



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Gaetano D'AURIA	presidente
Maria Annunziata RUCIRETA	consigliere
Paolo PELUFFO	consigliere, relatore
Nicola BONTEMPO	consigliere
Emilia TRISCIUOGLIO	consigliere
Laura D'AMBROSIO	consigliere
Marco BONCOMPAGNI	consigliere

nell'adunanza del 17 dicembre 2014;

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

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

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

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

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

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

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

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

VISTA la propria deliberazione 28 marzo 2014, n. 9, con la quale è stato approvato il programma di attività della Sezione regionale di controllo per il 2014;

VISTA la deliberazione della Sezione regionale di controllo per la Toscana 9 dicembre 2013, n. 279, con la quale sono stati approvati i "criteri per l'esame dei rendiconti degli enti locali relativi all'esercizio finanziario 2012";

UDITO il relatore, cons. Paolo Peluffo;

DELIBERA

di approvare la relazione concernente: a) i risultati del controllo-monitoraggio effettuato sulle relazioni degli organi di revisione sul rendiconto 2012 degli enti locali territoriali della Toscana (art. 1, commi 166 e seguenti della legge finanziaria 2006), b) la ricognizione dell'attività di controllo svolta dalla Sezione nel periodo 2006-2014.

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

La deliberazione sarà altresì trasmessa al Presidente del Consiglio regionale della Toscana e al Presidente della Giunta regionale della Toscana.

Copia della presente deliberazione sarà inviata alla Presidenza del Consiglio dei ministri, alla Ragioneria generale dello Stato e al Presidente della Sezione delle autonomie.

Così deciso in Firenze, nell'adunanza del 17 dicembre 2014.

Il relatore
f.to Paolo Peluffo

Il presidente
f.to Gaetano D'Auria

Depositata in segreteria il 21 gennaio 2015

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



CORTE DEI CONTI
Sezione regionale di controllo per la Toscana

RELAZIONE SULLA FINANZA LOCALE IN TOSCANA

Dicembre 2014



CORTE DEI CONTI
Sezione regionale di controllo per la Toscana

Relazione sulla finanza locale in Toscana

Dicembre 2014

Hanno collaborato:

per l'attività istruttoria e l'elaborazione dei dati, Franca Brillì, Susanna Fornaciari,
Antonella Innocenti, Manuela Ladu e Sara Lazzari;

per l'attività di supporto e di segreteria, Michela Battistini e Marco Fedini

INDICE

	Pag.
DELIBERAZIONE	VII
PREMESSA	3
CAPITOLO I – LE GRAVI IRREGOLARITÀ CONTABILI NEGLI ENTI LOCALI TOSCANI IN RELAZIONE AL CONTROLLO-MONITORAGGIO SUL RENDICONTO 2012 AI SENSI DELLA L. N. 266/2005	13
1. – Gli esiti del monitoraggio sul rendiconto 2012	13
1.1. – Le pronunce specifiche di accertamento	13
1.2. – La valutazione delle misure correttive	22
2. – I principali aggregati analizzati in relazione al risultato di amministrazione	30
3. – I principali indicatori di gravi criticità nel contesto toscano: il risultato di amministrazione, la gestione dei residui, la gestione di cassa e l'indebitamento	37
4. – Gli enti locali toscani nel confronto nazionale	59
5. – Il dettaglio della composizione della spesa degli enti locali toscani e problematiche in prospettiva	65
CAPITOLO II – LE GRAVI IRREGOLARITÀ CONTABILI RISCOSE DALLA SEZIONE NEL PERIODO 2005-2012	71
1. – L'evoluzione della normativa e della procedura del controllo-monitoraggio della Sezione	71
1.1. – L'evoluzione della normativa	71
1.2. – L'evoluzione del controllo-monitoraggio svolto dalla Sezione	81
1.3. – Gli aspetti procedurali	84
2. – L'evoluzione degli esiti del controllo-monitoraggio nel periodo 2005-2012: considerazioni sui rischi	86
2.1 – Il controllo-monitoraggio sul bilancio di previsione: breve sintesi	99
3. – Gli altri controlli della Sezione riferiti agli enti locali	101
SINTESI E CONCLUSIONI	111
Appendice al Capitolo I	127
A.1.1. – Il risultato di amministrazione negli enti locali: il concetto di disavanzo sostanziale	127
A.1.2. – Il patto di stabilità interno	Pag. 134
A.1.3. – La spesa per il personale	138
A.1.4. – Comune di Porto Azzurro – Valutazione del piano di riequilibrio (delib. n. 273/2013)	139
A.1.5. – Comune di Pescia – Valutazione del piano di riequilibrio (delib. n. 278/2013)	142
A.1.6. – Comune di Fiesole – Valutazione del piano di riequilibrio (delib. n. 1/2014)	145
A.1.7. – Comune di Buonconvento – Valutazione del piano di riequilibrio (delib. n. 169/2014)	147
A.1.8. – Comune di Cutigliano – Accesso alla procedura di riequilibrio pluriennale	148

A.1.9. - Comune di Castiglion Fiorentino – Dichiarazione di dissesto e successiva approvazione del bilancio stabilmente riequilibrato	150
A.1.10. - Valutazione delle misure correttive attivate dal Comune di Viareggio a seguito della pronuncia specifica di accertamento riferita alle gravi irregolarità emerse dal rendiconto 2012 (delib. n. 193/2014)	152
A.1.11. - Ricognizione dei rapporti finanziari tra i comuni delle province di Lucca, Massa Carrara e Pistoia e il gestore unico del servizio idrico integrato: riflessi sugli equilibri di bilancio (delib. n. 166/2014)	159
Appendice al Capitolo II	167
A.2.1. - Verifica sulla sana gestione dei residui per l'anno 2009	167
A.2.2. - Verifica sulla sana gestione dei residui per l'anno 2010	171
A.2.3. - Verifica sul fenomeno dei debiti fuori bilancio anno 2009 (delib. n. 132/2010)	173
A.2.4. – Proventi da sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada - Linee guida (delib. n. 104/2010)	174
A.2.5. - Accertamento e riscossione delle entrate negli enti locali – Orientamenti (delib. n. 15/2011)	175
A.2.6. - Prime linee di orientamento ai fini dell'adempimento di cui all'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011 (delib. n. 204/2011)	175
A.2.7. - Linee guida ai fini dell'adempimento di cui all'art. 1, comma 173, della legge 22 dicembre 2005, n. 266 (delib. n. 309/2009)	177

INDICE DELLE TABELLE

CAPITOLO I – LE GRAVI IRREGOLARITÀ CONTABILI NEGLI ENTI LOCALI TOSCANI IN RELAZIONE AL CONTROLLO-MONITORAGGIO SUL RENDICONTO 2012 AI SENSI DELLA L. N. 266/2005

Tab. 1	- Pronunce relative al disavanzo formale di amministrazione
Tab. 2	- Pronunce relative al disavanzo sostanziale di amministrazione
Tab. 3	- Pronunce relative alla presenza, nel triennio 2010-2012, di anticipazioni di tesoreria e o di fondi aventi specifica destinazione non ricostituiti a fine esercizio
Tab. 4	- Pronunce relative ai debiti fuori bilancio
Tab. 5	- Pronunce relative alla vetustà dei residui attivi dei titoli I e III
Tab. 6	- Pronunce relative al mancato accantonamento del fondo svalutazione crediti di cui all'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012
Tab. 7	- Pronunce relative al superamento del limite di indebitamento ex art. 204 Tuel
Tab. 8	- Pronunce relative al superamento del limite di cui al parametro di deficiarietà n. 7 riferito allo stock del debito
Tab. 9	- Pronunce sul superamento del limite del 20 per cento relativo all'incidenza delle operazioni di indebitamento sulle entrate correnti dell'esercizio
Tab. 10	- Numero enti destinatari di pronunce specifiche sul rendiconto 2012
Tab. 11	- Esito delle misure correttive sul rendiconto 2012
Tab. 12	- Analisi degli esiti della valutazione delle misure correttive relative alle gravi irregolarità accertate sul rendiconto 2012
Tab. 13	- Valutazione di idoneità delle misure correttive – dettaglio per ente
Tab. 14	- Valutazione di non idoneità delle misure correttive – dettaglio per ente
Tab. 15	- Valutazione di inottemperanza delle misure correttive – dettaglio per ente
Tab. 16	- Enti per cui è stato previsto il blocco della spesa a seguito della valutazione delle misure correttive sul rendiconto 2012
Tab. 17	- Composizione del risultato di amministrazione. Serie storica 2010-2012
Tab. 18	- Il saldo della gestione corrente. Serie storica 2007-2012

- Tab. 19 - Spesa corrente e spesa in conto capitale (impegni). Serie storica 2007-2012
La rigidità della spesa corrente nel 2012.
- Tab. 20 - Incidenza della spesa di personale e della spesa per interessi per rimborso prestiti per classi demografiche
- Tab. 21 - Residui attivi totali e residui attivi vetusti. Serie storica 2010-2012
- Tab. 22 - La gestione di cassa nei comuni toscani. Serie storica 2010-2012
- Tab. 23 - Totale indebitamento enti locali toscani. Serie storica 2007-2012
- Tab. 24 - Indebitamento enti locali toscani e Regione toscana. Serie storica 2010-2012

CAPITOLO II – LE GRAVI IRREGOLARITÀ CONTABILI RISCONTRATE DALLA SEZIONE NEL PERIODO 2005-2012

- Tab. 25 - Pronunce specifiche adottate dalla Sezione nel periodo 2005-2012.
Suddivisione per tipologia di ente locale
- Tab. 26 - Controllo sui rendiconti della gestione 2005-2012. Incidenza percentuale degli enti locali pronunciati sul totale degli enti toscani controllati
- Tab. 27 - Frequenza per ente delle deliberazioni di pronuncia specifica. Anni 2005-2012
- Tab. 28 - Principali enti recidivi destinatari di delibera di pronuncia specifica. Anni 2005-2012
- Tab. 29 - Tipologia di pronuncia più ricorrente per anno. Analisi 2005-2012
- Tab. 30 - Risultato di amministrazione. Comparazione esiti rilevati nel periodo
- Tab. 31 - Risultato di amministrazione. Analisi per singola grave irregolarità nel periodo 2005-2012
- Tab. 32 - Bilanci di previsione - Numero di enti destinatari di pronunce specifiche
- Tab. 33 - Verifiche sulla sana gestione effettuate dalla Sezione nel periodo 2003-2012
- Tab. 34 - Indagini trasversali effettuate dalla Sezione nel periodo 2003-2012

Appendice al Capitolo I

- Tab. 35 - Patto regionale verticale

Appendice al Capitolo II

- Tab. 36 - Verifica della sana gestione dei residui per l'anno 2009. Enti critici e riepilogo dati finanziari di maggior rilievo
- Tab. 37 - Verifica sulla sana gestione dei residui per l'anno 2010. Enti critici e tipologia di criticità

DELIBERAZIONE

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Gaetano D'AURIA	presidente
Maria Annunziata RUCIRETA	consigliere
Paolo PELUFFO	consigliere, relatore
Nicola BONTEMPO	consigliere
Emilia TRISCIUOGLIO	consigliere
Laura D'AMBROSIO	consigliere
Marco BONCOMPAGNI	consigliere

nell'adunanza del 17 dicembre 2014;

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

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

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

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

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

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

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

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

VISTA la propria deliberazione 28 marzo 2014, n. 9, con la quale è stato approvato il programma di attività della Sezione regionale di controllo per il 2014;

VISTA la deliberazione della Sezione regionale di controllo per la Toscana 9 dicembre 2013, n. 279, con la quale sono stati approvati i "criteri per l'esame dei rendiconti degli enti locali relativi all'esercizio finanziario 2012";

UDITO il relatore, cons. Paolo Peluffo;

DELIBERA

di approvare la relazione concernente: a) i risultati del controllo-monitoraggio effettuato sulle relazioni degli organi di revisione sul rendiconto 2012 degli enti locali territoriali della Toscana (art. 1, commi 166 e seguenti della legge finanziaria 2006), b) la ricognizione dell'attività di controllo svolta dalla Sezione nel periodo 2006-2014.

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

La deliberazione sarà altresì trasmessa al Presidente del Consiglio regionale della Toscana e al Presidente della Giunta regionale della Toscana.

Copia della presente deliberazione sarà inviata alla Presidenza del Consiglio dei ministri, alla Ragioneria generale dello Stato e al Presidente della Sezione delle autonomie.

Così deciso in Firenze, nell'adunanza del 17 dicembre 2014.

Il relatore
f.to Paolo Peluffo

Il presidente
f.to Gaetano D'Auria

Depositata in segreteria il 21 gennaio 2015

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

RELAZIONE

PREMESSA

PREMESSA

Il controllo-monitoraggio sui rendiconti 2012 degli enti locali (comuni e amministrazioni provinciali) della Toscana ha comportato per la Sezione regionale di controllo un lavoro lungo e complesso che si è sviluppato in un arco di tempo (2013-2014) caratterizzato da profondi e strutturali mutamenti nell'ordinamento della finanza pubblica locale. Nel 2013, gli enti locali sono stati interessati da cambiamenti importanti nella struttura dei tributi propri (sospensione e poi abrogazione IMU prima casa, istituzione della Tasi), accompagnati dalla riduzione dei trasferimenti e dalla possibilità di modifica delle addizionali. Nel 2014, è stata avviata la definizione dell'armonizzazione dei bilanci che prenderà il via nel gennaio del 2015, con un completo ripensamento della contabilità territoriale in funzione dei principi di pareggio del bilancio, con ulteriori norme che hanno previsto la limitazione drastica della possibilità di indebitamento, l'introduzione di meccanismi di pareggio degli enti a livello regionale, il riaccertamento straordinario dei residui attivi e l'istituzione del fondo svalutazione crediti. Ulteriori eventi esogeni hanno interessato il bilancio del 2013: in particolare, il d.l. n. 35/2013, adottato con la finalità di consentire il pagamento di debiti relativi a forniture e opere già impegnate, ma non pagate dagli enti, ha determinato una forte iniezione di liquidità; esso tuttavia non sembra aver prodotto gli attesi effetti di aumento della spesa in conto capitale. Tutti questi mutamenti, con le incertezze che ne hanno caratterizzato il percorso attuativo, hanno comportato continue proroghe e rinvii nell'adozione, da parte degli enti locali, dei documenti di programmazione, rendendo più difficile la valutazione delle scelte gestionali.

Queste considerazioni chiariscono il fatto che l'analisi degli esiti del controllo-monitoraggio sui rendiconti 2012, ancor più di quelli relativi al 2013, rappresentano un termine storico per definire la prima fase di applicazione della l. n. 266/2005 che, con l'art. 1, commi 166 e seguenti, ha dato il via, nelle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, a questa forma peculiare di controllo attuato in stretta connessione con i revisori dei conti degli enti stessi. Controllo necessario, esteso alla totalità degli enti, svolto sulla base di elementi informativi provenienti dai revisori dei conti, che è stato, da una parte, oggetto di attenta e ripetuta giurisprudenza della Corte costituzionale, dall'altra, negli anni, fortemente potenziato dal legislatore con le radicali innovazioni introdotte dal d.lgs. n. 149/2011, e successivamente dal d.l. n. 174/2012.

In effetti, il biennio 2013-2014 andrà considerato, con tutte le sue peculiarità, come un biennio di transizione verso l'applicazione integrale delle nuove norme costituzionali sull'equilibrio dei bilanci e sull'armonizzazione dei principi contabili ai quali gli enti devono adeguarsi. Si può fin da ora osservare che il primo atto del nuovo sistema sarà il riaccertamento straordinario dei residui degli enti, attraverso l'eliminazione dei residui attivi la cui riscossione è prevista negli esercizi successivi, per la successiva reiscrizione negli esercizi di competenza. A tale appuntamento gli enti toscani sono in grado di giungere più consapevoli rispetto ad altri, atteso che la giurisprudenza della Sezione regionale di controllo ha istituito da anni, nell'ambito della propria autonomia valutativa, quale tipologia di "grave irregolarità contabile", la presenza di residui attivi vetusti (ovvero con anzianità superiore a 5 anni) oltre la soglia del 18 per cento rispetto al totale dei residui, preparando in qualche modo gli enti a quello che poi è diventato uno dei principi cardine del nuovo ordinamento contabile. Nel corso del 2011, poi, la Sezione decise di analizzare il fenomeno dei residui attivi e passivi degli enti toscani che presentavano particolari profili di criticità, adottando apposite deliberazioni nelle quali si richiedeva l'adozione di specifiche misure correttive, anticipando in qualche modo la grande operazione di emersione delle partite dubbie mantenute a bilancio; fenomeno questo che rendeva non del tutto attendibile il risultato di amministrazione accertato dagli enti. Tale iniziativa della Sezione regionale di controllo ha rappresentato, dunque, un rilevante stimolo alla autocorrezione da parte degli enti, anche se non poteva, di per sé, evitare situazioni di crisi straordinarie che hanno condotto alcuni enti alla richiesta di aderire alla procedura di riequilibrio pluriennale (possibilità offerta proprio dal d.l. n. 174/2012) o, peggio, a situazioni di dissesto, come nel caso del Comune di Viareggio.

