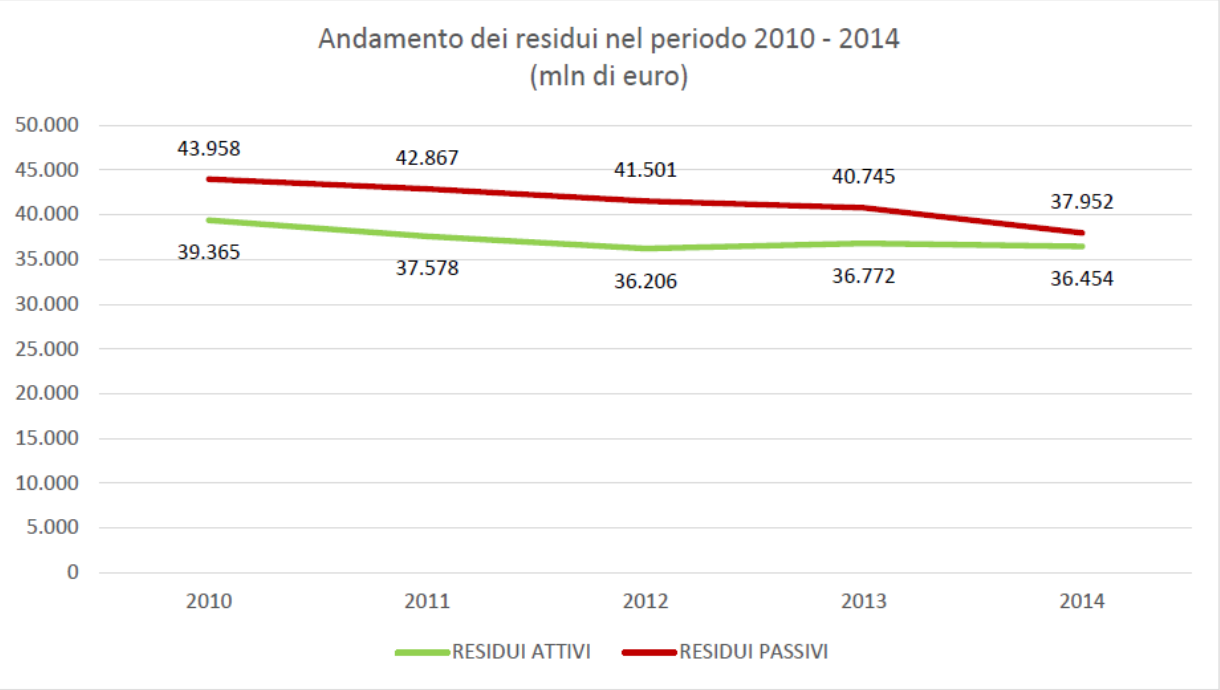
La Corte dei Conti ha compiuto un'analisi specifica sui risultati di quest'operazione straordinaria, rendendo al Parlamento una separata relazione. L'analisi è stata compiuta su un campione di 4.463 comuni, pari al 55% dei comuni italiani e al 54% della popolazione [23].

[21] Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo.

[22] Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo.

Preliminarmente è utile osservare l'andamento dei residui nell'ultimo quinquiennio 2010-2014 prima del riaccertamento straordinario in modo da cogliere tendenze già in atto a prescindere da quest'ultima operazione. Dai dati del grafico seguente si può notare una tendenza generale alla diminuzione, lievemente più marcata per i residui passivi. In particolare nel 2014 rispetto all'anno precedente i residui passivi si sono ridotti di circa 2,8 miliardi di euro, mentre la riduzione dei residui attivi è stata pari a circa 0,3 miliardi di euro.

Figura 1 - Andamento dei residui nel periodo 2010-2014 *(importi in milioni di euro)*



Passando a esaminare gli esiti del riaccertamento straordinario, per i **residui passivi** esso ha determinato la cancellazione per quasi 8,26 miliardi di euro (21,75% del totale) e la reimputazione ad esercizi successivi per 13,1 miliardi di euro (34,5%). Complessivamente i residui passivi sono passati da quasi 38 miliardi a 16,2 miliardi

[23] Cfr. delibera Sez. Autonomie 31/2016, adottata nell'adunanza del 20 ottobre 2016 - concernente la relazione su "Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei Comuni", p. 38. Atto n. 871, presentato dal Presidente della Corte dei conti, il 4 novembre 2016; annunciato nella seduta n. 716 dell'8 novembre 2016

Tabella 30 - Tabella dati Corte Conti - Riaccertamento straordinario: residui passivi per fasce demografiche

fasce	n. Enti	Residui Passivi 2014	Residui passivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate (c)	Residui passivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (e)	Residui passivi def. cancellati che concorrono alla determ.ne del fpv (f)	*Differenza:* Residui Passivi 2015 post riaccert.to	Inc. % residui def. cancell. c) su residui passivi 2014	Inc.% residui reimp. e) su residui passivi 2014	Inc. % residui fpv f) su residui passivi 2014
Fascia 1	1.829	3.034.969.130	470.037.364	1.318.925.560	28.584.810	1.217.421.395	*15,49*	*43,5*	*0,9*
Fascia 2	1.266	3.975.981.475	670.077.753	1.637.234.382	39.894.759	1.628.774.581	*16,85*	*41,2*	*1,0*
Fascia 3	701	3.877.786.283	684.726.242	1.430.453.785	46.298.312	1.716.307.944	*17,66*	*36,9*	*1,2*
Fascia 4	415	4.404.183.676	739.223.496	1.560.558.535	39.602.859	2.064.798.785	*16,78*	*35,4*	*0,9*
Fascia 5	204	6.247.739.060	1.068.837.365	2.227.784.052	78.807.290	2.872.310.353	*17,11*	*35,7*	*1,3*
Fascia 6	43	4.797.866.056	710.028.320	1.909.830.636	18.050.995	2.159.956.105	*14,80*	*39,8*	*0,4*
Fascia 7	5	11.613.218.652	3.912.461.733	3.020.979.230	102.333.858	4.577.443.831	*33,69*	*26,0*	*0,9*
Totale Campione	4.463	37.951.744.331	8.255.392.273	13.105.766.180	353.572.884	16.237.012.994	*21,75*	*34,5*	*0,9*

I Comuni sono stati suddivisi per fasce demografiche in base alla popolazione nel modo seguente: fascia 1: abitanti da 1 a 1999; fascia 2: abitanti da 2.000 a 4.999; fascia 3: abitanti da 5.000-9.999; fascia 4: abitanti da 10.000-19.999; fascia 5: abitanti 20000-59.999; fascia 6 abitanti da 60.000 a 249.999; fascia 7: abitanti oltre i 249.999.
La popolazione indicata è calcolata su quella Istat (2015).

Per i **residui attivi**, il riaccertamento straordinario ha prodotto la cancellazione di 2,8 miliardi di euro circa (7,7%) e la reimputazione ad esercizi successivi di 7 miliardi circa (19,3%). Complessivamente i residui passivi sono passati da 36,5 miliardi circa a 26,6 miliardi circa.