Per leggere gli esiti del controllo monitoraggio sul rendiconto 2012, e in generale quelli relativi agli anni 2006 e seguenti, va fatta una premessa di carattere generale. I saldi di bilancio degli enti, valutati singolarmente e nel loro complesso regionale, non rappresentano un indice sufficiente a valutare lo stato di salute della finanza locale in generale, e quella toscana in particolare. Basti solo pensare alla mutazione derivata dal cumularsi delle manovre di riduzione dei trasferimenti agli enti locali del 2010 (d.l. n. 78), del 2011 (d.l. n. 201) e del 2012 (d.l. n. 95, c.d. "spending review"). Va, inoltre, valutato il sovrapporsi di queste riduzioni dei trasferimenti con forme differenti di "patto di stabilità interno", bilanciato da correttivi regionali e nazionali mediante il patto di stabilità verticale incentivato e il patto ordinario, orizzontale e verticale.

La letteratura scientifica e quella istituzionale concordano sul fatto che, nel complesso, la finanza locale versi in condizione di sostanziale equilibrio, e che tale equilibrio sia stato conservato, e anzi rafforzato, negli anni, anche attraverso una drastica riduzione della spesa in conto capitale; che all'insieme degli enti territoriali sia stato richiesto, dal 2011 a oggi, uno sforzo aggiuntivo imponente, con un attivo complessivo di amministrazione che ha concorso a finanziare il saldo delle pubbliche amministrazioni ai fini del rispetto dei trattati e regolamenti europei via via adottati.

Ciò non vuol dire, tuttavia, che all'interno della finanza territoriale non persistano problemi, anche gravi e diffusi, che si sono accumulati negli anni e che costituiscono fattori di rischio che minano dall'interno, talvolta in modo non visibile, la tenuta e la stabilità degli equilibri complessivi di bilancio. Indagare queste criticità è il compito al quale si è applicata, nell'arco di un decennio, la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Toscana.

Prima di scorrere sinteticamente gli esiti del rendiconto 2012 (approvato dagli enti entro il primo semestre 2013), va qui rammentata la finalità ultima dell'azione di controllo ai sensi della l. n. 266/2005 (art.1, commi 166 e 167). In particolare, va sottolineata l'evoluzione di tale finalità, che si identifica nella difesa di interessi costituzionalmente tutelati e si è trovata incardinata in un *continuum* di controlli che, attraversando verticalmente enti locali, Stato e Unione europea, attiene oggi ai più alti compiti della Repubblica, e la impegna al rispetto di regole decise a livello sovranazionale e previste espressamente dalla Costituzione.

La stessa Corte costituzionale, nella sentenza n. 179/2007, ha sottolineato la differenza strutturale, rispetto al controllo sulla gestione (istituito dalla l. n. 20/1994 e dalla l. n. 131/2003), di un controllo "necessario" e ricorrente "a cadenza annuale"; un controllo, quindi, "rilevante nell'ambito del fenomeno finanziario considerato nel suo complesso, che attiene alla allocazione delle risorse e, quindi, alla struttura e alla gestione del bilancio"; un controllo, in sostanza, che, partendo da una "natura di legalità e regolarità", abbandona una prospettiva tradizionalmente "statica" e ne assume una "dinamica", che consente alla Corte di richiedere all'ente l'adozione di misure correttive, senza minarne l'autonomia, anzi operando in via collaborativa e aiutando l'ente a raggiungere la proprie finalità in un quadro di sana gestione e di equilibrio finanziario. Tale attività, tuttavia, viene inquadrata, fin dal 2007, dalla Corte costituzionale come trascendente l'ambito della finanza locale in quanto, insieme ai controlli sulla gestione previsti dalla l. n. 131/2003, "concorre [...] alla formazione di una visione unitaria della finanza

pubblica, ai fini della tutela dell'equilibrio finanziario e di osservanza del patto di stabilità interno, che la Corte dei conti può garantire" (sentenza n. 276/2006).

Fin dalla sentenza n. 179/2007, e quindi prima dell'adozione dei più stringenti parametri di bilancio decisi a livello europeo nel biennio 2011-2012, la Corte costituzionale individuava, dunque, proprio nel controllo-monitoraggio, istituito dalla l. n. 266/2005, un tassello fondamentale dell'azione dello Stato-comunità, per realizzare il coordinamento della finanza pubblica. In particolare, la sentenza recita che "[...] il controllo previsto dai commi da 166 a 169 dell'art. 1 della legge n. 266 del 2005, risulta dettato da esigenze di tutela della unità economica della Repubblica e di coordinamento della finanza pubblica ed è finalizzato (nel quadro del controllo disciplinato dalla legge n. 131 del 2003), con funzione collaborativa, alla tempestiva segnalazione agli enti interessati di situazioni inerenti agli squilibri di bilancio, per l'adozione delle necessarie misure correttive". La Corte costituzionale chiarisce che la neutralità e indipendenza della Corte dei conti sono l'elemento che consente allo Stato di attribuirle anche ulteriori forme di controllo per attuare il coordinamento della finanza pubblica, rispettando le autonomie, anche quelle differenziate, di regioni e province autonome.

La stessa Corte è tornata a deliberare, dopo l'adozione dei nuovi regolamenti europei sui deficit eccessivi e dopo la modifica dell'ordinamento costituzionale in materia di rispetto dei principi dell'equilibrio di bilancio, con la sentenza n. 60/2013, e successivamente con le sentenze nn. 39 e 40 del 2014. Con riferimento al controllo-monitoraggio, la sentenza n. 60/2013 lo qualifica come "sindacato generale ed obbligatorio sui bilanci preventivi e consuntivi" e lo inquadra nell'azione, che non interferisce con i controlli amministrativi eventualmente precisati dagli ordinamenti degli enti, finalizzata "ad assicurare, in vista dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, la sana gestione finanziaria del complesso degli enti territoriali, nonché il rispetto del patto di stabilità interno e degli obiettivi di governo dei conti pubblici concordati in sede europea". In questo senso, il controllo istituito dalla l. n. 266/2005 consente di realizzare la tutela di interessi costituzionalmente rilevanti, in quanto "esso si colloca nell'ambito materiale del coordinamento delle finanza pubblica, in riferimento agli art. 97, primo comma, 28, 81 e 119 della Costituzione, che la Corte dei conti contribuisce ad assicurare, quale organo terzo e imparziale di garanzia dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico e della corretta gestione delle risorse collettive, in quanto al servizio dello Stato-ordinamento" (sentenza n. 267/2006; e analogamente le sentenze nn. 198/2012, 37/2011 e 179/2007). Lungi

dall'interferire con attività di controllo amministrativo interne agli enti, il controllo-monitoraggio della Corte dei conti sugli enti territoriali è un elemento di garanzia per essi e di tutela del perseguimento dei principi di equilibrio di bilancio, rispetto alla Repubblica nel suo complesso e all'Unione europea. Secondo la Corte costituzionale, infatti, il parametro e le finalità perseguite nell'esercizio della funzione di controllo sulla legalità e regolarità della gestione economico-finanziaria svolta dalla Corte dei conti "ineriscono alla tutela degli equilibri complessivi della finanza pubblica posti dai menzionati parametri costituzionali e dai richiamati obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea".

L'evoluzione della giurisprudenza costituzionale in materia di controllo-monitoraggio, come sinteticamente riportata, comporta conseguenze concrete di rilievo, non sufficientemente presenti nel dibattito pubblico in materia di controllo. Lo Stato-ordinamento affida alla Corte dei conti, in quanto organo terzo e neutrale, il sindacato sugli equilibri di bilancio complessivi degli enti territoriali, per rendere effettivo il coordinamento della finanza pubblica nel suo complesso, e attestare lo sforzo della Repubblica nel perseguimento degli impegni di bilancio assunti a livello europeo. Se ciò è vero, le pronunce di accertamento di "gravi irregolarità contabili" deliberate dalle Sezioni regionali di controllo e le conseguenti misure correttive adottate, o non adottate, dagli enti, assumono una speciale importanza per la vita del singolo ente e per il suo contributo al complessivo andamento della finanza pubblica, anche in termini di correttezza costituzionale. Ne consegue, ad esempio, la gravità dei comportamenti (riscontrati in Toscana in quasi il 10 per cento degli enti) di inottemperanza, ovvero di mancata adozione delle misure correttive atte a ripristinare la situazione di regolarità o di equilibrio compromessa. Così come appare in una luce di assoluta gravità l'inidoneità, dichiarata dalla Sezione, di misure correttive pur adottate nei termini di legge, ma tali da perpetuare la "grave irregolarità" nel tempo e porre quindi le premesse per l'adozione delle ulteriori misure previste dall'ordinamento a tutela degli equilibri di bilancio nella gestione delle risorse. Come si vedrà, la Sezione regionale di controllo per la Toscana ha impiegato, nel corso dell'analisi dei rendiconti 2012, prime forme e modalità procedurali per predisporre un seguito a situazioni di rilevata inottemperanza degli enti al ripristino della regolarità e degli equilibri della loro gestione.

Come verrà meglio esplicitato in seguito, la Sezione regionale ha avviato l'analisi dei questionari compilati dagli organi di controllo interno sui rendiconti 2012, dopo aver inviato agli enti la deliberazione n. 279/2013 contenente i "criteri per l'esame del rendiconto degli enti locali relativi all'esercizio finanziario 2012"

depositata il 10 dicembre 2013. L'analisi dei questionari non è, infatti, stata possibile prima della emanazione delle linee guida della Sezione autonomie della Corte dei conti. La Sezione ha dato avvio, con nota del 29 novembre 2013, n. 6027, all'inserimento dei questionari nel sistema SIQUEL, da parte degli organi di controllo degli enti.

Si tratta dell'ottava annualità di rendiconti che viene presa in considerazione, con una ricognizione su tutti gli enti locali della Regione Toscana, che la Sezione effettua previa definizione di una propria linea di indirizzo propedeutica all'identificazione dei profili di grave irregolarità basati sull'esperienza del controllo, oltre a quelli previsti espressamente dalle norme. La procedura del controllo adottata dalla Sezione è tesa a garantire uniformità di valutazione rispetto a fenomeni o a criticità che si manifestano in modo analogo in enti diversi. Nel caso del processo avviato nel dicembre 2013, le linee guida della Sezione regionale sono state comunicate agli enti preventivamente rispetto alle procedure di controllo, allo scopo di consentire – da un lato – l'immediata conoscenza, da parte degli enti locali, dei criteri ai quali la Sezione intendeva attenersi nel valutare i dati e i fenomeni che potevano emergere dalle risposte ai questionari relativi al rendiconto 2012 e – dall'altro lato – di favorire la più spedita acquisizione, da parte della Sezione, dei dati e delle informazioni occorrenti al lavoro di verifica.

La Sezione ha attuato, infatti, questo tipo di controllo a decorrere dal bilancio di previsione 2006 e dal rendiconto 2005, sulla base delle linee guida elaborate dalla Sezione autonomie (delib. n. 6/2006 e n. 11/2011).

La Sezione ha costruito nel tempo il processo di "controllo monitoraggio" quale tipo di verifica "necessaria", estesa a tutti gli enti locali della regione e ad entrambi i documenti di bilancio: preventivo e consuntivo. Il bilancio preventivo non è stato, tuttavia, esaminato nel 2013 per lo slittamento di legge dei bilanci previsionali in attesa di decisioni in materia di IMU e altre imposte locali. L'approccio "totalitario", e non "a campione", ha consentito alla Sezione di monitorare nel tempo gli enti locali, in riferimento ad alcuni aspetti considerati maggiormente critici e di costruire un "profilo storico" di ciascun ente, utile alle valutazioni da compiere in occasione delle verifiche programmate dalla Sezione (indagini trasversali a più enti su fenomeni specifici, quali i residui e i debiti fuori bilancio, o indagini sulla sana gestione dei singoli enti locali), ovvero ai controlli di diversa natura introdotti da specifiche disposizioni normative, quali l'art. 6, comma 2, del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 149, e, più recentemente, l'art. 3, comma 1, lettera r, del d.l. n. 174/2012, che ha introdotto gli artt. 243-bis e seguenti del Tuel.

La Sezione, in relazione alla specifica funzione del controllo-monitoraggio, che è quella di consentire la rilevazione delle gravi irregolarità già presenti, ma anche, e soprattutto, delle irregolarità la cui gravità va misurata in relazione ai suoi effetti nel lungo periodo e ai rischi possibili sul conseguimento e il mantenimento degli equilibri di bilancio, ha sempre posto l'accento sulla evidenziazione di quei fenomeni che, pur non avendo già manifestato specifici effetti negativi sul bilancio dell'ente, fossero potenzialmente dannosi e pericolosi per la tenuta degli equilibri di bilancio e per il conseguimento degli obiettivi generali di finanza pubblica.

In quest'ottica, la Sezione ha evidenziato e ritenuto meritevoli di segnalazione non solo questioni strettamente finanziarie e contabili tali da mettere a rischio l'equilibrio di bilancio, ma anche fenomeni, quali la presenza di residui vetusti, di debiti fuori bilancio o difficoltà di cassa (in relazione al rendiconto di gestione), ovvero l'impiego ripetuto di risorse straordinarie, l'utilizzo improprio dell'avanzo di amministrazione, la mancata emersione di debiti fuori bilancio o altri oneri latenti (in relazione al bilancio di previsione), che potevano non evidenziare, ad una prima analisi, problematiche specifiche, ma la cui valutazione, in prospettiva, poteva costituire un rischio per la tenuta finanziaria della gestione, pure nell'ottica di promuovere l'autocorrezione degli enti.

Va sottolineato che le pronunce che completano la prima fase della procedura di controllo sono atti che accertano la presenza di gravi irregolarità contabili, finanziarie e gestionali, e assumono pertanto la veste di "declaratorie" della grave irregolarità, che vengono trasmesse agli organi rappresentativi, i consigli e le giunte, per l'adozione delle opportune misure correttive. L'accezione stessa di "gravità" è stata, fin dal principio, definita dalla Sezione delle autonomie in senso non meramente formale, ma funzionale alla identificazione di rischi presenti e futuri sul mantenimento degli equilibri di bilancio. Secondo la Sezione delle autonomie, infatti, "la gravità della irregolarità contabile non è tanto da valutare alla stregua delle modalità e/o del grado di scostamento dalla norma, quanto, soprattutto, del rischio di ripercussioni sugli equilibri di bilancio". La Sezione Toscana ha, nel tempo, raccolto un *corpus* giurisprudenziale tale da consentire di comunicare preventivamente agli enti i propri indirizzi e adottare più facilmente i provvedimenti correttivi adeguati.

Occorre qui specificare che il controllo sul bilancio di previsione non è stato effettuato nel corso del 2014 in quanto la Sezione delle autonomie ha ritenuto di non dover predisporre, per le ragioni ampiamente chiarite nelle deliberazioni nn.

23/2013 e 11/2014, le linee guida per il bilancio di previsione 2013 e, successivamente, per il 2014.

La presente relazione, dunque, non tratta gli esiti delle analisi condotte su tale fase del bilancio, essendo incentrata sui dati di rendiconto e sulle risultanze del controllo di quest'ultimo; ciò ha permesso di trarre elementi maggiormente significativi per una valutazione effettiva della situazione economico-finanziaria degli enti locali.

CAPITOLO I

**LE GRAVI IRREGOLARITÀ CONTABILI NEGLI ENTI LOCALI TOSCANI IN
RELAZIONE AL CONTROLLO-MONITORAGGIO SUL RENDICONTO 2012**

CAPITOLO I

LE GRAVI IRREGOLARITÀ CONTABILI NEGLI ENTI LOCALI TOSCANI IN RELAZIONE AL CONTROLLO-MONITORAGGIO SUL RENDICONTO 2012

1. – Gli esiti del monitoraggio sul rendiconto 2012

1.1. – Le pronunce specifiche di accertamento

Di seguito si riportano i principali esiti del controllo-monitoraggio relativo ai questionari sui rendiconti di gestione dell'esercizio 2012, effettuato dalla Sezione nel corso dell'anno 2014.

L'analisi dei questionari relativi ai rendiconti 2012 è stata particolarmente complessa e ha condotto, in una prima fase, all'adozione, dopo formale contraddittorio e scambio di informazioni con ciascun ente, di 103 deliberazioni relative a ben 217 profili di pronuncia di accertamento per le relative gravi irregolarità. Questo significa che oltre la metà degli enti pronunciati (ben 58) hanno registrato ciascuno più di un profilo di grave irregolarità.

Quindi, poco più di un terzo degli enti locali toscani (103) ha meritato, in particolare, la segnalazione di 217 gravi irregolarità contabili relative al rendiconto 2012. Un quinto, circa, degli enti toscani presenta diversi profili di grave irregolarità.

In ordine alle gravi irregolarità rilevate, 27 hanno riguardato la presenza di un disavanzo di amministrazione, formale o sostanziale, e 4 il parametro di rischio identificato dalla Sezione Toscana in un disavanzo corrente pari o superiore al 2 per cento delle entrate correnti.