Tabella 31 - Dati Corte Conti - Riaccertamento straordinario: residui attivi per fasce demografiche

fasce	n. Enti	Residui Attivi 2014	Residui attivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate b)	Residui attivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili d)	*Differenza*: residui attivi 2015 post riaccertamento	incidenza % residui def. cancellati b) su residui attivi 2014	incidenza % residui reimputati d) su residui attivi 2014
Fascia 1	1.829	2.634.401.376	278.416.813	952.914.304	1.403.070.259	*10,57*	*36,17*
Fascia 2	1.266	3.704.047.443	408.111.424	1.203.560.640	2.092.375.379	*11,02*	*32,49*
Fascia 3	701	3.449.603.617	348.918.879	924.472.609	2.176.212.129	*10,11*	*26,80*
Fascia 4	415	3.983.402.323	307.851.420	961.078.384	2.714.472.520	*7,73*	*24,13*
Fascia 5	204	6.049.726.104	584.424.864	1.245.650.092	4.219.651.148	*9,66*	*20,59*
Fascia 6	43	4.673.337.837	306.136.046	893.862.933	3.473.338.858	*6,55*	*19,13*
Fascia 7	5	11.959.726.768	564.030.135	842.907.921	10.552.788.712	*4,72*	*7,05*
Totale Campione	4.463	36.454.245.469	2.797.889.581	7.024.446.883	26.631.909.004	*7,68*	*19,27*

I Comuni sono stati suddivisi per fasce demografiche in base alla popolazione nel modo seguente: fascia 1: abitanti da 1 a 1999; fascia 2: abitanti da 2.000 a 4.999; fascia 3: abitanti da 5.000-9.999; fascia 4: abitanti da 10.000-19.999; fascia 5: abitanti 20000-59.999; fascia 6 abitanti da 60.000 a 249.999; fascia 7: abitanti oltre i 249.999.
La popolazione indicata è calcolata su quella Istat (2015).

I dati appena illustrati mostrano quindi un impatto consistente della riforma della contabilità sui residui: più che dimezzati quelli passivi, ridotti di un quarto quelli attivi.

Passando ad analizzare i dati di rendiconto del 2015[24] tuttavia emergono alcune criticità.

Innazitutto, su circa 13,1 miliardi di residui passivi reimputati, posto che 6,8 miliardi sono andati ad alimentare il fondo pluriennale vincolato, i restanti 6,3 miliardi dovrebbero essere stati reimputati all'esercizio 2015 con previsione quindi del loro pagamento in tale esercizio. Tuttavia dai dati di rendiconto 2015 è emersa una cospicua formazione di residui passivi nel medesimo esercizio.

La formazione di nuovi residui avrebbe dovuto scendere notevolmente in quanto dal 2015 gli enti hanno applicato la competenza finanziaria potenziata e quindi avrebbero dovuto iscrivere entrate e spese nell'esercizio in cui le obbligazioni vanno a scadenza.

[24] La Corte dei Conti ha utilizzato per il 2015 una platea più ampia e non coincidente con quella del 2014, in quanto "se si fosse seguito un metodo di confronto dei dati fra gli stessi Enti considerati nella precedente analisi, la necessità della perfetta coincidenza tra i due campioni avrebbe portato ad un'ulteriore riduzione del campione." È stato quindi considerato un campione di 5.306 comuni, rappresentanti 38,8 milioni di residenti (63,87% della popolazione totale) Cfr. Atto citato, p. 60-61.

I dati di rendiconto 2015 mostrano che i residui passivi di nuova formazione si sono ridotti del 21,36% rispetto al 2014, riduzione significativa anche se inferiore rispetto a quanto osservato in relazione al riaccertamento straordinario.

Per i residui attivi invece permane la formazione di un ammontare notevole, in diminuzione solo del 4,73% rispetto all'anno precedente, nonostante nel 2015 si siano applicate per la prima volta le nuove regole sulla competenza finanziaria potenziata e gli accertamenti avrebbero dovuto essere imputati in base alla loro esigibilità. Su questo punto, la Corte valuta che "in certa misura l'incremento dei residui in c/competenza -accertamenti dell'anno non riscossi - è fisiologico con la nuova modalità di accertamento al lordo del FCDE"[25]. In realtà proprio l'obbligo di accantonare risorse a fronte di entrate di non sicura riscossione nell'esercizio dovrebbe spingere i comuni a maggiore prudenza nell'imputazione all'esercizio di tali entrate, con conseguente riduzione dei residui. Tuttavia lo stanziamento al Fondo crediti dubbia esigibilità per il 2015 è stato per disposizione normativa solo pari al 36 per cento (art.1, co. 509, l. 190/2014) per cui i suoi effetti erano attenuati e gli enti potrebbero essersi avvantaggiati di tale differenza tra entrate dubbie e accantonamento solo al 36 per cento.

Tabella 32 - Tabella dati Corte Conti- Andamento dei residui *(importi in euro)*

	RESIDUI PASSIVI			RESIDUI ATTIVI		
Esercizio	Residui da Riportare (Competenza)	Residui da Riportare (Residui)	Residui da Riportare (Totale)	Residui da Riportare (Competenza)	Residui da Riportare (Residui)	Residui da Riportare (Totale)
2014	18.386.831.455	26.926.304.307	45.313.135.762	15.718.726.008	27.746.302.535	43.465.028.543
2015	14.460.065.400	7.318.450.963	21.778.516.363	14.975.622.089	20.375.457.943	35.351.080.032
Variazione%	*-21,36*	*-72,82*	*-51,94*	*-4,73*	*-26,57*	*-18,67*

Comuni campione quinquennio 2011-2015 esclusi gli Enti sperimentatori: n. 5.306

Secondo la Corte dei Conti, il dato sulla formazione dei nuovi residui passivi potrebbe addebitarsi ad una difficoltà nell'utilizzo del fondo pluriennale vincolato, almeno nella sua prima applicazione nel bilancio 2015, che ha portato a una reimputazione errata in quanto fondata su una non compiuta valutazione della scadenza delle obbligazioni[26].

Inoltre, seppure la diminuzione dei residui passivi di nuova formazione per quanto riguarda le spese in conto capitale è superiore alla media (-32,25% contro -21,36%), il volume di tali residui rispetto agli impegni dello stesso anno è comunque superiore al 50% (4,1 miliardi su 8 miliardi). Tale dato mostra quindi un'ancora insufficiente capacità di programmazione e di corretta utilizzazione del fondo pluriennale vincolato.

[25] Cfr. Atto citato, p. 64.

[26] Cfr. Atto citato, p. 47.

Tabella 33 - Dati Corte Conti - Entrate: suddivisione dei residui per titoli. Tit. I: entrate tributarie - Tit. II: trasferimenti correnti - Tit. III: entrate extratributarie - Tit. IV: alienazioni, trasferimenti di capitale, riscossioni di crediti - Tit. V: accensioni prestiti - Tit. VI: servizi conto terzi

Titolo Entrate	TITOLO I	TITOLO II	TITOLO III	TITOLO IV	TITOLO V	TITOLO VI	Totale entrata
Esercizio	Residui da Riportare (Residui)	Residui da Riportare (Residui)	Residui da Riportare (Residui)	Residui da Riportare (Residui)	Residui da Riportare (Residui)	Residui da Riportare (Residui)	Residui da Riportare (Residui)
2014	5.791.703.963	1.577.688.665	6.345.721.397	11.212.084.932	2.299.040.376	520.063.202	**27.746.302.535**
2015	6.265.922.425	1.301.640.669	6.364.975.728	4.351.864.489	1.680.353.588	410.701.044	**20.375.457.943**
Var. %	*8,19*	*-17,50*	*0,30*	*-61,19*	*-26,91*	*-21,03*	***-26,57***

Tabella 34 - Dati Corte Conti - Andamento della spesa per titoli. Tit. I: Spese correnti - Tit. II: Spese in conto capitale - Tit. III: Rimborso prestiti - Tit. IV: Servizi conto terzi

Esercizio	TITOLO I	TITOLO II	TITOLO III	TITOLO IV	Totale spesa
	Impegni	Impegni	Impegni	Impegni	
2014	34.636.540.751	7.177.326.795	6.459.488.749	3.389.089.094	51.662.445.389
2015	34.706.155.361	7.989.380.115	7.837.710.025	15.584.961.665	66.118.207.167
Variazione %	***0,20***	***11,31***	***21,34***	***359,86***	***27,98***

Esercizio	TITOLO I	TITOLO II	TITOLO III	TITOLO IV	Totale Pagamenti (competenza)
	Pagamenti (competenza)	Pagamenti (competenza)	Pagamenti (competenza)	Pagamenti (competenza)	
2014	24.820.570.585	1.119.983.904	4.402.744.962	2.932.314.483	**33.275.613.934**
2015	25.857.905.619	3.885.339.868	7.083.336.405	14.831.559.875	**51.658.141.767**
Variazione %	***4,18***	***246,91***	***60,88***	***405,80***	***55,24***

Esercizio	TITOLO I	TITOLO II	TITOLO III	TITOLO IV	Totale Residui da Riportare
	Residui da Riportare (Competenza)	Residui da Riportare (Competenza)	Residui da Riportare (Competenza)	Residui da Riportare (Competenza)	
2014	9.815.970.166	6.057.342.891	2.056.743.788	456.774.611	**18.386.831.455**
2015	8.848.249.742	4.104.040.247	754.373.621	753.401.791	**14.460.065.400**
Variazione %	***-9,86***	***-32,25***	***-63,32***	***64,94***	***-21,36***

Le analisi sulla gestione dei residui nel periodo 2013-2015 hanno poi evidenziato che i residui attivi di competenza sono per tutti gli esercizi considerati superiori ai residui attivi smaltiti. Ciò potrebbe ricondursi a difficoltà nell'applicazione del nuovo principio della contabilità finanziaria potenziata che portando le entrate ad iscrizione negli esercizi secondo esigibilità avrebbe dovuto portare ad una riduzione dei residui dalla competenza.

I dati mostrano un ammontare di residui attivi dalla competenza pari nel 2015 a 17,5 miliardi a fronte di residui riscossi pari a 11,5 miliardi (nel 2014 i residui di competenza erano pari a 18,3 miliardi mentre quelli riscossi erano pari a 14 miliardi; nel 2013 i residui di compe-

tenza erano pari a 18,7 miliardi mentre quelli riscossi erano pari a 14,5 miliardi)[27]. Pertanto alla riduzione dei nuovi residui attivi si è accompagnata anche una minore capacità di riscossione dei residui provenienti da esercizi precedenti.

Tabella 35 - Dati Corte Conti - Composizione dei residui attivi esercizi 2013-2015

Entrate 2013	Residui conservati	Accertamenti (residui)	Riscossioni (Residui)	Velocità di riscossione (c/residui) %	Residui (competenza)	Residui da riportare (totale)	Residui da riportare/ Conservati %
	a	b	c	d=c/b	e	f=(b-c+e)	g=f/a
Titolo I	11.465.035	10.811.910	4.548.069	42,1	7.278.390	13.542.231	118,1
Titolo II	4.431.876	4.239.372	2.105.961	49,7	2.152.240	4.285.652	96,7
Titolo III	9.736.822	9.231.439	3.270.683	35,4	3.960.737	9.921.494	101,9
Totale entrate correnti	25.633.733	24.282.722	9.924.713	40,9	13.391.367	27.749.376	108,3
Titolo IV	18.728.916	17.403.913	3.184.076	18,3	4.307.799	18.527.637	98,9
Titolo V	4.533.174	4.130.575	1.057.959	25,6	681.406	3.754.021	82,8
Totale entrate conto capitale	23.262.089	21.534.488	4.242.035	19,7	4.989.205	22.281.658	95,8
Titolo VI	1.311.230	1.102.125	332.637	30,2	359.896	1.129.383	86,1
Totale Entrate	50.207.053	46.919.335	14.499.385	30,9	18.740.468	51.160.418	101,9

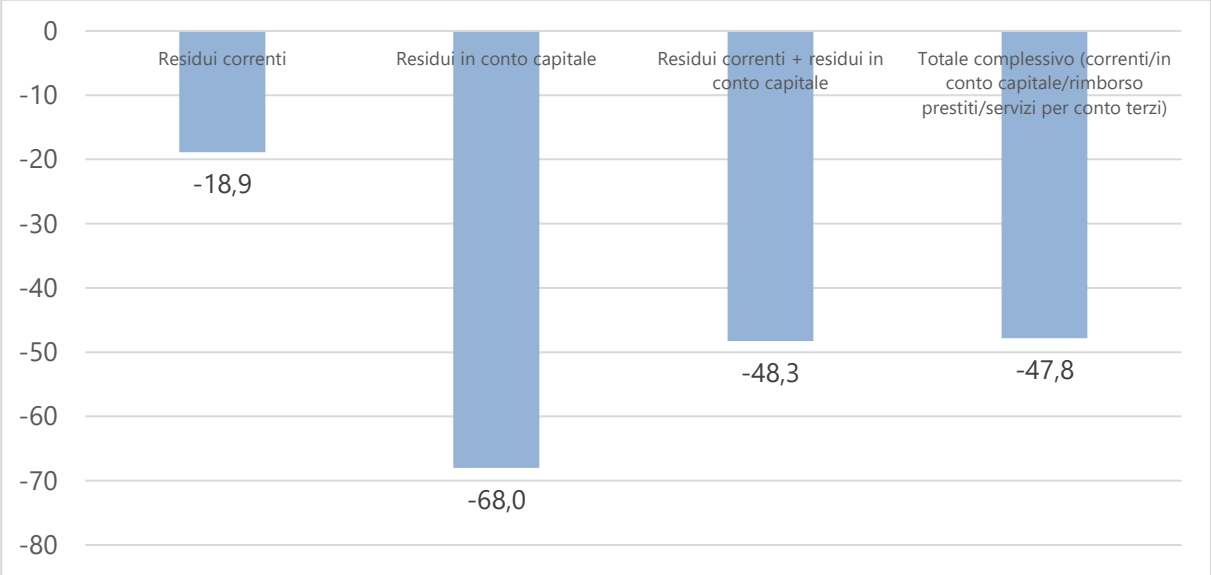
Entrate 2014	Residui conservati	Accertamenti (residui)	Riscossioni (Residui)	Velocità di riscossione (c/residui) %	Residui (competenza)	Residui da riportare (totale)	Residui da riportare/ Conservati %
	a	b	c	d=c/b	e	f=(b-c+e)	g=f/a
Titolo I	13.541.708	12.754.676	5.542.137	43,5	7.067.175	14.279.714	105,4
Titolo II	4.285.193	3.953.190	2.072.810	52,4	2.274.959	4.155.340	97,0
Titolo III	9.891.249	9.390.171	2.212.396	23,6	3.297.931	10.475.706	105,9
Totale entrate correnti	27.718.150	26.098.038	9.827.343	37,7	12.640.066	28.910.761	104,3
Titolo IV	18.536.074	16.312.030	3.208.975	19,7	4.546.022	17.649.077	95,2
Titolo V	3.745.098	3.359.197	698.497	20,8	883.169	3.543.870	94,6
Totale entrate conto capitale	22.281.171	19.671.227	3.907.472	19,9	5.429.191	21.192.947	95,1
Titolo VI	1.129.395	887.633	232.568	26,2	247.795	902.860	79,9
Totale Entrate	51.128.717	46.656.898	13.967.383	29,9	18.317.052	51.006.567	99,8