Di seguito si riportano le tabelle riferite alle pronunce specifiche adottate dalla Sezione in merito alla presenza di disavanzi formali e sostanziali.

Tab. 1

(valori in euro)

Pronunce relative al disavanzo formale di amministrazione				
	Ente	Provincia	Estremi delibera di pronuncia specifica	Importo
1	Bagnone	MS	127 - 22/07/2014	23.200,54
2	Barberino di Mugello	FI	17 - 09/04/2014	354.594,88

3	Buonconvento	SI	142 - 23/07/2014	827.362,43
4	Cutigliano	PT	80 - 19/06/2014	74.749,01
5	Montecarlo	LU	117 - 22/07/2014	512.644,23
6	Pescia	PT	148 - 23/07/2014	3.440.123,88
7	Pietrasanta	LU	14 - 09/04/2014	6.749.709,07
8	Viareggio	LU	89 - 22/07/2014	1.528.507,67
9	Villafranca in Lunigiana	MS	130 - 22/07/2014	1.689.008,24
Totale				15.199.899,95

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

Tab. 2

(valori in euro)

Pronunce relative al disavanzo sostanziale di amministrazione				
	Ente	Provincia	Estremi delibera di pronuncia specifica	Importo
1	Bagnone	MS	127 - 22/07/2014	64.103,10
2	Barberino di Mugello	FI	17 - 09/04/2014	740.663,38
3	Buonconvento	SI	142 - 23/07/2014	221.095,30
4	Capoliveri	LI	104 - 22/07/2014	424.937,00
5	Crespina	PI	158 - 23/07/2014	197.200,54
6	Cutigliano	PT	80 - 19/06/2014	128.517,16
7	Fiesole	FI	147 - 23/07/2014	1.726.544,11
8	Gaiole in chianti	SI	143 - 23/07/2014	160.300,77
9	Giuncugnano	LU	115 - 22/07/2014	44.049,66
10	Greve in chianti	FI	25 - 14/04/2014	127.673,94
11	Livorno	LI	105 - 22/07/2014	9.717.969,24
12	Montecarlo	LU	117 - 22/07/2014	532.644,23
13	Pietrasanta	LU	14 - 09/04/2014	7.449.709,07
14	Piombino	LI	108 - 22/07/2014	1.462.347,68
15	Porto azzurro	LI	139 - 23/07/2014	1.678.442,15
16	San Giuliano terme	PI	70 - 08/07/2014	784.923,57
17	Siena	SI	146 - 23/07/2014	4.059.617,04
18	Viareggio	LU	89 - 22/07/2014	8.931.339,08
Totale				38.452.077,02

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

In ordine alle criticità relative alla gestione dei flussi di cassa, la Sezione ha rilevato ben 52 profili di grave irregolarità. Tale aspetto rappresenta senza dubbio, nell'analisi della Sezione, il punto terminale sul quale tutte le tensioni e i problemi di gestione vanno inevitabilmente a scaricarsi. Sulle 52 pronunce specifiche approvate dalla Sezione, in 14 casi si è trattato di un problema di mancata o non corretta contabilizzazione delle movimentazioni relative alle anticipazioni di tesoreria. Al riguardo, si ha motivo di ritenere che tale pronuncia sul rendiconto 2012 sia valsa per tutti gli enti a produrre una correzione definitiva negli esercizi successivi. Più grave risulta essere il problema rappresentato dalle 23 pronunce relative alla presenza, nel triennio 2010-2012, di anticipazioni di tesoreria e/o di fondi aventi specifica destinazione non ricostituiti a fine esercizio. A ciò si aggiungono i 12 casi riscontrati di non corretta contabilizzazione di flussi di cassa relativi a fondi aventi specifica destinazione. Sono soltanto 3, invece, i casi di superamento del limite previsto dall'art. 222 Tuel (tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente).

Di seguito si riporta la tabella relativa alle pronunce riferite alla mancata ricostituzione delle anticipazioni di tesoreria e/o dei fondi aventi specifica destinazione, non ricostituiti al termine degli esercizi 2010-2012. Al fine di consentire una completa valutazione del fenomeno, e dell'incidenza dello stesso sul bilancio di ciascun ente, sono stati riportati l'ammontare che gli enti dovranno ricostituire e il totale delle entrate correnti.

Tab. 3

Pronunce relative alla presenza, nel triennio 2010-2012, di anticipazioni di tesoreria e o di fondi aventi specifica destinazione							
	Ente	P r o v.	Estremi delibera di pronuncia specifica	Scoperto di tesoreria 2010	Scoperto di tesoreria 2011	Scoperto di tesoreria 2012	Scoperto di fondi vincolati 2010
1	Arezzo	A R	12 - 09/04/2014	-	-	-	914.846
2	Castelnuovo di Garfagnana	L U	16 - 09/04/2014	548.434,41	503.444,08	409.644,78	
3	Coreglia Antelminelli	L U	15 - 09/04/2014	165.561,92	675.965,11	104.433,57	
4	Cutigliano	P T	80 - 19/06/2014	-	-	-	1.441.927
5	Fiesole	FI	147 - 23/07/2014	-	92.517,66	-	604.455
6	Firenze	FI	136 - 23/07/2014	-	-	-	16.385.347
7	Fosciandora	L U	113 - 22/07/2014	-	102.943,38	135.075,43	70.992
8	Galliciano	L U	114 - 22/07/2014	153.236,67	922.703,44	668.018,33	
9	Licciana nardi	M S	128 - 22/07/2014	837.536,49	531.501,95	223.116,96	
10	Lucignano	A R	82 - 16/07/2014	510.031,54	492.155,46	341.842,20	
11	Molazzana	L U	116 - 22/07/2014	177.404,84	111.637,70	192.141,82	
12	Mulazzo	M S	129 - 22/07/2014	326.557,58	335.487,61	419.419,69	
13	Pescia	P T	148 - 23/07/2014	2.084.638,34	2.873.638, 74	1.718.601,09	
14	Piazza al Serchio	L U	118 - 22/07/2014	-	-	296.674,42	
15	Pietrasanta	L U	14 - 09/04/2014	2.642.590,73	-	1.278.396,14	5.434.776
16	Piteglio	P T	131 - 22/07/2014	-	-	-	154.159
17	Pontremoli	M S	43 - 06/05/2014	-	-	-	470.849
18	San Romano in Garfagnana	L U	120 - 22/07/2014	58.015,19	270.799,27	372.260,35	12.560
19	Sesto fiorentino	FI	48 - 07/05/2014	-	-	-	878.683
20	Siena	SI	146 - 23/07/2014	-	-	-	9.833.136
21	Stazzema	L U	122 - 22/07/2014	-	202.824,73	455.820,49	802.241
22	Viareggio	L U	89 - 22/07/2014	-	7.428.035, 73	1.267.441,45	9.433.419
23	Villafranca in Lunigiana	M S	130 - 22/07/2014	5.466,12	-	-	

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

Va segnalato, in termini positivi, l'esiguo numero di rilievi relativi a gravi irregolarità dovute al mancato finanziamento di debiti fuori bilancio (solo 4 pronunce). Di seguito si riporta, al riguardo, l'elenco delle pronunce specifiche approvate dalla Sezione, con la relativa quantificazione dei debiti fuori bilancio che risultano da finanziare al termine dell'esercizio analizzato.

Tab. 4 (valori in euro)

Pronunce relative ai debiti fuori bilancio				
	Ente	Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica	Ammontare dei debiti fuori bilancio non finanziati al 31/12/2012
1	Buonconvento	SI	142 - 23/07/2014	1.461.128,00
2	Capraia Isola	LI	138 - 23/07/2014	181.000,00
3	Prato	PO	99 - 22/07/2014	674.822,97
4	Rapolano Terme	SI	21 - 09/04/2014	558.400,32

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

La Sezione Toscana ha, da alcuni anni, avviato un processo volto a sensibilizzare gli enti rispetto ai rischi conseguenti al mantenimento in bilancio di poste attive non pienamente esigibili, richiedendo ad essi, nelle diverse fasi del controllo, di procedere a riaccertamenti dei residui attivi e, in generale, dei crediti mantenuti in bilancio. Anche in sede di esame del rendiconto 2012 questo fenomeno ha rappresentato uno degli aspetti più diffusi, comportando l'accertamento di 72 pronunce specifiche. Di esse, 31 sono dovute al superamento della soglia, individuata come critica, dalla Sezione. Quest'ultima, infatti, considera come grave irregolarità la situazione di un ente che presenta una percentuale di residui attivi vetusti, riferiti ai titoli I e III, superiore al 18 per cento del totale dei residui afferenti gli stessi titoli.

Tab. 5 (valori in euro)

Pronunce relative alla vetustà dei residui attivi dei titoli I e III						
	Ente	Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica	Ammontare residui attivi vetusti titoli	Ammontare dei residui attivi totali titoli I+III	Incidenza % (limite 18%)

				I+III		
1	Bagni di Lucca	LU	6 - 18/03/2014	592.782,79	2.409.239,81	24,60
2	Barberino di Mugello	FI	17 - 09/04/2014	852.981,20	2.744.403,10	31,08
3	Borgo a Mozzano	LU	10 - 27/03/2014	435.009,75	1.761.066,18	24,70
4	Buti	PI	69 - 08/07/2014	85.362,95	382.652,35	22,31
5	Campagnatico	GR	149 - 23/07/2014	1.166.898,81	3.124.521,50	37,35
6	Capalbio	GR	150 - 23/07/2014	579.184,54	1.474.094,88	39,29
7	Capannori	LU	11 - 27/03/2014	1.340.876,96	4.815.456,11	27,85
8	Caprese Michelangelo	AR	81 - 16/07/2014	89.578,14	296.220,39	30,24
9	Cascina	PI	64 - 13/05/2014	1.714.659,11	3.669.007,29	46,73
10	Castiglione di Garfagnana	LU	112 - 22/07/2014	114.691,39	485.734,63	23,61
11	Cetona	SI	22 - 09/04/2014	141.365,28	627.935,29	22,51
12	Cutigliano	PT	80 - 19/06/2014	305.483,88	866.352,68	35,26
13	Fosciandora	LU	113 - 22/07/2014	84.532,79	255.419,84	33,10
14	Giuncugnano	LU	115 - 22/07/2014	14.200,12	74.599,54	19,04
15	Grosseto	GR	53 - 08/05/2014	7.434.959,83	18.611.925,20	39,95
16	Lorenzana	PI	160 - 23/07/2014	62.787,49	237.253,10	26,46
17	Magliano in Toscana	GR	153 - 23/07/2014	1.118.457,04	1.752.384,68	63,82
18	Marciana	LI	106 - 22/07/2014	392.356,66	1.695.796,09	23,14
19	Massa	MS	132 - 23/07/2014	3.444.446,52	12.238.852,19	28,14
20	Molazzana	LU	116 - 22/07/2014	71.150,22	310.827,09	22,89
21	Palaia	PI	161 - 23/07/2014	160.273,19	329.937,09	48,58
22	Piazza al Serchio	LU	118 - 22/07/2014	266.082,00	479.357,61	55,51
23	Pieve Fosciana	LU	119 - 22/07/2014	256.295,58	751.567,46	34,10
24	Piombino	LI	108 - 22/07/2014	1.151.029,03	4.625.276,57	24,89
25	Porto Azzurro	LI	139 - 23/07/2014	660.855,61	2.659.557,98	24,85
26	Roccalbegna	GR	156 - 23/07/2014	80.749,29	192.911,57	41,86
27	Roccastrada	GR	54 - 08/05/2014	856.638,87	2.204.274,20	38,86
28	San Marcello pistoiese	PT	24 - 14/04/2014	529.431,01	1.675.025,52	31,61
29	Sillano	LU	121 - 22/07/2014	138.916,54	408.943,25	33,97
30	Vicchio	FI	51 - 07/05/2014	254.995,56	1.354.363,56	18,83
31	Villa basilica	LU	125 - 22/07/2014	26.815,41	140.112,36	19,14

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

A queste fattispecie si aggiungono i 41 casi in cui la Sezione ha rilevato una violazione dell'obbligo di accantonamento sul fondo svalutazione crediti, come disposto dall'art. 6, comma 17, d.l. n. 95/2012. Le valutazioni condotte su tale aspetto hanno tenuto conto anche delle eventuali certificazioni rilasciate dagli organi di revisione in ordine alla valutazione di esigibilità dei crediti.

Di seguito si riporta l'elenco delle pronunce specifiche emesse dalla Sezione in merito alla grave irregolarità appena descritta, con la quantificazione dell'ammontare dei residui attivi vetusti, riferiti ai titoli I e III, su cui calcolare la dotazione del fondo svalutazione crediti.

Tab. 6

(valori in euro)

Pronunce relative al mancato accantonamento del fondo svalutazione crediti di cui all'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012

	Ente	Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica	Ammontare residui attivi vetusti dei titoli I e III
1	Badia Tedalda	AR	101 - 22/07/2014	15.285,67
2	Bagni di Lucca	LU	6 - 18/03/2014	592.782,79
3	Buonconvento	SI	142 - 23/07/2014	157.662,93
4	Buti	PI	69 - 08/07/2014	85.362,95
5	Campagnatico	GR	149 - 23/07/2014	114.691,39
6	Campi Bisenzio	FI	20 - 09/04/2014	264.675,79
7	Capannori	LU	11 - 27/03/2014	1.340.876,96
8	Capraia Isola	LI	138 - 23/07/2014	8.319,44
9	Cascina	PI	64 - 13/05/2014	1.714.659,11
10	Castelnuovo di Garfagnana	LU	16 - 09/04/2014	407.634,72
11	Castiglione di Garfagnana	LU	112 - 22/07/2014	114.691,39
12	Cavriglia	AR	41 - 06/05/2014	26.815,41
13	Cetona	SI	22 - 09/04/2014	141.365,28
14	Cinigiano	GR	151 - 23/07/2014	23.237,10
15	Coreglia Antelminelli	LU	15 - 09/04/2014	172.366,34
16	Crespina	PI	158 - 23/07/2014	13.705,97
17	Cutigliano	PT	80 - 19/06/2014	305.483,88
18	Fauglia	PI	159 - 23/07/2014	193.267,94
19	Giuncugnano	LU	115 - 22/07/2014	14.200,12
20	Isola del Giglio	GR	152 - 23/07/2014	62.564,58
21	Lorenzana	PI	160 - 23/07/2014	62.787,49
22	Manciano	GR	65 - 13/05/2014	42.533,88
23	Marciana marina	LI	107 - 22/07/2014	11.870,78
24	Molazzana	LU	116 - 22/07/2014	71.150,22
25	Montecarlo	LU	117 - 22/07/2014	6.097,00
26	Pescia	PT	148 - 23/07/2014	409.054,46
27	Piancastagnaio	SI	145 - 23/07/2014	5.225,60
28	Piombino	LI	108 - 22/07/2014	1.151.029,03
29	Piteglio	PT	131 - 22/07/2014	8.636,09
30	Provincia di Arezzo	AR	100 - 22/07/2014	200.071,72
31	Roccalbegna	GR	156 - 23/07/2014	80.749,29
32	San Romano in Garfagnana	LU	120 - 22/07/2014	83.279,79
33	Sesto fiorentino	FI	48 - 07/05/2014	299.552,09
34	Siena	SI	146 - 23/07/2014	1.579.699,29
35	Sillano	LU	121 - 22/07/2014	138.916,54
36	Suvereto	LI	110 - 22/07/2014	5.810,72
37	Vaglia	FI	50 - 07/05/2014	28.207,47
38	Viareggio	LU	89 - 22/07/2014	8.809.519,59
39	Vicchio	FI	51 - 07/05/2014	254.995,56
40	Villa Basilica	LU	125 - 22/07/2014	26.815,41
41	Villafranca in Lunigiana	MS	130 - 22/07/2014	522.127,95
	Totale			19.567.779,73

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

La Sezione, anche in considerazione della crescente rilevanza costituzionale relativa alla situazione dell'indebitamento degli enti locali, nel corso dell'esame condotto sui rendiconti 2012, ha posto particolare attenzione a questo profilo, individuando 30 gravi irregolarità. Relativamente ad esse, 18 pronunce hanno riguardato il superamento del limite indicato dall'art. 204 del Tuel, ovvero il mancato rispetto del limite relativo all'ammontare annuo di spesa per interessi sui prestiti, pari o superiore all'8 per cento delle entrate correnti. La Sezione nell'analizzare questo requisito previsto dalla legge, ha avuto cura, altresì, di

considerare se il superamento di quella soglia sia dipeso dall'accensione di nuovi mutui o dal ricorso ad altre forme di indebitamento.

Di seguito si riporta l'elenco delle pronunce specifiche emanate dalla Sezione, con l'indicazione, per ogni ente, dell'incidenza degli interessi passivi sul totale della spesa corrente.