Entrate 2015	Residui conservati	Accertamenti (residui)	Riscossioni (Residui)	Velocità di riscossione (c/residui) %	Residui (competenza)	Residui da riportare (totale)	Residui da riportare/ Conservati %
	a	b	c	d=c/b	e	f=(b-c+e)	g=f/a
Titolo I	14.245.677	12.503.150	4.853.719	38,8	6.902.398	14.551.828	102,1
Titolo II	4.130.718	3.297.732	1.760.914	53,4	2.144.978	3.681.796	89,1
Titolo III	10.454.901	9.011.144	1.946.329	21,6	3.825.420	10.890.235	104,2
Totale entrate correnti	28.831.296	24.812.026	8.560.962	34,5	12.872.797	29.123.860	101,0
Titolo IV	17.466.995	7.197.398	2.179.175	30,3	3.782.007	8.800.231	50,4
Titolo V	3.523.930	2.564.407	619.393	24,2	586.186	2.531.201	71,8
Totale entrate conto capitale	20.990.926	9.761.806	2.798.567	28,7	4.368.194	11.331.432	54,0
Titolo VI	902.817	742.687	214.546	28,9	264.442	792.583	87,8
Totale Entrate	50.725.039	35.316.519	11.574.075	32,8	17.505.432	41.247.875	81,3

[27] Cfr. Tabella p.149, Relazione sulla gestione finanziaria degli Enti locali, Vol. II.

Un'ulteriore fonte di dati è costituita da un rapporto redatto dal Ministero dell'Interno[28] sull'evoluzione dei residui passivi dei comuni dal 2011 al 2015. Tale rapporto prende in considerazione una platea più ampia pari a 6.607 comuni che hanno inviato i certificati di conto consuntivo al Ministero dell'interno ma come detto è limitato ai soli residui passivi. Ebbene, i dati mostrano nel 2015 una riduzione dei residui passivi pari a -47,81% che arriva a -68% per i residui passivi concernenti le spese in conto capitale.

Figura 2 - Comuni. Variazione percentuale residui passivi di fine gestione correnti/in conto capitale/complessivi - Anni 2015/2014 *(valori percentuali)*

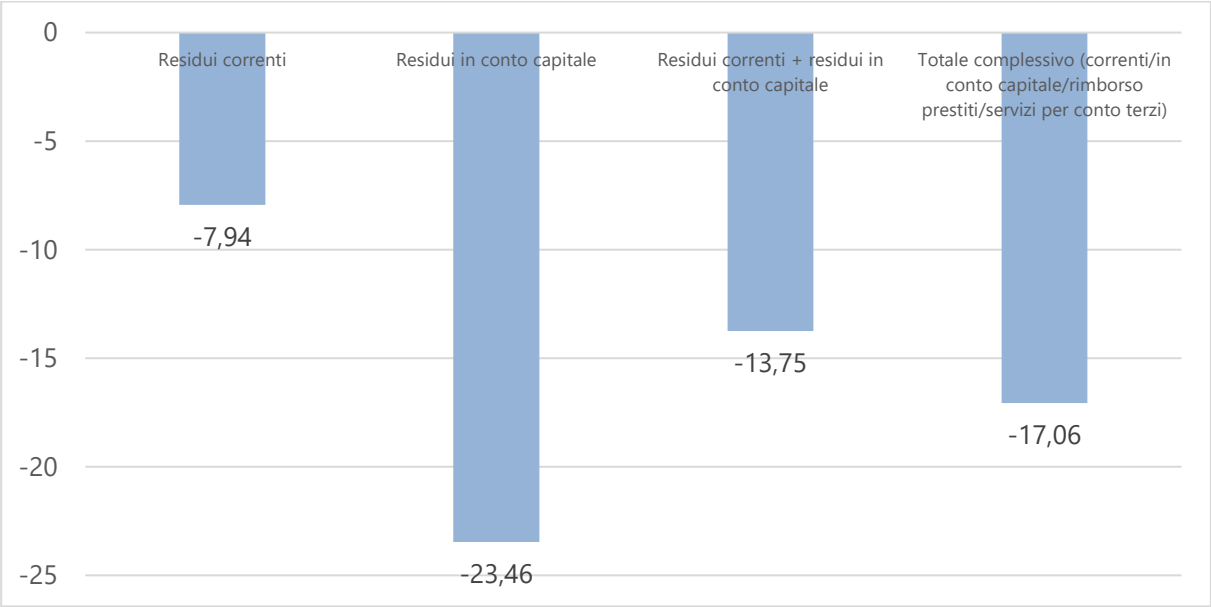


Fonte: Ministero dell'interno.

Sono forniti dati sui residui di nuova formazione nell'esercizio 2015, provenienti dalla gestione di competenza che evidenziano una riduzione complessiva del 17%.

[28] Ministero dell'Interno, Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali, Direzione della Finanza locale, Analisi dei residui passivi dei Comuni per il periodo 2011-2015 alla luce delle politiche pubbliche finalizzate al pagamento dei debiti pregressi della PA e della riforma in materia di armonizzazione contabile degli enti locali.

Figura 3 - Comuni. Variazione percentuale residui passivi provenienti dalla gestione di competenza correnti/in conto capitale/complessivi - Anni 2015/2014 *(valori percentuali)*



Fonte: Ministero dell'interno.

L'analisi della gestione dei residui passivi tra il 2014 e il 2015 evidenzia inoltre una forte riduzione dei residui da riportare ovvero provenienti dalle pregresse gestioni che si riducono da 33,87 miliardi a 10,2 miliardi con un forte impatto nella riduzione dei residui di spesa in conto capitale da riportare che passano da 22,85 miliardi a 3,85 miliardi.