Tab. 7

(valori in percentuale)

Pronunce relative al superamento del limite di indebitamento ex art. 204 Tuel				
	Ente	Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica	Incidenza percentuale oneri finanziari ex art. 204 del Tuel
1	Campagnatico	GR	149 - 23/07/2014	8,82
2	Carrara	MS	44 - 06/05/2014	10,91
3	Fauglia	PI	159-23/07/2014	8,59
4	Marciano della Chiana	AR	83 - 16/07/2014	10,89
5	Molazzana	LU	116 - 22/07/2014	10,03
6	Monterchi	AR	102 - 22/07/2014	8,10
7	Montignoso	MS	42 - 06/05/2014	10,14
8	Piazza al Serchio	LU	118 -22/07/2014	8,96
9	Pontedera	PI	71 - 08/07/2014	12,55
10	San Casciano in val di Pesa	FI	27 - 14/04/2014	8,40
11	Scansano	GR	157 - 23/07/2014	9,08
12	Sillano	LU	121 -22/07/2014	9,40
13	Vagli di sotto	LU	123 - 22/07/2014	8,46
14	Vergemoli	LU	124 - 22/07/2014	10,92
15	Villa Basilica	LU	125 - 22/07/2014	9,57
16	Villa Collemandina	LU	126 - 22/07/2014	9,58
17	Villafranca in Lunigiana	MS	130 - 22/07/2014	12,54
18	Vinci	FI	52 - 07/05/2014	9,89

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

Un ulteriore indicatore di criticità, relativo all'indebitamento, riguarda il superamento del parametro n. 7 del d.m. 24 settembre 2009, per il quale la Sezione ha riscontrato, in 5 casi, gravi irregolarità. Tale parametro risulta, altresì, confermato nel decreto emanato dal Ministero dell'interno, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, il 18 febbraio 2013 (consistenza dei debiti di finanziamento non assistiti da contribuzioni superiore al 150 per cento rispetto alle entrate correnti per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione positivo, e superiore al 120 per cento per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione negativo).

A tale riguardo, di seguito si riporta l'elenco delle pronunce specifiche emanate dalla Sezione, con la quantificazione del parametro n. 7 di cui al citato d.m. del 18 febbraio 2013 e l'ammontare dello stock del debito.

Tab. 8

(valori in euro)

Pronunce relative al superamento del limite di cui al parametro di deficitarietà n. 7 riferito allo stock del debito					
	Ente	Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica	Parametro di deficitarietà	Ammontare stock di debito al 31.12.2012
Comuni con risultato contabile della gestione positivo (limite 150%)					
1	Carrara	MS	44 - 06/05/2014	223%	157.802.610,28
Comuni con risultato contabile della gestione negativo (limite 120%)					
2	Campo nell'Elba	LI	103 - 22/07/2014	157,51%	13.181.441,00
3	Crespina	PI	158 - 23/07/2014	169,36%	5.645.023,68
4	Fosciandora	LU	113 - 22/07/2014	168,26%	1.290.546,02
5	Piombino	LI	108 - 22/07/2014	220,21%	63.593.306,55

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

La Sezione Toscana ha ritenuto di aggiungere a tali indicatori, dal rendiconto 2011, anche un proprio parametro relativo alla sostenibilità del debito e alla rigidità che ne consegue per il bilancio dell'ente. Tale parametro, relativo quindi all'incidenza del costo complessivo del debito sulle entrate correnti dello stesso esercizio, si è rivelato prezioso in quanto anticipatore del nuovo ordinamento risultante dalla modifica costituzionale in materia di pareggio del bilancio e dall'entrata in vigore della l. n. 243/2012. La Sezione considera, infatti, una grave irregolarità quella relativa alla presenza di un'incidenza del costo annuale del debito (ovvero gli interessi più i ratei di rimborso delle quote di capitale) superiore al 20 per cento delle entrate correnti. Con riguardo a tale situazione, in base all'analisi dei questionari sui rendiconti 2012, sono state deliberate 7 pronunce specifiche, la cui sintesi è di seguito riportata.

Tab. 9

(valori in percentuale)

Pronunce sul superamento del limite del 20 per cento relativo all'incidenza delle operazioni di indebitamento sulle entrate correnti dell'esercizio					
	Ente	Prov.	Estremi delibera di pronuncia specifica	Indice di sostenibilità dell'indebitamento	
1	Fosciandora	LU	113 - 22/07/2014	20,89	
2	Giuncugnano	LU	115 - 22/07/2014	21,91	
3	Marciano della Chiana	AR	83 - 16/07/2014	28,97	
4	Piazza al Serchio	LU	118 - 22/07/2014	20,41	
5	Pontedera	PI	71 - 08/07/2014	20,80	
6	San Casciano in val di Pesa	FI	27 - 14/04/2014	25,39	
7	Villafranca in Lunigiana	MS	130 - 22/07/2014	27,17	

Restano da considerare 28 ulteriori gravi irregolarità che non rientrano nei grandi aggregati fino ad ora analizzati, prevalentemente relativi alla non corretta determinazione del risultato di amministrazione, al mancato vincolo dei proventi del codice della strada e alla non corretta applicazione dell'art. 193 del Tuel. Di queste 28 gravi irregolarità, solo 3 riguardano gli ulteriori profili esaminati dalla Sezione (patto di stabilità e spesa di personale) e sono relativi, in particolare, alla non corretta rappresentazione degli equilibri di bilancio ai fini della verifica del rispetto dell'obiettivo programmatico del patto di stabilità e del mancato rispetto delle norme di contenimento della spesa di personale.

L'esiguità del numero di gravi irregolarità accertate relative al patto di stabilità interno, nonché la relativa tipologia, evidenziano che, nell'esercizio 2012, tutti gli enti locali hanno rispettato il patto di stabilità interno e, in merito alla spesa di personale, che gli enti, nel tempo, si sono progressivamente adeguati alle misure contenitive della spesa di personale, anche a seguito delle pronunce della Sezione e della stabilizzazione della normativa di settore. Per l'approfondimento di tali fenomeni si veda l'Appendice, al punto A.1.2.

1.2. – La valutazione delle misure correttive

Il comma 3 dell'art. 148-bis Tuel stabilisce che, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, l'ente locale adotti i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio, e che tali provvedimenti correttivi siano trasmessi alla Sezione regionale di controllo, la quale li verifica entro trenta giorni dal ricevimento, prevedendo inoltre che "qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle Sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria".

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

Per effettuare l'analisi di tali misure correttive, fin dal 2011, con un modello che è stato poi confermato per il rendiconto 2012, la Sezione ha valutato l'avvenuta

adozione delle stesse, distinguendo le azioni poste in essere su ogni singola grave irregolarità riscontrata.

Per ogni ente è stata quindi adottata una apposita deliberazione di valutazione delle misure correttive, che, per ciascuna grave irregolarità rilevata, ha espresso un esito collocabile nella seguente casistica:

- *idoneità delle misure correttive*: nel caso in cui l'ente abbia adottato, con apposito atto formale, misure che abbiano già prodotto gli effetti correttivi sulla gestione dell'esercizio successivo, ovvero che, pur non avendo prodotto effetti, forniscono una previsione del superamento della irregolarità in un arco temporale più ampio ma comunque definito, attraverso l'utilizzo di strumenti consentiti dalle norme e adeguati a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio;
- *non idoneità delle misure correttive*: nel caso in cui l'ente abbia adottato atti o fornito segnalazioni contenenti mere dichiarazioni di intenti, non suffragate da specifici provvedimenti che facciano ragionevolmente ritenere superabile la grave irregolarità rilevata, ovvero misure che non siano rispondenti alle vigenti normative contabili;
- *presa d'atto delle misure correttive*: nel caso in cui le irregolarità rilevate abbiano esaurito i propri effetti nell'esercizio (come, ad esempio, per il patto di stabilità). In tale caso, infatti, la misura correttiva adottata, poiché inerente ad una gestione conclusa, non può trovare strumenti idonei alla sua effettiva rimozione, ma può comportare esclusivamente modifiche nelle procedure contabili e/o nell'azione amministrativa anche sotto il profilo organizzativo, ovvero modifiche nella programmazione di bilancio, tali da evitare che la grave irregolarità si possa ripetere. Vanno considerate, inoltre, in questa casistica le irregolarità che non sono state rimosse sull'esercizio in esame ma per le quali possono essere corretti gli effetti (es: disavanzo di amministrazione, debiti fuori bilancio da finanziare, capacità di indebitamento). In tale caso, la misura correttiva consiste appunto in azioni effettivamente correttive, i cui risultati, tuttavia, non si sono già prodotti ma si realizzeranno nel tempo e dei quali la Sezione si riserva di verificare l'efficacia in sede di controllo-monitoraggio sui rendiconti successivi;
- *inottemperanza delle misure correttive*: nel caso in cui l'ente non abbia provveduto alla trasmissione dei provvedimenti correttivi.

In ottemperanza al citato art. 148-bis Tuel, e seguendo il modello di controllo appena descritto, in sede di monitoraggio sul rendiconto della gestione 2012, la Sezione ha individuato 103 enti destinatari di pronunce specifiche di accertamento con l'individuazione di 217 gravi irregolarità. La tipologia degli enti destinatari di pronunce specifiche è riportata di seguito:

Tab. 10

Numero enti destinatari di pronunce specifiche sul rendiconto 2012	
tipologia EE.LL.	numero enti
Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti	55
Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti	37
Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti	9
Amministrazioni provinciali	2
Totale enti pronunciati	103

Fonte: Corte dei conti.

In sede di deliberazione di ogni singola pronuncia specifica di accertamento e rispetto ad ogni grave irregolarità individuata, la Sezione ha richiesto l'adozione di idonee misure correttive, secondo quanto disposto dall'art. 148-bis, comma 3, Tuel sopra riportato.

Va precisato, al riguardo, che per gli enti che hanno adottato la procedura di riequilibrio pluriennale di cui all'art. 243-bis Tuel (4 enti: comuni di Porto Azzurro, Pescia, Fiesole e Buonconvento), la Sezione, pur avendo proceduto all'adozione della pronuncia specifica, non ha richiesto l'adozione delle misure correttive ai sensi dell'art. 148-bis Tuel, ma ha rinviato l'azione correttiva dell'ente alla fase di realizzazione degli obiettivi previsti nel piano di riequilibrio. Ciò per la ragione che il ricorso alla procedura del riequilibrio inserisce l'ente in un percorso straordinario che, oltre a condurre ad un risanamento complessivo, deve comprendere anche la rimozione delle irregolarità rilevate con il controllo-monitoraggio.

La tabella seguente rappresenta gli esiti della valutazione delle misure correttive rispetto alle 217 gravi irregolarità accertate agli enti.

Tab. 11

Esito delle misure correttive sul rendiconto 2012	
	numero esiti
Presenza d'atto	126
Inottemperanza	60
Idoneità	5
Non idoneità	8

Rinvio alla valutazione dei piani di riequilibrio	17
Valutazione soggetta ad ulteriori approfondimenti istruttori	1
Totale esiti	217

Fonte: Corte dei conti.

Nella tabella che segue viene riportato il dettaglio degli esiti della valutazione delle misure correttive per tipologia di grave irregolarità.

Tab. 12

Analisi degli esiti della valutazione delle misure correttive relative alle gravi irregolarità accertate sul rendiconto 2012						
	Presa d'atto	Inottemperanza	Idoneità	Soggetta a ulteriori approfondimenti istruttori	Non idoneità	Valutazioni rinviate
Risultato di amministrazione						
Disavanzo di amministrazione	7					2
Risultato negativo della gestione di competenza e saldo negativo elevato della parte corrente (superiore al 2 per cento entrate destinate alla parte corrente).	2	2				
Disavanzo sostanziale.	12	1	1	1		3
Mancata conciliazione e/o non corretta allocazione delle partite in conto terzi e/o delle anticipazioni di cassa e/o di altre movimentazioni di fondi.	2	1	2			
Mancata contabilizzazione delle movimentazioni relative all'anticipazione di tesoreria.	8	5				1
Non corretta e/o integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione.	8	4				

Mancata conciliazione del conto del tesoriere con le scritture contabili dell'ente.					1	
Mancato rispetto del limite 75 per cento dei permessi a costruire destinati a spese correnti.						
Mancato finanziamento dei debiti fuori bilancio riconosciuti nell'esercizio o di debiti fuori bilancio ancora da riconoscere.	2	1				1
Mancato rispetto del vincolo di destinazione dei proventi da sanzioni amministrative pecuniarie per violazione del codice della strada.	3	1				
Mancato finanziamento del disavanzo di amministrazione degli esercizi precedenti.	2	1				3
Presenza consistente di residui attivi vetusti del titolo I e III.	16	11			3	1
Mancato accantonamento, nell'ambito del risultato di amministrazione, del fondo svalutazione crediti.	24	13	1		1	2
Mancata adozione di iniziative per il mantenimento e/o la reiscrizione dei residui passivi perenti.	6	1				2
Impiego di anticipazioni di tesoreria non rimborsate al termine di ciascun esercizio e/o di fondi aventi specifica destinazione per spese di parte corrente, non ricostituiti al termine dell'esercizio.	12	8			1	2
Presenza di uno scoperto di tesoreria e fondi aventi specifica destinazione, impiegati per spese correnti, non ricostituiti al termine dell'esercizio, complessivamente superiore al limite di legge.	3					

Tab. 12. (segue)

Analisi degli esiti della valutazione delle misure correttive relative alle gravi irregolarità accertate sul rendiconto 2012						
	Presenza d'atto	Inottemperanza	Idoneità	Soggetta a ulteriori approfondimenti istruttori	Non idoneità	Valutazioni rinviate
Capacità di indebitamento						
Superamento del limite previsto dall'art. 204 Tuel.	9	8			1	
Consistenza dei debiti di finanziamento superiore al 150 per cento rispetto alle entrate correnti dello stesso esercizio, in presenza di un risultato contabile di	1					

gestione positivo.						
Consistenza dei debiti di finanziamento superiore al 120 per cento rispetto alle entrate correnti dello stesso esercizio, in presenza di un risultato contabile di gestione negativo.	1	1	1		1	
Incidenza complessiva del costo del debito sul bilancio corrente superiore al 20 per cento.	5	2				
Patto di stabilità interno						
Mancata conciliazione e/o non corretta allocazione in bilancio delle risorse dell'ente.	2					
Spesa di personale						
Mancato rispetto del limite di spesa di cui all'art. 1, commi 557 e 562, l. 27 dicembre 2006, n. 296.	1					
Totale	126	60	5	1	8	17

Fonte: Corte dei conti.

Per quanto riguarda il Comune di Piombino, la Sezione ha ritenuto necessario un ulteriore approfondimento istruttorio volto alla valutazione delle misure correttive adottate dall'ente per rimuovere l'irregolarità relativa al disavanzo sostanziale accertata con delib. del 30 luglio 2014, n. 108.

Di seguito si riporta il dettaglio degli enti destinatari di apposite deliberazioni di valutazione delle misure correttive, con l'indicazione dei singoli profili di gravi irregolarità per cui è stata deliberata, rispettivamente, l'idoneità, la non idoneità e l'inottemperanza. Per i restanti profili, la Sezione ha deliberato la presa d'atto delle misure correttive adottate (126 profili), o ha rinviato le relative valutazioni (17 profili), ovvero (per il comune di Piombino) è stato deliberato un approfondimento di istruttoria.

Tab. 13

Valutazione di idoneità delle misure correttive – dettaglio per ente				
		Risultato di amministrazione	Capacità di indebitamento	
Ente	Provincia	Disavanzo sostanziale	Mancata conciliazione e/o non corretta allocazione delle partite in conto terzi e/o delle anticipazioni di cassa e/o di altre movimentazioni di fondi	Mancato accantonamento nell'ambito del risultato di amministrazione 2012, del fondo svalutazione cre...
Campo nell'Elba	LI			
Civitella in val di Chiana	AR		1	
Montieri	GR		1	
San Giuliano Terme	PI	1		
Suvereto	LI			1

Fonte: Corte dei conti.

Tab. 14

Valutazione di non idoneità delle misure correttive – dettaglio per ente					
		Risultato di amministrazione			
Ente	Provincia	Mancata conciliazione del conto del tesoriere con le scritture contabili dell'ente	Presenza consistente di residui attivi vetusti	Mancato accantonamento, nell'ambito del risultato di amministrazione 2012, del fondo svalutazione e crediti	Impiego di anticipazioni di tesoreria non rimborsate al termine di ciascun esercizio e/o di fondi aventi specifica destinazione per spese di parte corrente, non ricostituiti al termine dell'esercizio
Campagnatico	GR		1	1	
Cascina	PI		1		
Lucignano	AR				1
Magliano in Toscana	GR		1		
Piombino	LI	1			
Sillano	LU				

Fonte: Corte dei conti.

Tab. 15

Valutazione di inottemperanza delle misure correttive – dettaglio per ente		
Ente	Provincia	Risultato di amministrazione

	a	Risultato negativo della gestione di competenza e saldo negativo elevato della parte corrente (superiore e 2 per cento entrate destinate alla parte corrente)	Disavanzo sostanziale	Mancata conciliazione e/o non corretta allocazione delle partite in conto terzi e/o delle anticipazioni di cassa e/o di altre movimentazioni di fondi	Mancata contabilizzazione delle movimentazioni interlocali e anticipazioni e detese	Non corretta e integrale contabilizzazione e delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione	Mancato finanziamento dei debiti fuori bilancio riconosciuti nell'esercizio o dei debiti fuori bilancio ancora da riconoscere	Mancato rispetto del vincolo di destinazione dei proventi da sanzioni amministrative pecuniarie per violazione del codice della strada	Mancato finanziamento del disavanzo di amministrazione degli esercizi precedenti	Presenza consistente di residui attivi ve-tusti	Mancato accantonamento del fondo svalutazione crediti	Mancata adozione di iniziative per il mantenimento e/o la riscrittura dei residui passivi perenti
Badia Tedalda	AR							1			1	
Buti	PI								1		1	
Capalbio	GR								1			
Capannori	LU								1		1	
Capraia Isola	LI						1				1	
Carmignano	PO					1						
Castell'Azara	GR			1								
Castiglione di Garfagnana	LU								1		1	
Cavriglia	AR										1	
Coreglia Antelmellini	LU				1	1					1	
Crespina	PI	1	1								1	
Fosciandora	LU											
Galliciano	LU				1							
Grosseto	GR								1			
Licciana Nardi	MS											
Lorenzana	PI								1		1	
Marciano della Chiana	AR	1										
Molazzana	LU				1				1		1	

Montemurlo	PO					1						
Monterchi	AR				1							
Montignoso	MS					1						
Piombino	LI								1			
Pontremoli	MS											
Roccalbegna	GR								1	1		1
Roccastrada	GR								1			
Scansano	GR											
Stazzema	LU				1							
Vagli di Sotto	LU											
Villa Basilica	LU								1	1		
Villafranca in Lunigiana	MS								1		1	

Fonte: Corte dei conti.

La Sezione, in presenza di alcune specifiche gravi irregolarità, quali il disavanzo di amministrazione (formale o sostanziale), i debiti fuori bilancio non finanziati dall'ente e i debiti ancora da riconoscere al termine dell'esercizio, per i quali non fossero stati individuati idonei accantonamenti, ha richiesto, nei casi di inottemperanza o della valutazione di non idoneità delle misure adottate, che l'ente disponesse la preclusione dei programmi di spesa per i quali era stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria, come previsto dall'ultimo periodo dall'art. 148 bis, comma 3, Tuel.

La Sezione ha valutato che la suddetta preclusione dovesse essere rapportata all'entità del disavanzo accertato e non finanziato, o dei debiti fuori bilancio riconosciuti, o da riconoscere, per i quali non fosse stata individuata la copertura finanziaria.

Di seguito si riportano gli enti per i quali la Sezione ha richiesto tale preclusione con il relativo ammontare, così come indicato nelle singole deliberazioni:

Tab. 16 (valori in euro)

Enti per cui è stato previsto il blocco della spesa a seguito della valutazione delle misure correttive sul rendiconto 2012		Importo
1	Crespina	197.200,54
2	Capraia Isola	181.000,00

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

2. - I principali aggregati analizzati in relazione al risultato di amministrazione

Con riferimento al *risultato di amministrazione*, gli enti che si sono trovati con il rendiconto 2012 a dichiarare un disavanzo formale accertato sono stati 9 (Bagnone, Barberino di Mugello, Buonconvento, Cutigliano, Montecarlo, Pescia, Pietrasanta, Viareggio e Villafranca in Lunigiana), con importi che vanno da un minimo di 23.200 euro per il Comune di Bagnone (provincia di Massa Carrara) a un massimo di 6.749.709 per il Comune di Pietrasanta (provincia di Lucca). Dei nove comuni con disavanzo formale, due (Pescia e Buonconvento) hanno aderito alla procedura di presentazione di un piano di riequilibrio pluriennale. È interessante osservare che, in uno dei casi più gravi verificatosi nell'esperienza del controllo-monitoraggio, ovvero quello del Comune di Viareggio, il rendiconto 2012 presentava un disavanzo di 1.528.507 euro, ben lontano dai quasi 9 milioni accertati dalla Sezione quale

disavanzo sostanziale dell'esercizio 2012 (delib. n. 89/2014); lontanissimi dai 53 milioni del rendiconto del 2013 che ha condotto l'ente alla dichiarazione di dissesto; per non dire dai 120 milioni di potenziali passività indicate dalla Sezione Toscana nella relazione allegata alla deliberazione di presa d'atto della dichiarazione di dissesto finanziario assunta dal Consiglio comunale di Viareggio (delib. 193/2014). Ciò per segnalare come la dichiarazione, da parte dell'ente, di un disavanzo formale non sia sufficiente ad escludere la presenza di un disavanzo finanziario maggiore, o addirittura nascosto da pratiche contabili irregolari e illegittime quali, ad esempio, l'impiego non consentito di fondi vincolati a copertura del disavanzo corrente, ovvero l'utilizzo dei proventi da alienazioni per ripianare il disavanzo corrente. Fenomeni, questi, che possono determinare situazioni di disavanzo sostanziale e, cioè, una grave irregolarità contabile come da anni segnalato nella giurisprudenza della Sezione Toscana¹.

La Sezione, al riguardo, ha precisato nelle proprie deliberazioni che si è in presenza di un disavanzo sostanziale quando sussistono fondi di natura vincolata, erosi nel corso dell'esercizio o dei precedenti esercizi, che non risultano ricostituiti alla fine dell'anno, a causa dell'insufficienza dell'ammontare dei fondi non vincolati. In caso di risultato di amministrazione positivo (avanzo di amministrazione formale e sostanziale), tali componenti risultano di segno positivo e la loro sommatoria costituisce il risultato finale. In presenza, di contro, di un risultato di amministrazione negativo sotto il profilo sostanziale, pur in presenza di un saldo formalmente positivo, la sommatoria dei tre fondi vincolati (fondi vincolati, compreso il fondo svalutazione crediti, fondi per il finanziamento di spese in conto capitale e fondi di ammortamento) è superiore al risultato di amministrazione formalmente accertato dall'ente, in quanto una quota di essi è stata impiegata per finanziare spese di natura non vincolata e non è stata ricostituita al termine dell'esercizio. Il disavanzo sostanziale corrisponde, quindi, alla differenza tra l'avanzo formale e la somma algebrica dei fondi di natura vincolata.

In presenza di un disavanzo sostanziale, la rappresentazione del risultato di amministrazione deve evidenziare i fondi non vincolati con il segno negativo, in quanto tale ammontare rappresenta la quota di fondi di natura vincolata erosi e da ricostituire, e deve essere pari alla differenza tra il risultato di amministrazione accertato dall'ente ed il complesso dei fondi di natura vincolata (per un maggior

¹Il rilievo formulato dalla Sezione evidenzia che, nonostante la gestione complessiva si sia chiusa, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi vincolati, per cui il risultato di amministrazione è sostanzialmente negativo.

approfondimento sull'argomento si rinvia al documento allegato alla presente relazione sub A.1.1).

Peraltro, tale fenomeno, recentemente evidenziato anche nelle relazioni degli ispettori del Ministero dell'economia, può essere segnalato dall'ente stesso (con la corretta compilazione del quadro relativo al risultato della gestione finanziaria), o dall'organo di revisione, ovvero può essere rilevato dalla Sezione attraverso la valutazione di alcuni fenomeni da approfondire e confermare in sede istruttoria. La deliberazione delle linee guida agli enti per il rendiconto 2012, adottata dalla Sezione con la delib. n. 279/2013, esplicita un caso concreto in questi termini: "il principale fenomeno che depone per un disavanzo sostanziale è costituito dall'eliminazione di residui passivi di parte capitale e/o della gestione vincolata (non compensati dall'equivalente eliminazione del residuo attivo ovvero nel caso in cui la relativa risorsa risulti già realizzata), rispetto ai quali l'ente, oltre a non aver provveduto a ricostituire i vincoli, presenta una "quota libera" di avanzo non sufficiente a ripristinare i vincoli stessi".

Gli enti per i quali è stato accertato un disavanzo sostanziale di amministrazione con il rendiconto del 2012 sono stati 18 (tab. 2).

Sempre sul piano delle gravi irregolarità, occorre precisare che taluni casi sono risultati rilevanti, sia per la gravità dei fenomeni, sia per la peculiarità dei percorsi che dal controllo monitoraggio sono derivati, ovvero per la specificità delle cause all'origine delle irregolarità.

Con riferimento al Comune di Viareggio, la Sezione ha accertato che, senza considerare la dubbia esigibilità di una elevata quantità di residui attivi, non solo vetusti, successivamente emersa, l'ente presentava in ogni caso un disavanzo sostanziale per il 2012 pari a 8.931.339 euro e, quindi, ben superiore al disavanzo formale dichiarato.

Con riferimento al Comune di Cutigliano, per il quale la Sezione, nel corso degli anni, aveva rilevato la presenza di gravi irregolarità riferite al risultato di amministrazione, nell'ambito del controllo-monitoraggio sul rendiconto 2012 è stato accertato l'aggravarsi del quadro finanziario dell'ente con particolare riferimento alla gestione di cassa. Poiché la Sezione doveva comunque completare l'esame del rendiconto 2012, è stata attivata una specifica richiesta istruttoria volta ad una valutazione della situazione complessiva in un quadro più ampio rispetto a quello riferito al singolo esercizio finanziario. Al termine di tale procedura istruttoria, la Sezione, oltre a segnalare le gravi irregolarità comunque emerse sul rendiconto

2012, ha ritenuto che tali problematiche non potessero essere superate con gli ordinari strumenti e nei tempi previsti dall'art. 148-bis Tuel ed ha attivato una verifica sulla gestione, al fine di accertare la sussistenza di una eventuale situazione di pre-dissesto meritevole di segnalazione agli organi competenti ai sensi dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011. Il Consiglio comunale, con delibera dell'11 settembre 2014, n. 51, ha deciso di aderire alla procedura di riequilibrio pluriennale ai sensi dell'art. 243-bis Tuel.

Il Comune di Livorno costituisce un caso assai particolare in quanto trattasi di un ente in sperimentazione che ha anticipato al 2012 la necessaria azione di riaccertamento straordinario dei residui attivi, facendo emergere un disavanzo sostanziale di 9.717.969 euro, finanziato nel triennio successivo ai sensi dell'art. 193 Tuel. Si tratta di un concreto esempio di ciò che potrebbe accadere a partire dal gennaio 2015, con l'avvio dell'armonizzazione, anche per enti che risultano in avanzo di amministrazione. Sull'esercizio 2012, tra l'altro, esso ha reso, indubbiamente, meno significativa la lettura dei dati aggregati dell'insieme degli enti toscani.

Occorre qui ribadire, come peraltro già sottolineato nella deliberazione n. 279/2013², la centralità del risultato di amministrazione con specifico riferimento sia alla sua corretta quantificazione, sia alla puntuale definizione delle sue componenti libere e vincolate, in assenza delle quali si potrebbero generare situazioni patologiche negative difficilmente governabili e risolvibili con gli strumenti ordinari a disposizione delle amministrazioni locali.

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

Per quanto riguarda la *parte corrente*, si tratta come per disavanzo di amministrazione, di una grave irregolarità che non deriva dal mancato rispetto di una norma, ma da una situazione che potrebbe nascondere un significativo

²Il disavanzo di amministrazione formale costituisce un fenomeno grave di per sé, indipendentemente dalle cause che l'hanno generato, mentre il disavanzo di amministrazione sostanziale, oltre a evidenziare la non corretta composizione del risultato accertato è particolarmente grave in quanto comporta un utilizzo improprio di fondi aventi un vincolo di specifica destinazione, e prospetta criticità negli equilibri di bilancio, se questi vengono garantiti con quote di avanzo effettivamente non disponibili. In merito a tale ultimo profilo, si evidenzia che, pur accertando un risultato di amministrazione positivo, l'ente di trova "di fatto" in una situazione di disavanzo e sarà tenuto a reperire, negli esercizi successivi alla manifestazione del fenomeno, le risorse libere necessarie a ricostituire i vincoli non rispettati. I due fenomeni sopra richiamati sono, dunque, considerati negativi in quanto espressione di situazioni patologiche, perciò da affrontare con immediate ed efficaci misure correttive.

squilibrio strutturale. Aver adottato criteri di questo tipo, ha aiutato gli enti locali toscani a prepararsi al passaggio all'armonizzazione contabile, che privilegia criteri di liquidità, solvibilità e certezza nella predisposizione dei bilanci. La criticità deriva dalla compresenza di un risultato negativo nella gestione di competenza e un saldo negativo "elevato" nella parte corrente, laddove la soglia viene stabilita nel 2 per cento delle entrate destinate al finanziamento delle spese correnti. Per quanto riguarda il rendiconto 2012, tale fattispecie si è verificata in pochi casi (Crespina, Greve in Chianti, Marciano della Chiana e Palazzuolo sul Senio). Tuttavia, si tratta di un indicatore di sostenibilità fondamentale per comprendere realmente la situazione di stabilità di un ente, ma che va analizzato congiuntamente a una serie di altri parametri che attengono alla gestione dei residui, alle criticità nella gestione di cassa e ad eventuali rigidità e difficoltà nella sostenibilità del debito contratto.

In riferimento alla *gestione residui*, la Sezione valuta come "fattore di criticità" la presenza rilevante di residui attivi vetusti nei titoli I e III. A tale riguardo, sono considerati vetusti, per il 2012, i residui attivi costituiti in anni precedenti il 2008 e la loro presenza è considerata critica, come già accennato, quando ha un'incidenza superiore al 18 per cento sul totale degli stessi residui relativi agli esercizi 2011 e precedenti.

La vetustà dei residui attivi e la loro rilevanza percentuale sono considerati gravi perché sollevano forti dubbi sulla veridicità e attendibilità delle partite conservate e, conseguentemente, del risultato di amministrazione. Ma soprattutto, ed è questo l'aspetto da sottolineare, perché comportano un potenziale rischio per la tenuta degli equilibri di bilancio dell'ente negli esercizi successivi.

Il mancato accantonamento di risorse per le finalità del fondo svalutazione crediti, a presidio di crediti di dubbia esigibilità, oltre a costituire una violazione di legge, pregiudica il mantenimento dell'equilibrio finanziario nel lungo periodo. Se, infatti, a fronte di residui attivi vetusti, e quindi incerti nell'effettiva realizzazione, non si adottano forme di tutela, la situazione di precarietà latente potrebbe peggiorare o manifestarsi, al momento in cui risulterà acclarata l'irrealizzabilità della riscossione, con effetti più pesanti sul bilancio dell'ente.

Per quanto attiene alla *gestione di cassa*, la Sezione considera una grave irregolarità, oltre al mancato rispetto dei parametri di legge e alla non corretta contabilizzazione delle movimentazioni di cassa, la presenza, nel triennio 2010-2012, di anticipazioni di tesoreria non rimborsate al termine di ciascun esercizio e/o

di fondi aventi specifica destinazione per spese di parte corrente, non ricostituiti al termine dell'esercizio.

Tale fenomeno viene considerato grave in quanto denota una sostanziale difficoltà nella gestione dei flussi di cassa, con evidenti riflessi sul bilancio dell'ente, per i costi connessi all'esposizione bancaria e con preoccupanti rischi per la tenuta finanziaria dell'ente.

A conclusione della trattazione sul risultato finanziario, si segnala che gli aspetti appena descritti in relazione al risultato di amministrazione e in particolare alla gestione corrente, alla gestione residui e alla gestione di cassa, vengono analizzati dalla Sezione anche perché costituiscono le voci chiave nella valutazione delle condizioni di disequilibrio strutturale e di pre-dissesto di un ente, e possono essere, se monitorate nel tempo, utili ad evitare il ricorso a manovre più "pesanti", quali l'adozione dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale o, addirittura, la dichiarazione del dissesto.

Quello che preme qui sottolineare è la interconnessione di parametri che, anche presi singolarmente, conducono a una eventuale pronuncia di accertamento, ma la cui eventuale coesistenza è tanto più rilevante e può essere sintomo di grave squilibrio. Per esempio, la presenza ripetuta di anticipazioni di tesoreria non rimborsate a fine anno può essere la manifestazione contabile di una grave difficoltà nelle riscossioni (di imposte, tributi o trasferimenti) ma anche il sintomo di un accumularsi di crediti di dubbia esigibilità e di scarsa liquidità. Caso tipico è quello in cui la gestione residui non riesce a garantire un flusso di cassa accettabile nell'esercizio. Tale sofferenza di cassa diventa ancora più critica se coesiste con una rigidità nella spesa, dovuta, ad esempio, a un costo del debito particolarmente oneroso.

L'approfondimento sul risultato di amministrazione sollecita un interrogativo circa lo stato di salute finanziaria degli enti locali toscani in merito ai loro equilibri di bilancio

Oltre ad alcuni dati aggregati (ad esempio quello riferito al risultato di amministrazione) che appaiono sostanzialmente positivi, e come si vedrà più avanti, addirittura, in miglioramento nel 2012, la risposta non può che essere l'esito dell'analisi congiunta dei differenti profili di grave irregolarità, da inquadrare e interpretare, poi, alla luce di tre contesti differenti.