Tabella 36 - Residui passivi comuni - Anni 2014-2015 *(in milioni di euro)*

RESIDUI PASSIVI COMUNI - Anni 2014 - 2015 (Dati in milioni di euro)										
Titolo	Iniziali	Pagati	Minori	Riaccertati	Da riportare	Residui provenienti dalla gestione di competenza	Totale residui fine gestione	% Riaccertati /Iniziali	% Pagati /Iniziali	Differenza
ANNO 2014										
Titolo 1° - Correnti	23.710	13.566	5.840	21.134	7.575	13.021	20.596	89,14	57,22	-3.114
Titolo 2° - In conto capitale	34.269	5.995	5.431	28.840	22.851	7.797	30.647	84,16	17,49	-3.622
Titolo 3° - Rimborso di prestiti	3.386	668	285	3.100	2.433	2.909	5.340	91,55	19,73	1.954
Titolo 4° - Servizi per conto di terzi	1.968	664	295	1.672	1.009	682	1.691	84,96	33,74	-277
Totale	63.333	20.893	8.579	54.747	33.868	24.409	58.275	86,44	32,99	-5.058
ANNO 2015										
Titolo 1° - Correnti	20.360	9.779	5.840	14.518	4.742	11.987	16.704	71,31	48,03	-3.656
Titolo 2° - In conto capitale	29.408	3.964	21.605	7.809	3.845	5.968	9.808	26,55	13,48	-19.600
Titolo 3° - Rimborso di prestiti	5.279	763	3.781	1.514	735	1.147	1.881	28,68	14,45	-3.398
Titolo 4° - Servizi per conto di terzi	1.693	632	186	1.532	876	1.144	2.019	90,49	37,33	326
Totale	56.740	15.138	31.411	25.373	10.197	20.246	30.411	44,72	26,68	-26.329

Complessivamente, tali dati portano il Ministero dell'Interno a giudicare in modo positivo l'esito dell'operazione di riaccertamento straordinario dei residui introdotta dalla riforma sull'armonizzazione contabile degli enti territoriali.

In conclusione, va notato che l'impatto della nuova contabilità è stato molto più ampio sui residui passivi che sui residui attivi. Ciò porta a domandarsi se non vi siano stati anche comportamenti opportunistici degli enti nel mantenere un numero maggiore di residui attivi evitandone la cancellazione o la reimputazione in modo da poter migliorare i propri valori di bilancio.

A tale proposito la Corte ha osservato che: "Il riaccertamento straordinario non sembra sia riuscito a modificare sostanzialmente la situazione di partenza per quel che riguarda una compiuta revisione dei residui attivi. La gran massa di crediti pregressi che influenzano i risultati di amministrazione non è stata interessata da una movimentazione congrua rispetto a quella parallela dei residui passivi ed ha continuato a segnare il fattore di equilibrio nominale nelle partite del saldo di fine esercizio"[29].

6. Il fondo crediti di dubbia esigibilità

Come visto, la riforma dell'armonizzazione ha imposto agli enti la creazione di un Fondo crediti di dubbia esigibilità con la duplice funzione di neutralizzare i rischi di squilibrio finanziario derivanti dall'iscrizione a bilancio di entrate la cui riscossione non è certa e così di portare gli enti da un lato a compiere previsioni maggiormente realistiche in ordine all'effettiva possibilità di riscuotere le entrate e dall'altro a migliorare la propria capacità di riscossione.

La legge di stabilità 2015, al comma 490 ha previsto l'inclusione del Fondo crediti di dubbia esigibilità nel saldo obiettivo dei comuni.

Secondo quanto riportato dalla RT relativa alla legge di stabilità per il 2015 (l. 190/2014) l'inserimento nella determinazione del saldo-obiettivo degli stanziamenti di competenza del fondo crediti di dubbia esigibilità avrebbe comportato un beneficio annuo sui saldi di finanza pubblica per 1.750 mln di euro e derivante dalla compressione della spesa degli enti locali per effetto dell'introduzione dell'obbligo di alimentare un Fondo per i crediti di dubbia esigibilità.

A fronte della previsione riportata nella RT citata di un impatto per 1.750 mln di euro, i dati per i soli comuni hanno evidenziato invece un'incidenza ben maggiore e pari a 2.502 mln.

[29] Cfr. Delibera Corte dei Conti, Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei Comuni, p. 68.

Tabella 37 - Saldo obiettivo e incidenza FCDE[30]

Regione	n. Enti	Saldo obiettivo rideterminato in applicazione dell'intesa sancita nella conferenza stato-città ed autonomie locali del 19/02/2015	Accantonamento annuale al fondo crediti dubbia esigibilità (co. 1 dell'art. 1 del d. l. 78/2015)	saldo obiettivo al netto dell'accantonamento al fondo crediti dubbia esigibilità
Piemonte	601	272.772	139.033	133.739
Lombardia	1.197	608.800	455.256	153.544
Veneto	537	241.207	116.419	124.788
Liguria	136	111.121	64.331	46.790
Emilia-Romagna	315	255.741	147.652	108.089
Toscana	255	243.797	203.369	40.428
Umbria	82	51.678	26.598	25.080
Marche	186	91.316	38.893	52.423
Lazio	289	493.772	470.743	23.029
Abruzzo	190	82.897	60.370	22.527
Molise	68	21.755	10.233	11.522
Campania	480	351.897	285.779	66.118
Puglia	251	151.494	113.300	38.194
Basilicata	105	29.253	15.414	13.839
Calabria	330	166.421	92.719	73.702
Sicilia	355	339.188	193.128	146.060
Sardegna	258	137.476	68.678	68.798
Totale	5.635	3.650.585	2.501.915	1.148.670
abbattimento % dell'obiettivo finale				*-68,5*

Va segnalato che comunque ben 258 comuni hanno computato invece un Fondo crediti dubbia esigibilità pari a zero. Ciò secondo la Corte dei conti sarebbe probabilmente dovuto all'impossibilità di finanziarne l'accantonamento nel bilancio di previsione[31]. In ogni caso, viste le regole in base a cui deve essere costruito, il totale azzeramento appare poco rispondente alla riforma che invece imporrebbe, in caso di penuria di risorse per finanziare l'accantonamento, di ridurre le spese.

[30] Cfr. Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali-Esercizio 2015, secondo volume, p.95.

[31] Cfr. rel. cit., vol. II, p. 96.

Inoltre, la Corte evidenzia che gli accantonamenti al Fondo in questione hanno subìto un'evoluzione in corso di gestione con un incremento rispetto ai valori determinati inizialmente in sede di riaccertamento straordinario dei residui.

Riportando i dati relativi ad un gruppo più piccolo di comuni (3.884) si evidenzia un aumento pari complessivamente all'otto per cento cui fanno eccezione alcune Regioni del sud Italia (Campania, Calabria, Basilicata e Sicilia).

Ciò è avvenuto anche per l'applicazione del principio contabile applicato 3.3 del D.Lgs.. 118/2011 secondo il quale in sede di assestamento si effettua una verifica del Fondo crediti di dubbia esigibilità alla luce dell'ammontare dei residui attivi degli esercizi precedenti e di quello dell'esercizio in corso.

Tabella 38 - Evoluzione fondo crediti dubbia esigibilità[32]

Regioni	n. Enti	Fondo crediti da riaccertamento straordinario	Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/15	differenza	%
Abruzzo	111	72.274	86.776	14.502	*20,1*
Basilicata	58	16.891	16.334	-556	*-3,3*
Calabria	130	507.071	501.446	-5.625	*-1,1*
Campania	189	2.135.134	2.098.134	-36.999	*-1,7*
Emilia Romagna	202	101.261	149.785	48.523	*47,9*
F. V. Giulia	136	37.756	52.758	15.002	*39,7*
Lazio	148	219.792	245.381	25.589	*11,6*
Liguria	129	49.680	59.278	9.598	*19,3*
Lombardia	948	224.897	319.667	94.770	*42,1*
Marche	127	81.993	105.215	23.223	*28,3*
Molise	56	43.563	47.924	4.361	*10,0*
Piemonte	747	652.386	686.088	33.702	*5,2*
Puglia	111	206.560	232.045	25.485	*12,3*
Sardegna	186	154.582	188.828	34.246	*22,2*
Sicilia	57	101.238	100.336	-902	*-0,9*
Toscana	173	395.977	481.277	85.299	*21,5*
Umbria	45	24.306	33.996	9.691	*39,9*
Veneto	331	63.810	92.726	28.916	*45,3*
Totale	3.884	5.089.171	5.497.995	408.823	*8,0*

7. Riflessi sul rispetto del saldo obiettivo

Alcuni effetti indiretti dell'applicazione delle nuove norme di contabilità possono evidenziarsi anche andando ad esaminare il rispetto del saldo obiettivo finale da parte dei comuni. In particolare, la tabella sottostante mostra come più di due terzi (68,7%) dei comuni inadempienti rispetto all'obiettivo di saldo siano nelle prime due fasce demografiche (sotto i 5.000 abitanti). Ponendo invece a raffronto il numero dei comuni inadempienti rispetto al totale dei comuni appartenenti alla medesima fascia demografica il dato è più sfumato anche

[32] Cfr. rel. cit., vol. II, p.97.

se si registra un calo progressivo del numero dei comuni inadempienti con l'aumento della popolazione di riferimento con le eccezioni delle fasce 5 e 7 dove però il numero è statisticamente non significativo (si tratta di solo 11 comuni).

Tabella 39 - Raffronto Comuni adempienti / inadempienti

	COMUNI ADEMPIENTI						COMUNI INADEMPIENTI					
Classi demografiche	n. Enti	saldo di competenza	saldo di cassa	saldo *finanziario* 2015	*obiettivo* 2015	*differenza*	n. Enti	saldo di competenza	saldo di cassa	saldo finanziario 2015	*obiettivo* 2015	*differenza*
Fascia 1	1.356	238.553	-31.476	207.077	59.492	147.586	48	5.192	-11.689	-6.497	3.589	-10.086
Fascia 2	1.878	547.318	-38.604	508.714	180.804	327.910	55	3.843	-15.108	-11.265	8.828	-20.093
Fascia 3	1.086	467.808	-111.257	356.551	25.901	330.650	24	-5.208	-11.937	-17.145	2.097	-19.242
Fascia 4	668	549.821	-142.943	406.878	6.858	400.020	13	-2.550	-5.911	-8.461	6.565	-15.026
Fascia 5	397	821.156	-211.839	609.317	-13.342	622.659	9	3.974	-16.295	-12.321	2.275	-14.596
Fascia 6	89	605.728	-172.805	432.923	-15.488	448.411	0	0	0	0	0	0
Fascia 7	11	876.324	-380.866	495.458	-362.582	858.040	1	19.472	-19.172	300	18.661	-18.361
Totale	5.485	4.106.708	-1.089.790	3.016.918	-118.358	3.135.276	150	24.723	-80.112	-55.389	42.016	-97.405

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati MEF-RGS aggiornamento 2/11/2016; importi in migliaia di euro

I Comuni sono stati suddivisi per fasce demografiche in base alla popolazione nel modo seguente: fascia 1: abitanti da 1 a 1999; fascia 2: abitanti da 2.000 a 4.999; fascia 3: abitanti da 5.000-9.999; fascia 4: abitanti da 10.000-19.999; fascia 5: abitanti 20000-59.999; fascia 6 abitanti da 60.000 a 249.999; fascia 7: abitanti oltre i 249.999.
La popolazione indicata è calcolata su quella Istat (2015).

Tabella 40 - Raffronto % Comuni Inadempienti/adempienti

Fascia 1	3,54
Fascia 2	2,93
Fascia 3	2,21
Fascia 4	1,95
Fascia 5	2,27
Fascia 6	0,00
Fascia 7	9,09
TOTALE	**2,73**

Comunque, i problemi nel rispetto dell'obiettivo di saldo potrebbero essere addebitati anche a una carenza iniziale di risorse umane e strumentali, più marcata nei piccoli comuni che hanno incontrato maggiori difficoltà nell'attuazione dei nuovi istituti e principi contabili.

Si ricorda che nel 2015, tra i nuovi istituti previsti dall'armonizzazione è entrato in funzione il fondo pluriennale vincolato, che nell'esercizio 2015 non è stato soggetto a meccanismi di neutralizzazione ai fini del saldo obiettivo, e ha determinato un miglioramento del risultato complessivo per circa 1,66 mld. Tale innovazione si è incrociata con l'ultimo anno di vigenza del patto di stabilità interno, sostituito a partire dal 2016 dal pareggio di bilancio[33]. Nel patto

[33] Cfr. art.1, co. 710 e ss., L. 208/2015.

di stabilità interno, il saldo obbiettivo è rilevato secondo il metodo della competenza mista che comporta la registrazione delle partite correnti secondo il criterio di competenza e le partite in conto capitale secondo il criterio di cassa. Ebbene, la Corte ha osservato "una certa asimmetria comportamentale con riferimento al fondo pluriennale vincolato di parte corrente, ampiamente movimentato in corso di gestione, rispetto a quello di parte capitale, la cui consistenza è notevolmente incrementata a fine esercizio. Una prima lettura di questo fenomeno ha fatto ipotizzare, da un lato, un non ottimale impiego delle risorse".

In particolare, il fondo pluriennale vincolato di parte corrente, rispetto alla consistenza iniziale determinata all'esito del riaccertamento straordinario, si riduce a fine esercizio di circa 238 mln, in linea con il fisiologico ciclo di vita di questa tipologia di obbligazioni di parte corrente.

Invece, il fondo pluriennale vincolato di parte capitale mostra un notevole incremento a fine esercizio (+482 mln). D'altra parte potrebbe esservi stata una "difficoltà di programmare efficacemente le tempistiche di effettiva scadenza delle obbligazioni di parte capitale, ovvero per la presenza di previsioni – in sede di cronoprogramma - talvolta rivelatesi eccessivamente ottimistiche. Una maggiore attenzione in sede di programmazione e di esecuzione dei lavori avrebbe contribuito a ridurre la portata di questo fenomeno, riducendo anche il rischio che gli impegni correlati al fpv di spesa negli esercizi futuri non trovino copertura nella corrispondente posta di entrata"[34].