Il *primo contesto* al quale riferirsi è quello proprio della Sezione di controllo regionale per la Toscana. Facendo infatti interagire i parametri degli equilibri di

bilancio con un'analisi della gestione residui, della gestione di cassa e dell'indebitamento e osservando sinotticamente la mappatura che ne consegue, si ottiene una prima tracciatura delle aree di rischio finanziario presenti. Tale analisi sarà oggetto del successivo paragrafo 3.

Il *secondo contesto* a cui riferirsi è il confronto nazionale, che consente una valutazione generale del posizionamento degli enti toscani rispetto agli enti delle altre regioni italiane. In questo quadro, appare necessario riferirsi succintamente alla relazione finanziaria degli enti locali per gli esercizi 2011-2012, di cui alla deliberazione della Sezione autonomie n. 21/2013. A tal fine, è utile anche, soprattutto per parametrare la situazione relativa degli enti toscani con quella degli enti delle altre regioni, il rapporto 2014 dell'Ifel, "Il quadro finanziario dei comuni", pubblicato alla fine di ottobre 2014. Tale analisi sarà oggetto del successivo paragrafo 4.

Il *terzo contesto* è quello interno alla regione, relativo all'analisi di peculiarità ben note degli enti toscani, che incidono fortemente sul comportamento dei singoli comuni in relazione, ad esempio, alla loro collocazione completamente montana, oppure alla dimensione, ovvero alla presenza di una sviluppata vocazione turistica. Risulta interessante riportare sinteticamente, in questo contesto, talune problematiche, ad esempio sulla dimensione insufficiente di quasi due terzi degli enti toscani, focalizzate dall'Irpet in uno studio pubblicato nel luglio 2014 intitolato "La spesa comunale in Toscana: un'analisi critica". Tale analisi sarà oggetto del successivo paragrafo 5.

3. – I principali indicatori di gravi criticità nel contesto toscano: il risultato di amministrazione, la gestione dei residui, la gestione di cassa e l'indebitamento

Premesse tutte le cautele necessarie a depurare i dati da eventuali fenomeni erratici e straordinari (che si potrebbero essersi ripetuti nel corso del 2013 anche per effetto del d.l. n. 35/2013), in ogni caso la situazione del *risultato di amministrazione* complessivo degli enti toscani è andata migliorando nel tempo, atteso che il saldo complessivo dei comuni e delle province toscane è passato da un avanzo di poco meno di 290 milioni nel 2010 a circa 303 nel 2011 e 538 nel 2012.

Il risultato della *gestione di competenza* (accertamenti meno impegni) è passato da una situazione complessiva deficitaria (84 milioni nel 2010 e 47 nel 2011) a una positiva, nel 2012, di 96 milioni. Positiva la *gestione residui*, con un

dato molto elevato nel 2012, pari a 138 milioni. A tali aggregati vanno aggiunti avanzi di amministrazione degli esercizi precedenti per circa 303 milioni l'anno nel triennio.

Il dato disaggregato mostra che il risultato positivo della gestione residui (che può nascondere elementi di fragilità) si concentra nelle province, ed è legato sicuramente alle peculiarità degli enti, all'applicazione dei principi dell'armonizzazione e, forse, anche all'evoluzione delle funzioni dell'ente provincia in via di ripensamento e riorganizzazione.

Il risultato della *gestione di competenza* è, invece, negativo, ma in netta riduzione, nell'aggregato dei comuni con meno di 5.000 abitanti (da -14 milioni a circa -1 milione nel 2012). Positivo e in sensibile aumento l'avanzo di amministrazione dei comuni sopra ai 5.000 abitanti e di quelli oltre i 60.000 abitanti, che complessivamente passa da 169 milioni del 2010 a 280 milioni del 2012.

Tab. 17

(valori in euro)

Composizione del risultato di amministrazione. Serie storica 2010-2012			
	2010	2011	2012
Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti			
risultato di amministrazione	27.437.098,04	29.238.879,44	35.981.806,78
<i>di cui</i>			
risultato gestione di competenza (accertamenti - impegni)	- 14.064.562,31	- 5.219.488,54	- 993.460,33
risultato gestione dei residui	8.311.137,37	7.021.269,94	7.808.164,08
avanzo/disavanzo esercizi precedenti (applicato e non applicato)	33.190.522,98	27.437.098,04	29.167.103,03(*)
Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti			
risultato di amministrazione	123.380.881,56	120.178.522,19	167.175.531,21
<i>di cui</i>			
risultato gestione di competenza (accertamenti - impegni)	- 10.298.000,41	- 26.259.128,42	18.610.308,53
risultato gestione dei residui	25.655.390,98	23.056.769,05	28.314.924,08
avanzo/disavanzo esercizi precedenti (applicato e non applicato)	108.023.490,99	123.380.881,56	120.250.298,60(*)
Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti			
risultato di amministrazione	45.859.318,77	54.618.681,22	113.105.808,92
<i>di cui</i>			
risultato gestione di competenza (accertamenti - impegni)	- 15.218.781,85	- 1.137.226,17	55.527.872,14
risultato gestione dei residui	13.334.494,48	9.896.588,62	2.959.255,56
avanzo/disavanzo esercizi precedenti (applicato e non applicato)	47.743.606,14	45.859.318,77	54.618.681,22
Amministrazioni provinciali			
risultato di amministrazione	93.327.374,14	99.433.261,40	222.309.912,73
<i>di cui</i>			

risultato gestione di competenza (accertamenti - impegni)	- 45.368.292,75	- 14.533.613,95	23.206.701,60
risultato gestione dei residui	33.212.791,55	20.639.501,21	99.669.949,73
avanzo/disavanzo esercizi precedenti (applicato e non applicato)	105.482.875,34	93.327.374,14	99.433.261,40
Totale enti locali toscani			
risultato di amministrazione	290.004.672,51	303.469.344,25	538.573.059,64
<i>di cui</i>			
risultato gestione di competenza (accertamenti - impegni)	- 84.949.637,32	- 47.149.457,08	96.351.421,94
risultato gestione dei residui	80.513.814,38	60.614.128,82	138.752.293,45
avanzo/disavanzo esercizi precedenti (applicato e non applicato)	294.440.495,45	290.004.672,51	303.469.344,25

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

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

Analizzando nel dettaglio la composizione del *risultato di amministrazione*, si evidenzia il rilevante miglioramento tra il 2011 ed il 2012, concentrato nei comuni di maggiori dimensioni. Tale andamento, nell'ambito del comparto comunale, dipende in particolare dal risultato di competenza dei comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti e dei comuni capoluogo, caratterizzati da un miglioramento del saldo di competenza rispetto all'esercizio precedente rispettivamente di 45 milioni per i comuni compresi nella classe demografica tra 5.000 e 60.000 abitanti e di più di 56 milioni per quelli superiori a 60.000 abitanti e capoluogo. I comuni di piccole dimensioni registrano, a loro volta, un incremento del saldo di competenza, anche se di minore entità.

Discorso diverso va fatto per le provincie, il cui risultato complessivo di amministrazione dipende, tra l'altro, dall'aumento del saldo della gestione dei residui, in conseguenza della sperimentazione dei nuovi principi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011 da parte della Provincia di Firenze.

Il rilevante incremento del saldo della gestione di competenza che caratterizza il comparto comunale nel 2012 dipende, a sua volta, dal miglioramento del saldo della gestione corrente, conseguente l'aumento delle entrate correnti (in particolare di quelle tributarie) non associato ad un analogo andamento della spesa corrente (tab. 15).

In particolare, le entrate tributarie sono state influenzate positivamente dall'introduzione anticipata dell'imposta municipale unica (Imu), con conseguente riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio per la quota corrispondente alla stima sul gettito ad aliquota base effettuata dal Ministero dell'economia.

Tale riduzione dei trasferimenti statali, tuttavia, era commisurata alla previsione del gettito dell'imposta ad aliquota base. Era, quindi, possibile un aumento delle entrate tributarie, poiché queste ultime potevano essere incrementate in relazione al margine di manovra sull'aliquota Imu e alla possibilità di ulteriori interventi di inasprimento delle addizionali. Tale possibilità di intervento sulle aliquote ha consentito, quindi, di assorbire la riduzione dei trasferimenti statali e, presumibilmente, di determinare un gettito maggiore di entrate tributarie.

In ordine all'aumento delle entrate correnti e, in particolare, di quelle riferite all'introduzione dell'Imu, occorre precisare che l'entità degli accertamenti può essere stata influenzata anche dalle modalità di calcolo del gettito indicate dal Ministero che, in fase di prima applicazione dell'Imu, aveva disposto l'inserimento in bilancio di un "accertamento convenzionale" non direttamente basato sulla stima, ad aliquota base, formulata dagli enti.

Per le ragioni appena esposte, ma anche in conseguenza della successiva soppressione dell'imposta sull'abitazione principale, l'effettivo maggior gettito registrato nel 2012 andrà valutato con riferimento al suo consolidamento nel tempo ed al suo concreto realizzo.

Il miglioramento del saldo della gestione corrente riguarda principalmente i comuni di grandi dimensioni, i quali possono beneficiare maggiormente dell'ampliamento della base imponibile dell'Imu, che, nel 2012, include anche gli immobili adibiti ad abitazione principale, nonché dell'utilizzo della leva fiscale per intervenire sulle aliquote base.

Nonostante il rilevante aumento delle entrate correnti, le relative spese non hanno registrato un incremento analogo. Tale tendenza può dipendere da numerosi fattori, riferibili, oltreché ai vincoli imposti dal patto di stabilità interno, anche all'incertezza della disciplina che ha caratterizzato, nel corso di tutto l'esercizio 2012, l'introduzione dell'Imu; fenomeno, questo, che può aver indotto gli enti, in via prudenziale, a non adeguare della spesa corrente associata a tale entrata, in attesa della definizione della disciplina stessa.

Un ulteriore elemento che ha sicuramente influito sul miglioramento del saldo di parte corrente, ed in particolare sul mancato incremento della relativa spesa, è connesso al d.l. n. 95/2012, il cui art. 6, comma 17, ha previsto l'obbligo di costituire un apposito fondo svalutazione crediti pari almeno al 25 per cento dei residui attivi vetusti dei titoli I e III. L'obbligo di costituire il fondo ha indotto gli enti a non aumentare le spese, allo scopo di accantonare le maggiori risorse di

competenza a presidio dei crediti vetusti, con conseguente relativo vincolo nell'ambito del risultato di amministrazione.

Inoltre, bisogna considerare la presenza, all'interno dei comuni di maggiori dimensioni, di alcuni enti che hanno aderito alla sperimentazione dei principi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011, i cui risultati, influenzati dalle nuove regole relative all'armonizzazione, hanno inciso sul dato aggregato del risultato di amministrazione 2012.

Dal punto di vista della spesa, si evidenzia che, dopo una lieve diminuzione registrata nel 2011 rispetto agli esercizi precedenti, gli oneri correnti tornano ad aumentare, anche se in maniera contenuta, nel corso del 2012. Tale andamento risulta più marcato per i comuni con popolazione compresa tra 5.000 e 60.000 abitanti. A fronte di un lieve aumento della spesa corrente, si registra una continua diminuzione, negli anni, di quella destinata ad investimenti. È appena il caso di osservare che la costante diminuzione della quota di bilancio destinata al conto capitale, in particolare per i comuni, che dovrebbero realizzare la maggior parte degli investimenti pubblici, può comportare futuri effetti depressivi sul sistema economico territoriale.

Gli andamenti sopra descritti, sia in merito alla componente di entrata che a quella relativa alla spesa, sono confermati anche a livello nazionale, come peraltro sottolineato dalla Sezione delle autonomie nell'ambito della relazione di cui alla deliberazione n. 21/2013 e dalle analisi effettuate da Ifel sul medesimo esercizio 2012. Tali aspetti saranno riportati più in dettaglio nel seguito del presente referto.

Il saldo della gestione corrente è costituito dalle entrate correnti (titolo I-II-III) meno le spese correnti (titolo I) e per rimborso prestiti (titolo III limitatamente al rimborso della quota capitale dei mutui). Tale grandezza risulta influenzata da quanto esplicitato in precedenza in merito all'andamento delle entrate e delle relative spese.

Tab. 18

(valori in euro)

Il saldo della gestione corrente. Serie storica 2007-2012						
ENTRATE CORRENTI (TITOLI I-II-III) - SPESE CORRENTI (TITOLI I- III LIMITATAMENTE AL RIMBORSO DELLA QUOTA CAPITALE MUTUI*)						
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Comuni capoluogo e con popolazione superiori a 60.000 abitanti	-24.026.055,79	-40.855.243,97	-36.551.967,27	-34.742.099,52	-25.469.610,34	24.220.262,96
Comuni con popolazione superiori a 5.000 abitanti	-42.283.555,54	-42.067.621,23	-45.023.984,67	-35.088.395,97	-36.433.596,13	34.516.091,08
Comuni con popolazione inferiori a 5.000 abitanti	3.111.017,03	-4.185.907,27	-6.458.859,00	-4.384.955,39	2.500.292,13	2.747.158,23
Amministrazioni provinciali	49.256.391,00	37.070.781,82	27.098.198,47	12.153.177,79	28.747.005,76	20.088.333,42

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

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

Emerge, in generale, un miglioramento della situazione contabile, che tuttavia deve essere valutato anche con riferimento alle considerazioni effettuate in precedenza in merito ai fenomeni che possono aver influenzato tale andamento nel 2012.

A livello dei singoli comparti, l'avanzo corrente delle province tende a ridursi da quasi 50 milioni nel 2007 a circa 20 milioni nel 2012. I comuni capoluogo e quelli con oltre 60.000 abitanti, dopo anni di disavanzo corrente, nel 2012 conseguono un avanzo di circa 24 milioni di euro.

Se si considera il periodo nel quale il monitoraggio ha consentito di raccogliere dati analitici, ovvero i sei anni dal 2007 al 2012, la spesa complessiva degli enti toscani (comuni e province) si è ridotta in ragione di una impressionante riduzione della spesa in conto capitale, scesa complessivamente dai 1.514 milioni del 2007 ai 682 milioni del 2012 con un calo del 54 per cento. La spesa corrente, al contrario, ha continuato a crescere, nonostante la riduzione tra il 2010 e il 2011, che non si è tradotta in una inversione del trend. Essa è, infatti, passata da poco meno di 3,9 miliardi del 2007 ai 4,1 miliardi nel 2012.

Tab. 19

(valori in euro)

Spesa corrente e spesa in conto capitale (impegni). Serie storica 2007-2012						
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti						
Spesa corrente	333.678.781,65	346.859.008,30	345.049.853,02	350.385.763,81	351.295.154,80	353.493.136,29
Spesa c/capitale	191.692.353,76	152.540.559,76	144.520.472,76	165.128.232,29	118.262.800,94	113.749.611,99
Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti						
Spesa corrente	1.438.281.302,98	1.486.502.097,77	1.487.077.673,61	1.491.279.989,17	1.476.107.680,03	1.497.278.919,48
Spesa c/capitale	606.625.894,78	546.726.049,10	491.951.762,79	470.044.958,59	299.688.123,86	299.775.538,31
Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti						
Spesa corrente	1.438.259.996,93	1.481.905.437,44	1.485.775.172,01	1.542.809.892,40	1.495.886.316,38	1.562.617.733,84
Spesa c/capitale	406.874.766,84	691.195.685,67	429.229.016,33	488.345.449,28	221.805.784,72	130.650.086,88
Amministrazioni provinciali						
Spesa corrente	686.191.246,00	780.654.707,54	778.661.563,97	786.368.324,64	729.524.905,40	692.027.976,92
Spesa c/capitale	308.815.549,00	329.040.581,68	299.343.813,60	289.444.394,31	176.022.673,94	138.457.634,24
Totale enti locali						
Spesa corrente	3.896.411.327,56	4.095.921.251,05	4.096.564.262,61	4.170.843.970,02	4.052.814.056,61	4.105.417.766,53
Spesa c/capitale	1.514.008.564,38	1.719.502.876,21	1.365.045.065,48	1.412.963.034,47	815.779.383,46	682.632.871,42

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

Disaggregando le principali classi dimensionali degli enti, va segnalato un vero e proprio crollo nella spesa in conto capitale per le province (da 308 milioni nel 2007 a 138 nel 2012) e per i comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti (da 407 milioni circa nel 2007 a 131 milioni nel 2012). La spesa in conto capitale dei comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti si dimezza dal

2007 al 2012 passando da 606 a 299 milioni; quella dei piccoli comuni (inferiori a 5000 abitanti) scende di circa un terzo, passando da 191 milioni a 113 milioni.

La spesa corrente sale, nel periodo considerato, di oltre 100 milioni di euro nei comuni capoluogo e con oltre 60.000 abitanti, passando da 1.438 milioni a 1.563 milioni. Lo stesso accade in tutte le classi dimensionali degli enti.