Una tendenza analoga era stata già osservata dalla Corte dei Conti in occasione del referto sul riaccertamento straordinario. L'analisi ha portato ad osservare nel corso del 2015 un aumento del fondo pluriennale vincolato in tutti i comuni, ad eccezione di quelli di grandi dimensioni (fasce 6 e 7 sopra i 60.000 abitanti). Ciò fa ipotizzare una formazione non corretta del suddetto fondo che porta a imputare all'esercizio in corso anche spese che invece si riferiscono ad esercizi successivi con l'emersione della reale consistenza in sede di rendiconto e di riaccertamento dei residui[35].

La Corte dei conti ha fornito un primo monitoraggio, aggiornato alla data del 22 novembre 2016 su un campione di 6.781 Comuni sul saldo di finanza pubblica nel 2016. Come detto, nel 2016 il saldo rilevante è diventato l'obbligo di pareggio di bilancio di competenza (art.1 co. 707, l.208/2015), anziché un obbligo di saldo positivo come previsto in vigenza del patto di stabilità interno.

"Complessivamente, in tale fase gestionale intermedia, il fondo pluriennale vincolato sembra consentire un margine espansivo della spesa di investimento di oltre 4,7 miliardi di euro,

[34] Cfr. Rel. Cit., vol. II, p. 104-105.

[35] Cfr. "Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei Comuni", p. 71.

e per la spesa corrente di 1,3 miliardi, per un totale di circa 6 miliardi e, dunque, ben al di là dei livelli (1,6 mld solo per la parte corrente) raggiunti nel 2015 nell'ambito delle regole del patto di stabilità interno. Un'altra posta contabile che ha effetti espansivi sulla spesa è rinvenibile nel fondo crediti di dubbia esigibilità (come noto, non oggetto d'impegno contabile), che, al netto della quota finanziata da avanzo, è pari a 2,5 miliardi di euro per la parte corrente e a soli 58 milioni di euro per la parte in conto capitale. Nelle annualità successive, le previsioni complessive sono di 2,3 e di 2,6 miliardi di euro"[36].

8. Conclusioni

In conclusione, la riforma adottata con l'armonizzazione dei bilanci ha mostrato una certa gradualità nell'attuazione che andrà monitorata con riferimento ai futuri esercizi per vedere se progressivamente se ne potranno cogliere risultati più accentuati. In particolare, sembra che il principio della competenza finanziaria potenziata abbia fatto emergere alcuni effetti significativi ma forse non di ampiezza pari ai risultati attesi con riferimento alla capacità di riscossione così come alla velocità di gestione della spesa (pagamenti/impegni).

In particolare, la capacità di riscossione è sostanzialmente rimasta stazionaria al contrario di quello che ci si poteva aspettare alla luce dell'obbligo di sterilizzare le entrate di difficile esigibilità che dovrebbe spingere gli enti ad incrementarla (Cfr. Figura 4).

La velocità di gestione della spesa è invece aumentata in modo considerevole e in questo ambito la riforma ha avuto sicuramente un impatto significativo, soprattutto con riferimento alla spesa in conto capitale (Cfr. Figura 5).

L'operazione di riaccertamento straordinario dei residui ha avuto un impatto elevato sui bilanci ma difforme tra i residui passivi, con elevate cancellazioni, e i residui attivi, con cancellazioni moderate.

Come ha notato la Corte dei Conti "sembra che il processo di armonizzazione, nella prima fase di applicazione generalizzata, abbia fatto registrare un forte attrito nell'operare lo "scorrimento" tra due sistemi di contabilità marcatamente diversi. Un attrito che, al di là delle complessità tecnica, è stato determinato dalla situazione dei conti pregressi sui quali in non pochi casi l'impatto dell'operazione "verità" è risultato insostenibile"[37].

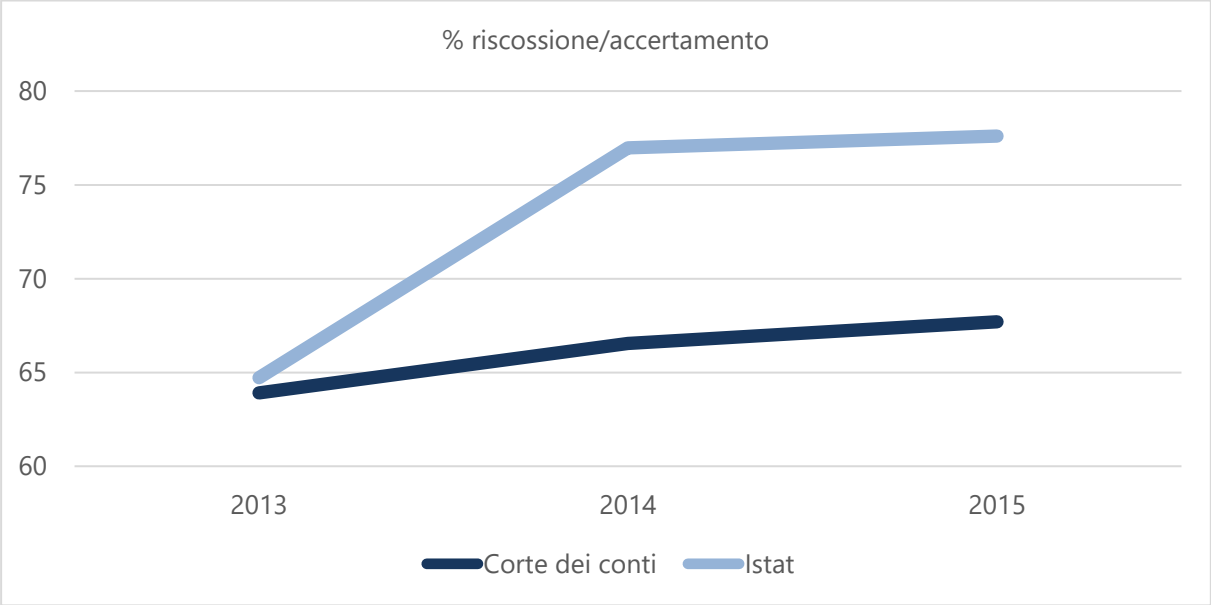
D'altra parte la riforma contabile ha costituito un'innovazione molto forte per i suoi principi innovativi ma anche per la mole di regole in essa contenute: più di 800 pagine di principi, schemi e modelli. Inoltre, la riforma è intervenuta in un periodo in cui i comuni hanno dovuto adempiere a molte novità legislative: dal nuovo pareggio di bilancio, alla fatturazione elettronica, allo *split payment*, al codice degli appalti. Infine, potrebbe aver pesato il blocco del

[36] Relazione sulla gestione finanziaria degli Enti locali, vol.II, p.132.

[37] Cfr. Delibera "Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei comuni", p.78.