La Sezione, nell'ambito della propria attività di controllo, pone particolare attenzione anche alle componenti rigide della spesa corrente con riferimento alla spesa per interessi passivi su mutui e prestiti e alla spesa di personale determinata ai sensi dell'art. 1, commi 557 e 562, l. n. 296/2006. Queste due componenti rappresentano, tra le varie voci di spesa che possono essere considerate rigide, quelle che comunque costituiscono un impegno fisso e obbligatorio cui l'ente deve necessariamente far fronte, e pertanto difficilmente comprimibili in assenza di interventi strutturali sul bilancio.

L'analisi delle due componenti sopra citate rappresenta un indicatore utile a valutare la rigidità del bilancio corrente e, di conseguenza, i margini di manovra a disposizione delle amministrazioni per programmare e attuare gli interventi di spesa necessari alla realizzazione delle funzioni proprie dell'ente.

Gli aggregati principali (spesa per interessi passivi e spesa di personale) possono essere inoltre rapportati alle entrate correnti evidenziando in questo modo il grado di sostenibilità di tali spese rispetto alle risorse che il bilancio corrente dell'ente è in grado di generare.

Di seguito si riportano i dati relativi ai due interventi di spesa corrente considerati, aggregati per classe demografica e riferiti al rendiconto 2012 e i parametri di rigidità e sostenibilità della spesa che ne derivano.

(valori in euro e in pe

La rigidità della spesa corrente nel 2012.									
Incidenza della spesa di personale e della spesa per interessi per rimborso prestiti per classi demografiche									
nto	Totale spese per il personale (A)	Spese per interessi passivi (B)	Totale spesa rigida (A+B)	Spesa corrente (C)	Incidenza % spesa rigida sul totale spesa corrente (A+B)/C	Spesa per rimborso di prestiti (E) (*)	Entrate correnti (D)	Sostenibilità della spesa rigida (A+B)/D	Sos de (A-
e e a tanti	426.147.009	65.215.494	491.362.503	1.562.617.734	31,44	152.458.849	1.739.296.846	28,25%	

n e a anti	407.809.604	67.380.395	475.190.000	1.497.278.91 9	31,74	146.516.507	1.678.311.51 8	28,31%	
n e anti	93.374.513	16.705.140	110.079.653	353.493.136	31,14	28.275.706	384.516.000	28,63%	
	927.331.126	149.301.029	1.076.632.1 55	3.413.389.7 90	31,54	327.251.062	3.802.124.36 4	28,32%	
azio ali	151.223.360	23.838.740	175.062.100	692.027.977	25,30	87.539.134	799.655.445	21,89%	
ti	1.078.554.4 86	173.139.769	1.251.694.2 56	4.105.417.7 67	30,49	414.790.196	4.601.779.80 9	27,20%	

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

riportato è quello del Titolo III depurato dell'intervento 1 "rimborso per anticipazioni di cassa" e, dove esistente, della quota di mutui e prestiti estin-
nente con ricorso a nuovo indebitamento o con utilizzo dell'avanzo d'amministrazione.

I dati sopra riportati indicano una sostanziale omogeneità dell'indice di rigidità della spesa, indipendentemente dalla classe demografica di appartenenza degli enti. Complessivamente, il comparto enti locali si caratterizza per un'incidenza della spesa rigida pari al 30,49 per cento, che risulta influenzata negativamente dal comparto comunale (31,54 per cento) e positivamente dalle province, che presentano margini di manovra più elevati.

Analogo andamento evidenzia l'indicatore di sostenibilità della spesa fissa (spesa per il personale e spese per interessi passivi) rispetto alle risorse correnti a disposizione degli enti. Tale rapporto si attesta nell'esercizio 2012, per il comparto degli enti territoriali, al 27,20 per cento. Il parametro è influenzato positivamente dalle province, che si attestano al 21,89 per cento, e negativamente dai comuni, nei quali si registra un'incidenza del 28,32 per cento.

Sempre in relazione all'indice di sostenibilità della spesa rigida, si riscontra una certa differenziazione tra classi demografiche se si considera l'intero costo del servizio del debito (rimborso della quota capitale e della quota interessi). In particolare, i comuni di minori dimensioni registrano un'incidenza più bassa (35,98 per cento) rispetto alle altre classi demografiche, presumibilmente dovuta ad una differente struttura dei debiti di finanziamento contratti nel tempo.

I due parametri sopra analizzati evidenziano un elevato grado di rigidità della spesa e una scarsa sostenibilità del bilancio corrente, soprattutto se valutati in relazione alle altre voci che costituiscono spese rigide, quali i costi della politica e le ulteriori spese di funzionamento della struttura dell'ente.

Circa la rappresentazione del parametro per classi demografiche, l'uniformità del dato fa emergere una sostanziale invarianza della rigidità di spesa rispetto alla dimensione dell'ente, con una apparente difficoltà nell'attuazione di interventi di razionalizzazione della spesa e di utilizzo di economie di scala negli enti di maggiori dimensioni. In questo dato, inoltre, non trova conferma l'idea diffusa di una maggiore incidenza delle spese fisse sui comuni di piccole dimensioni.

Se si considera come dato di partenza il risultato di amministrazione del 2012, pari a 538 milioni per il complesso degli enti toscani, dei quali solo 96 sono derivati dal risultato della gestione di competenza, appare chiaro come sia necessario approfondire la situazione dello stock di residui attivi, vetusti e non. L'effettiva salute dei bilanci degli enti dipende, infatti, dalla capacità di riscossione dell'ingente ammontare di crediti vantati dagli enti a diverso titolo.

In generale, il totale dei residui attivi degli enti toscani è passato da circa 2.549 milioni nel 2010 a 2.481 milioni nel 2012, con una diminuzione di 67 milioni, che attesta, quanto meno, la consapevolezza del problema e una non insignificante attività di riaccertamento. All'interno di questo aggregato, i residui considerati vetusti sono, in ogni caso, superiori alla soglia di rischio individuata dalla Sezione (18 per cento). Infatti, a fine 2012 essi rappresentavano il 27,69 per cento del totale, pari a 687 milioni. Va, tuttavia, segnalata una positiva tendenza alla riduzione: dagli oltre 734 milioni del 2010 ai 699 milioni del 2011 e ai 687 milioni del 2012. Riduzione che, comunque, oltre a non interessare tutte le categorie di enti, risulta influenzata dal riaccertamento straordinario posto in essere dagli enti in sperimentazione.

Va, inoltre, considerato che l'ammontare complessivo delle poste mantenute a residuo è assai superiore all'avanzo di amministrazione vantato dagli enti, costituendo così un'evidente ipoteca sugli equilibri di lungo periodo.

Tab. 21

(valori in euro e in percentuale)

Residui attivi totali e residui attivi vetusti. Serie storica 2010-2012						
Residui attivi totali per fasce di popolazione	2010		2011		2012	
	Ammontare (A)	Incidenza sul totale dei residui	Ammontare (A)	Incidenza sul totale dei residui	Ammontare (A)	Incidenza sul totale dei residui
Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti	224.472.541,72	8,81%	208.603.055,44	7,90%	201.969.470,47	8,14%
Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti	731.900.958,19	28,72%	768.340.015,37	29,11%	710.475.779,08	28,63%
Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.0000 abitanti	948.343.097,17	37,21%	1.079.228.160,25	40,89%	1.031.126.937,10	41,56%
Amministrazioni provinciali	644.121.599,14	25,27%	583.438.271,62	22,10%	537.600.012,78	21,67%
Totale enti locali	2.548.838.196,22	100,00%	2.639.609.502,68	100,00%	2.481.172.199,43	100,00%
di cui residui attivi vetusti (riferiti ad esercizi antecedenti l'ultimo quinquennio)	Ammontare (B)	Incidenza dei residui vetusti sui residui totali per singola fascia di popolazione (B/A)	Ammontare (B)	Incidenza dei residui vetusti sui residui totali per singola fascia di popolazione e (B/A)	Ammontare (B)	Incidenza dei residui vetusti sui residui totali per singola fascia di popolazione (B/A)
Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti	39.049.276,72	17,40%	39.124.097,38	18,76%	38.685.241,13	19,15%
Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti	154.928.646,72	21,17%	155.211.525,44	20,20%	166.716.987,23	23,47%
Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.0000 abitanti	254.569.113,20	26,84%	243.357.439,46	22,55%	251.085.729,60	24,35%
Amministrazioni provinciali	285.994.284,39	44,40%	262.039.866,35	44,91%	230.547.795,94	42,88%
Totale enti locali	734.541.321,03	28,82%	699.732.928,63	26,51%	687.035.753,90	27,69%

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

In termini assoluti, l'importo maggiore di residui attivi risulta essere quello dei comuni capoluogo e superiori ai 60.000 abitanti, che, con un ammontare, nel 2012, di 1.031 milioni registrano il 41,56 per cento del totale dei residui attivi degli enti toscani. Tuttavia, la situazione più critica è quella delle province, le quali, su un totale di 537 milioni (in riduzione dai 644 del 2010), registrano oltre 230 milioni di residui vetusti, pari al 42,88 per cento dei residui totali: una percentuale assolutamente critica e meritevole della massima attenzione da parte degli organi rappresentativi degli enti. Anche i comuni capoluogo e superiori ai 60.000 abitanti, con un ammontare di residui attivi pari a 251 milioni, superano di molto la soglia critica del 18 per cento (24,35 per cento). Situazione dei residui vetusti al 23,47 per cento per i comuni sopra i 5.000 abitanti, ma in peggioramento nel triennio. Stazionaria, in termini assoluti, la situazione dei piccoli comuni, che però nel 2011 e nel 2012 hanno superato la soglia del 18 per cento con 38,7 milioni nel 2012, pari al 19,15 per cento del totale residui.

Il tema dei residui attivi era stato oggetto, dall'anno 2010, di indagini *ad hoc* "al fine di attivare procedure di verifica e di approfondimento nei confronti degli enti che hanno presentato specifiche criticità in merito all'ammontare e allo smaltimento dei residui" (deliberazione n. 48/2010). La ricognizione sul triennio 2006/2008, integrata con dati relativi all'esercizio 2009, ha successivamente condotto a una più approfondita indagine su 29 comuni che presentavano le criticità individuate dalla deliberazione n. 48/2010.

Per quanto riguarda il rendiconto 2012, la deliberazione n. 279/2013 si esprimeva, in merito, in questi termini: "la Sezione valuta inoltre quale specifico "fattore di criticità" la presenza rilevante di residui attivi vetusti nei titoli I e III. Sono considerati vetusti i residui attivi costituiti in anni precedenti il 2008 e la loro presenza è considerata critica quando ha un'incidenza superiore al 18 per cento sul totale degli stessi residui relativi agli esercizi 2011 e precedenti. In tali casi la Sezione *potrà* emettere pronuncia di accertamento. [...] La vetustà dei residui attivi e la loro rilevanza percentuale sono considerati gravi perché sollevano forti dubbi sulla veridicità e attendibilità delle partite conservate nella parte residui e, conseguentemente, del risultato di amministrazione. Ma soprattutto, ed è questo l'aspetto che preme maggiormente sottolineare, perché comportano un potenziale rischio per la tenuta degli equilibri di bilancio dell'ente negli esercizi successivi".

Nel corso del controllo monitoraggio sui rendiconti del 2012, la Sezione ha emesso 31 pronunce per gravi irregolarità contabili nei confronti dei seguenti comuni: Bagni di Lucca, Barberino di Mugello, Borgo a Mozzano, Buti,

Campagnatico, Capalbio, Capannori, Caprese Michelangelo, Cascina, Castiglione di Garfagnana, Cetona, Cutigliano, Fosciandora, Giuncugnano, Grosseto, Lorenzana, Magliano in Toscana, Marciana, Massa, Molazzana, Palaia, Piazza al Serchio, Pieve Fosciana, Piombino, Porto Azzurro, Roccalbegna, Roccastrada, San Marcello Pistoiese, Sillano, Vicchio, Villa Basilica (tab. 5).

Di questi, ben 15 presentano percentuali di residui vetusti in rapporto al totale dei residui attivi superiore al 30 per cento. Cinque di essi superiore al 40 per cento (Cascina con 46,73 per cento; Magliano in Toscana con il 63,82 per cento; Palaia con il 48,58 per cento; Piazza al Serchio con il 55,51 per cento; Roccalbegna con il 41,86 per cento) e il comune di Grosseto si colloca vicinissimo a questa soglia (39,95 per cento).

Sette comuni, fra quelli pronunciati, presentano residui attivi vetusti per importi superiori al milione di euro: Campagnatico con 1,1 milioni; Capannori con 1,3 milioni; Cascina con 1,7 milioni; Grosseto con 7,4 milioni; Magliano in Toscana con 1,2 milioni; Massa con 3,4 milioni; Piombino con 1,1 milioni.

L'ammontare apparentemente non rilevante di tali importi va tuttavia commisurato, per valutarne il rischio per i bilanci, al risultato di amministrazione e al totale delle entrate dei singoli enti.

Nel corso del contraddittorio sviluppato dalla Sezione con gli enti che presentavano difficoltà nella riscossione dei residui attivi, in particolare nei comuni delle province di Lucca, Massa Carrara e Pistoia, è emersa da più parti la problematica relativa a crediti degli enti verso il gestore unico della rete idrica Gaia S.p.a. La Sezione ha, dunque, deliberato lo svolgimento di una indagine specifica attraverso un questionario dedicato, che ha consentito di ricostruire nel dettaglio tutti i residui attivi, vetusti e non, dei 51 enti verso il soggetto gestore. La causa principale del debito verso gli enti risiedeva (e risiede) in ingenti rimborsi dovuti dal gestore ma non effettuati, relativi a ratei di mutui contratti dagli enti per investimenti nella rete idrica prima dell'affidamento al gestore unico e compresi nelle convenzioni sottoscritte. La posizione creditoria degli enti ammontava, al rendiconto 2012, a oltre 61 milioni. L'indagine ha rilevato una acuta criticità nei rapporti tra gli enti locali, poiché gli stessi figurano nella vicenda sia come creditori sia come azionisti e come partecipanti al processo decisionale delle definizioni delle tariffe e della regolamentazione del servizio. Sono emerse, inoltre, problematiche, non risolte e risalenti negli anni, di gestione e di riscossione delle tariffe proprie del

gestore unico del servizio idrico. L'indagine ha condotto a una relazione approvata con delib. n. 166/2014.

La deliberazione è stata inviata anche alla Regione Toscana per eventuali seguiti di competenza.

Si è trattato di un primo caso nel quale le tipologie del controllo-monitoraggio stabilite dalla l. n. 266/2005 (art. 1, cc. 166 e 167) hanno interagito sia con la l. n. 20/1994 e con l'art. 7, comma 7, della l. n. 131/2003, sia con la nuova disciplina introdotta dal d.l. n. 174/2012, con particolare riferimento all'art. 148-bis, comma 2, Tuel³.

Sempre in relazione alla gestione dei residui, ancora più vasta e diffusa è la grave irregolarità che consiste nel mancato accantonamento del fondo svalutazione crediti, nella misura di almeno il 25 per cento dei residui riferiti ai titoli I e III dell'entrata, aventi anzianità superiore a cinque anni, come disposto dall'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012, convertito dalla l. 7 agosto 2012, n. 135.

Gli enti che non hanno ritenuto di adempiere a questo obbligo di legge nel rendiconto 2012 sono stati ben 41. In taluni casi ciò è dipeso anche dalla pratica, abbastanza diffusa, di ottenere, come previsto dalla norma, dichiarazioni dei revisori dei conti sulla certezza, liquidità e quindi esigibilità del credito, che, talvolta, sono risultate non esenti da forme di genericità e di ambiguità.

La Sezione, nella delib. n. 279/2013, ha precisato che "il mancato accantonamento di risorse ai fini del fondo svalutazione crediti, oltre a costituire una violazione di legge, risulta pregiudicare il mantenimento dell'equilibrio finanziario nel lungo periodo. Se, infatti, a fronte di residui attivi vetusti, e quindi incerti nell'effettiva realizzazione, non si adottano forme di tutela, la situazione di precarietà potrebbe peggiorare o manifestarsi, al momento in cui risulterà acclarata l'irrealizzabilità della riscossione, con effetti più pesanti sul bilancio dell'ente".

Oltre alle problematiche appena descritte, relative alla gestione residui, un altro fenomeno rilevante, individuato dalla Sezione nelle analisi dei rendiconti 2012, è senza dubbio, quello relativo ad una crescente e diffusa tensione nelle gestioni di cassa degli enti.

³“Ai fini della verifica prevista dal comma 1, le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti accertano altresì che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente”.