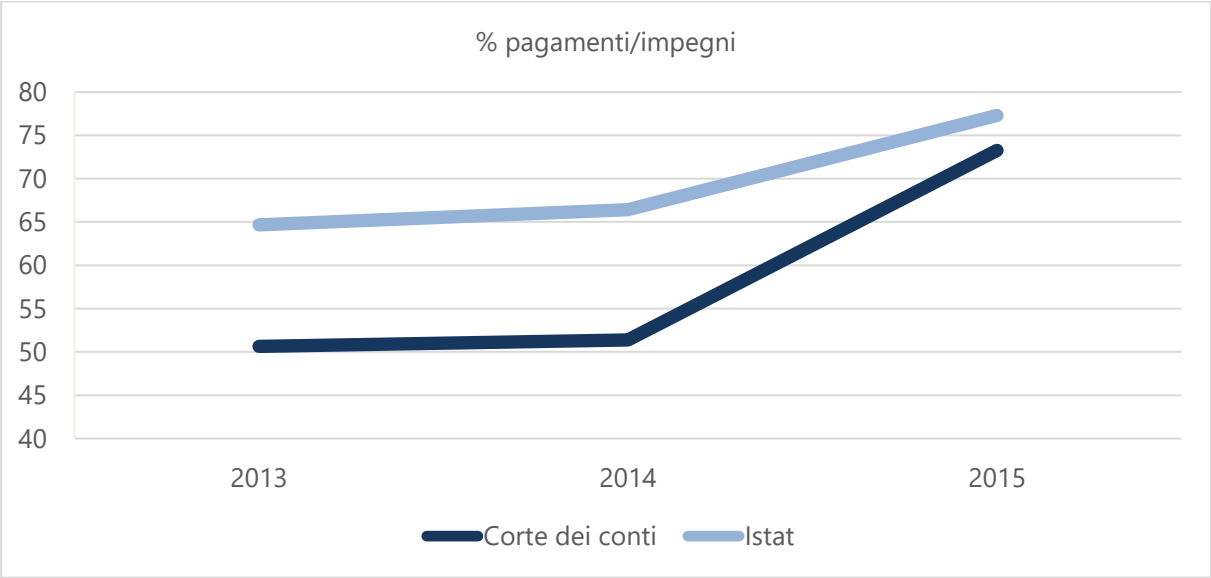
ricambio del personale imposto dalle misure legislative di contenimento della finanza pubblica.

Figura 4 - Andamento della capacità di riscossione dal 2013 al 2015



Fonte: Corte dei conti, Istat

Figura 5 - Andamento della velocità di gestione dal 2013 al 2015



Fonte: Corte dei conti, Istat

Metodologia

Sono stati utilizzati i dati della Corte dei Conti, dell'Istat e del Ministero dell'Interno.

A tale riguardo, l'indagine della Corte dei Conti è stata effettuata sulla base dei dati raccolti dal sistema S.I.R.T.E.L. (Sistema Informativo per la Rendicontazione Telematica degli Enti Locali) che mostra gli andamenti della gestione di competenza dell'ultimo esercizio rendicontato raffrontato rispetto al triennio 2013-2015 con riferimento ad una platea di 6.054 comuni, esclusi gli sperimentatori, divisi in 7 fasce di popolazione. Tramite il sistema S.I.QU.E.L (Sistema Informativo Questionari degli Enti Locali), la Corte ha acquisito ulteriori informazioni sulla gestione degli Enti locali.

L'Istat elabora i certificati consuntivi dei comuni trasmessi all'Istat dal Ministero dell'Interno. Per ciascun anno i dati di rendiconto disponibili non raggiungono la totalità delle amministrazioni comunali ma coprono comunque più di 7.500 comuni e più del 94% della popolazione. A fronte di tali dati l'Istat effettua una stima dei flussi finanziari dei comuni che non hanno inviato il certificato del conto del bilancio in tempo utile utilizzando opportune tecniche statistiche basate principalmente sull'ammontare della popolazione residente a fine esercizio. In particolare, per l'anno 2013 sono state 7.756 le amministrazioni comunali i cui dati di rendiconto sono stati trasmessi all'Istat dal Ministero dell'interno, con una popolazione pari al 97,3 per cento di quella totale. Per l'anno 2014 sono disponibili i rendiconti di 7.768 comuni (97,5% della popolazione), mentre per il 2015 i rendiconti si riferiscono a 7.519 comuni (94,8% della popolazione).

Per il Ministero dell'Interno, la fonte dei dati è costituita dai certificati di conto consuntivo dei comuni relativi agli anni 2011-2015, con esclusione di quelli appartenenti alle regioni a statuto speciale Valle d'Aosta, Friuli Venezia Giulia e Trentino Alto Adige (pari a 6.607 su un totale complessivo di oltre 7.400 enti[1] per ciascuno degli anni considerati), pervenuti al Ministero dell'interno, aggregati e disaggregati per regione e fascia demografica.

Bibliografia

Corte dei conti (2016), Sezione Autonomie, Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei Comuni", Atto n. 871

Corte dei conti (2017), Sezione Autonomie, Relazione sulla gestione finanziaria degli Enti locali per l'esercizio 2015, Documento XLVI n. 6

Istat (2016), Finanza locale: entrate e spese dei bilanci consuntivi (comuni, province e regioni), esercizio 2013

Istat (2016), I bilanci consuntivi delle amministrazioni comunali, esercizio 2014

Istat (2017), I bilanci consuntivi delle amministrazioni comunali esercizio 2015

Ministero dell'Interno (2017), Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali, Direzione della Finanza locale, Analisi dei residui passivi dei Comuni per il periodo 2011-2015 alla luce delle politiche pubbliche finalizzate al pagamento dei debiti pregressi della PA e della riforma in materia di armonizzazione contabile degli enti locali.

Ministro dell'economia e delle finanze (2013), Relazione sui risultati della sperimentazione dell'attuazione del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, riferita all'anno 2012, Doc. CCIII, numero 1

Ministro dell'economia e delle finanze (2013), Relazione sui risultati della sperimentazione dell'attuazione del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, riferita al primo semestre dell'anno 2013, Doc. CCIII, numero 2

Ministro dell'economia e delle finanze (2014), Relazione sui risultati della sperimentazione dell'attuazione del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, riferita al primo semestre del 2014 Doc. CCIII, numero 3

Ministro dell'economia e delle finanze (2014), Relazione del sui risultati della sperimentazione contabile di cui all'art. 36 del D.Lgs.118 del 23 giugno 2011, riferita al secondo semestre del 2014, disponibile sul sito del MEF

Ministro dell'economia e delle finanze (2015), Relazione sui risultati della sperimentazione dell'attuazione del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, riferita al secondo semestre del 2014, Doc. CCIII, numero 4

Senato della Repubblica (2014), Servizio del Bilancio, Elementi di documentazione n. 11, Schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive del decreto legi-

slativo 23 giugno 2011, n. 118, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi

SENATO DELLA REPUBBLICA

UFFICIO VALUTAZIONE DI IMPATTO
IMPACT ASSESSMENT OFFICE

www.senato.it/ufficiovalutazioneimpatto