Al riguardo, le fattispecie rilevanti per la dichiarazione di grave irregolarità sono tre:

- la presenza, nel triennio 2010/2012, di anticipazioni di tesoreria non rimborsate al termine di ciascun esercizio e/o fondi aventi specifica destinazione per spese di parte corrente non ricostituiti al termine dell'esercizio;
- la presenza di uno scoperto per anticipazioni di tesoreria, a chiusura dell'esercizio, che non rientra nei limiti previsti dall'art. 222 Tuel, così come attestato dall'organo di revisione;
- la presenza di uno scoperto per anticipazioni di tesoreria, risultante al 31 dicembre 2012 che, sommato ai fondi aventi specifica destinazione, impiegati per spese correnti, e non ricostituiti al termine dell'esercizio in esame, risulta superiore al limite di legge (art. 222 Tuel).

I dati relativi allo scoperto di tesoreria e alla mancata ricostituzione dei fondi vincolati sono riportati nella tab. 3.

La citata tabella evidenzia pronunce di accertamento per 23 comuni, tra i quali anche enti di primaria grandezza. Di questi enti con gravi irregolarità, 9 registrano importi di anticipazioni o fondi vincolati non ricostituiti a fine esercizio superiori al milione di euro. Tra di essi, Firenze e Siena presentano una riduzione dello scoperto dei fondi vincolati, che passa, nel periodo 2010-2012, rispettivamente da 16,3 milioni a 6 milioni, e da 9,8 milioni a 239 mila euro. Molto critica la situazione di Viareggio, che presenta importi complessivi nel triennio (cumulando anticipazioni e fondi vincolati non ricostituiti a fine esercizio) per 9,4 milioni nel 2010, 15,3 milioni nel 2011 e 8,6 milioni nel 2012. È questo il caso in cui l'indicatore ha rappresentato la spia di un fenomeno assai più grave, se si considera l'approvazione del rendiconto del 2013 con un disavanzo accertato di 53 milioni e la presenza di passività potenziali accertate dalla Sezione fino a circa 120 milioni (delib. n. 193/2014 e relazione allegata).

Lo scoperto dei fondi vincolati del Comune di Arezzo appare in crescita significativa: da 914 mila euro nel 2010, a 5,8 milioni nel 2011 e 7,7 milioni nel 2012. Riferendo, tuttavia, le informazioni sugli scoperti alla dimensione dei bilanci di origine, appare ancora più significativa la situazione di Pietrasanta, che registra una preoccupante serie di scoperti di cassa, che, sommati ai fondi vincolati da ricostituire, fanno registrare un ammontare complessivo di 8 milioni nel 2010, 5,2 milioni nel 2011 e 5,1 milioni nel 2012.

Significativa è anche la circostanza per cui enti caratterizzati dal persistere di criticità riferite alla gestione dei flussi di cassa si sono poi trovati in situazioni di squilibrio non più gestibili con gli strumenti di riequilibrio ordinario, talché è stato per essi necessario accedere alla procedura di riequilibrio pluriennale prevista dagli artt. 243-bis e seguenti del Tuel, introdotta dal d.l. n. 174/2012. È questo il caso del Comune di Pescia, che presentava scoperti di cassa strutturali, al termine di ogni esercizio del triennio esaminato, per circa 2 milioni; del Comune di Cutigliano che, rispetto al proprio bilancio, presentava una rilevantissima serie di scoperti dei fondi vincolati per 1,4 milioni nel 2010, 1,2 milioni nel 2011 e 1,1 milioni nel 2012; del Comune di Fiesole, che presentava fondi vincolati da ricostituire per 600 mila nel 2010, 1,9 milioni nel 2011 e 1,4 milioni nel 2012.

Con riferimento alle criticità rilevate nell'ambito della gestione di cassa, nei termini sopra descritti, per meglio rappresentare la dimensione del fenomeno e del suo andamento nel triennio 2010-2012, si riporta, per tutti i comuni toscani, la quantificazione complessiva dell'anticipazione di tesoreria (complessiva e non restituita al termine dell'esercizio) e dei fondi vincolati, utilizzati per il pagamento di spese correnti e non ricostituiti al termine di ciascun esercizio.

I dati sono riferiti soltanto al comparto comunale toscano, poiché le amministrazioni provinciali non presentano situazioni di criticità nella gestione dei flussi di cassa.

Lo scoperto complessivo risulta in lieve diminuzione nel triennio considerato. A tale andamento si contrappone, tuttavia, un significativo aumento del ricorso ad anticipazioni di tesoreria i cui accertamenti complessivi passano da 30.176.282 del 2010 a 75.660.252 del 2012, evidenziando l'aumento di tensioni di cassa nel corso della gestione.

Tab. 22

(valori in euro)

La gestione di cassa nei comuni toscani. Serie storica 2010-2012			
	2010	2011	2012
Scoperto di tesoreria al 31.12	9.627.776	18.409.351	9.112.649
Scoperto dei fondi vincolati al 31.12	55.545.221	45.368.813	45.508.117
Totale scoperto al 31.12	65.172.997	63.778.164	54.620.766
Anticipazione di cassa complessiva corrisposta nell'esercizio	30.176.282	41.780.328	75.660.252

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

Il dato riportato, sebbene evidenzi una riduzione dello scoperto al termine dell'esercizio, va letto in relazione al numero delle gravi irregolarità rilevate che, al contrario, risultano in aumento nel periodo 2010-2012.

La quantificazione del fenomeno complessivo non è comunque esaustiva, poiché la Sezione ha riscontrato numerosi casi in cui dette movimentazioni non sono correttamente contabilizzate e, pertanto, non pienamente desumibili dai bilancio degli enti.

Altro fenomeno ritenuto di particolare rilievo per la sua incidenza sugli equilibri di bilancio è rappresentato dall'indebitamento. La materia del contenimento dell'indebitamento è senza dubbio quella per la quale meglio hanno funzionato, almeno nel caso degli enti toscani, le norme di restrizione dei bilanci.

Dall'analisi della serie storica relativa all'ammontare dello stock di debito degli enti locali toscani, suddivisi per tipologia e classi demografiche, si evidenzia, infatti, come esso abbia avuto un andamento progressivamente decrescente negli anni considerati, con una diminuzione da 4,643 miliardi nel 2007 a 3,869 miliardi nel 2012, e con un conseguente livello di indebitamento, nel 2012, inferiore del 17 per cento rispetto a quello registrato nel 2007.

In merito alla composizione dello stock del debito, più dell'86 per cento è relativo al comparto comunale, che registra, nello stesso periodo, una diminuzione da 3,875 miliardi a 3,345 miliardi. All'interno di tale comparto, gli enti che presentano un più elevato livello di indebitamento sono quelli di dimensioni maggiori: in particolare, i dati evidenziano un importante decremento dello stock di debito per i comuni con popolazione compresa tra 5.000 e 60.000 abitanti (-19 per cento rispetto al 2007), andamento, quest'ultimo, che risulta più virtuoso rispetto a quello registrato per i comuni con popolazione superiore a 60.000 abitanti, il cui debito diminuisce solo del 9 per cento nello stesso arco temporale. I comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti evidenziano un andamento dell'indebitamento maggiormente altalenante, caratterizzato da un livello massimo raggiunto nel 2010 e da un successivo decremento, con una diminuzione pari, nel periodo 2007-2012, al 7 per cento.

Il debito riferito al comparto provinciale rappresenta una componente residuale rispetto all'ammontare complessivo degli enti locali (poco più del 13 per cento), e risulta caratterizzato da una diminuzione significativa e costante nel tempo, in quanto il dato del 2012 si attesta ad un livello inferiore del 32 per cento rispetto a quello del 2007.

Tab. 23

(valori in euro)

Totale indebitamento enti locali toscani. Serie storica 2007-2012						
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Comuni capoluogo e con popolazione superiori a 60.000 abitanti	1.662.840.077	1.677.442.527	1.684.654.548	1.705.979.857	1.632.751.929	1.505.035.179
Comuni con popolazione superiori a 5.000 abitanti	1.812.519.601	1.775.042.030	1.749.676.538	1.675.449.779	1.539.818.042	1.466.551.275
Comuni con popolazione inferiori a 5.000 abitanti	399.405.559	409.417.733	406.361.721	409.473.938	396.022.373	373.058.862
Totale comuni	3.874.765.237	3.861.902.289	3.840.692.808	3.790.903.574	3.568.592.343	3.344.645.316
Amministrazione provinciali	768.175.730	739.042.490	725.997.967	682.437.883	610.072.490	524.513.679
Totale enti locali	4.642.940.967	4.600.944.779	4.566.690.774	4.473.341.457	4.178.664.833	3.869.158.995

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

Analizzando, inoltre, lo stesso fenomeno con riferimento, da una parte, al livello di indebitamento pro-capite e, dall'altra, al confronto con il dato nazionale (prendendo in considerazione le sole regioni a statuto ordinario), si riscontra che l'indebitamento pro-capite è sceso da 1.199 euro nel 2010 a 1.047 euro nel 2012, in linea con la media degli enti delle regioni a statuto ordinario che è di 1.058 euro pro-capite. Considerando, insieme al debito degli enti locali toscani, quello della Regione Toscana, la massa debitoria scende dai 5,884 miliardi del 2010 ai 5,309 miliardi del 2012.

Tab. 24

(valori in migliaia di euro)

Indebitamento enti locali toscani e Regione toscana. Serie storica 2010-2012			
	2010	2011	2012
totale debito enti locali toscani	4.473.341	4.178.665	3.869.159
<i>Incidenza pro capite (euro) (1)</i>	<i>1.199</i>	<i>1.114</i>	<i>1.047</i>
totale debito Regione toscana	1.411.205	1.423.828	1.440.649
<i>Incidenza pro capite (euro) (1)</i>	<i>378</i>	<i>380</i>	<i>393</i>
totale debito enti locali toscani + Regione toscana	5.884.546	5.602.493	5.309.808
<i>Incidenza pro capite (euro) (1)</i>	<i>1.577</i>	<i>1.494</i>	<i>1.438</i>
totale debito enti locali delle Regioni a statuto ordinario (2)	57.378.178	56.387.254	53.304.430
<i>Incidenza pro capite (euro) (1)</i>	<i>1.120</i>	<i>1.095</i>	<i>1.058</i>
Totale debito Regioni a statuto ordinario (3)	42.602.839	42.058.661	40.390.170
<i>Incidenza pro capite (euro) (1)</i>	<i>832</i>	<i>817</i>	<i>802</i>

Fonte: Corte dei conti.

(1) Incidenza calcolata sulla base della popolazione residente all'1.1 di ogni anno da rilevazioni Istat.

(2) Dati desunti dal sistema Sirtel: ammontare complessivo dei debiti di finanziamento inseriti nel conto del patrimonio del rendiconto annuale di ciascun ente locale (comuni e province), con riferimento alle Regioni a statuto ordinario.

(3) Dati desunti, per l'anno 2011 e 2012, da Sezione controllo Toscana, deliberazione n. 68/2014/PARI; per il 2010, Sezione Autonomie, deliberazione n. 14/SEZAUT/2012/FRG.

L'importanza del contenimento del debito parte da un fondamento essenzialmente costituzionale, in quanto il vincolo previsto dall'art. 119, ultimo comma, Cost. rappresenta un principio cardine dell'ordinamento e la sua violazione determina, pertanto, un'irregolarità particolarmente grave.

La materia dell'indebitamento assume una prospettiva di centralità e di responsabilità massima con l'entrata in vigore della l. cost. n. 1/2012 che, tra l'altro, ha riformato gli articoli 81, 97, 117 e 119 della Cost. La sentenza della Corte costituzionale n. 88/2014 precisa, al riguardo, che "l'art. 81, sesto comma, novellato, afferma per il "complesso delle pubbliche amministrazioni" i principi dell'equilibrio di bilancio tra entrate e spese e della sostenibilità del debito, riservando a una legge del Parlamento approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera il potere di stabilire, oltre che il contenuto della legge di bilancio, "le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare" l'implementazione dei due menzionati principi. Secondo il nuovo primo comma dell'art. 97 Cost., "le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico".

All'art. 119 Cost., dopo il riconoscimento dell'autonomia finanziaria di entrata e di spesa delle autonomie territoriali, sono stati aggiunti la specificazione "nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci", e l'inciso "concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea". Al secondo periodo del sesto comma, secondo cui le autonomie "Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento", è stato poi aggiunto l'inciso "con la definizione di piano di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio".

A tal fine, il Parlamento ha approvato la l. n. 243/2012, recante "disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione".

L'evoluzione normativa alla quale si è accennato non interessa ovviamente la valutazione sul rendiconto del 2012, ma è utile da tenere presente in quanto il controllo della Corte dei conti ha assunto la natura di un processo continuo,

finalizzato, in ultima analisi, al perseguimento dell'equilibrio di bilancio, ed è fondato su norme di natura costituzionale, nonché su trattati, regolamenti e normative europee che hanno trovato un fondamento costituzionale e che mirano al contenimento del debito pubblico.

4. – Gli enti locali toscani nel confronto nazionale

Gli equilibri di bilancio degli enti locali toscani, per essere valutati nel loro insieme ai fini della sostenibilità di lungo periodo, vanno altresì inquadrati nel contesto nazionale che appare negli anni 2008–2012, ma soprattutto nel biennio 2011–2012, interessato da rilevanti novità di carattere strutturale, che sono indagate dalla Sezione autonomie della Corte dei conti nel referto intitolato (deliberazione n. 20/2014) "Relazione sugli andamenti della finanza territoriale, analisi dei flussi di cassa 2011-2012-2013" e, ancora, con la delib. n. 21/2013 "Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali".

La Sezione delle autonomie, infatti, nell'ambito del referto sulla gestione finanziaria degli enti locali per gli esercizi 2011–2012, di cui alla delib. n. 21/2013 sopra citata, evidenzia come l'andamento dei conti pubblici nell'esercizio 2012 sia stato influenzato da un quadro congiunturale maggiormente sfavorevole rispetto al precedente esercizio.

L'intensificarsi degli effetti della crisi finanziaria internazionale ha comportato un netto peggioramento delle prospettive economiche per l'Italia. Tale fenomeno si traduce in una flessione del PIL del 2,4 per cento rispetto al 2011, facendo registrare un'inversione di tendenza rispetto ai due anni precedenti, in cui il volume del PIL risultava ancora in crescita, seppure di intensità modesta e rallentata (1,7 per cento nel 2010; 0,4 per cento nel 2011), attestandosi su livelli ben inferiori rispetto a quelli registrati negli anni precedenti la crisi economica.

In particolare, il comparto delle amministrazioni pubbliche ha registrato, nel 2012, un saldo di parte corrente (risparmio o disavanzo) negativo per -6,1 miliardi, a fronte di un valore pari a -23,2 miliardi del 2011. Tale miglioramento è da imputare soprattutto all'aumento delle entrate correnti di oltre 22 miliardi, notevolmente superiore rispetto a quello delle spese correnti (pari a circa 5,3 miliardi). Nonostante tale andamento, le entrate complessive si sono stabilizzate a livelli inferiori rispetto agli obiettivi, facendo registrare uno scostamento pari a 11 miliardi rispetto a quanto previsto all'interno del Documento di economia e finanza (aggiornato all'autunno 2012). La pressione fiscale complessiva, stimata pari al 44

per cento del PIL, nel 2012 risulta in aumento di 1,4 punti percentuali rispetto al 2011, livello che, secondo la Sezione delle autonomie, da una parte rischia di comprimere il potenziale di crescita del sistema economico nazionale, dall'altra permette tuttavia il rispetto dei parametri europei.

L'aumento delle entrate complessive registrato nell'anno oggetto di esame (+2,4 per cento rispetto al 2011), associato ad un ridotto aumento delle spese complessive (+0,6 per cento), nell'ambito delle quali la componente in conto capitale continua a decrescere, ha influenzato, inoltre, l'andamento decrescente dell'indebitamento netto, grandezza, quest'ultima, che rappresenta il parametro di riferimento ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi in ambito comunitario.

In generale, gli effetti migliorativi del disavanzo risultano imputabili all'aumento delle entrate complessive, oltreché alle misure di contenimento della spesa (anche se l'aumento degli oneri per interessi ha reso più problematico l'impegno a contenere la spesa corrente), nonché alla riduzione degli investimenti ed al permanere delle limitazioni per le spese di personale, di cui al d.l. n. 78/2010.

L'incremento delle entrate totali risulta influenzato positivamente dall'andamento delle imposte dirette e indirette, mentre si riducono le entrate in conto capitale. Tra le entrate correnti, le imposte indirette aumentano del 5,2 per cento a causa dell'aumento del gettito Iva, dell'introduzione del gettito dell'imposta municipale unica (Imu) e dall'aumento di talune accise; in incremento risultano anche le imposte dirette (+5,2 per cento) per effetto dell'aumento dell'Irpef, della relativa addizionale regionale e dell'imposta sostitutiva su ritenute, interessi e altri redditi di capitale, che riflette le modifiche al regime di tassazione delle rendite finanziarie.

Nell'ambito del contesto di finanza pubblica appena descritto, che risulta indebolito dal protrarsi della crisi economica, devono essere valutati i risultati della finanza locale, con particolare riferimento ai fenomeni che hanno caratterizzato l'andamento degli aggregati finanziari relativi a comuni e province.

Nel dettaglio, l'esercizio 2012 è stato caratterizzato da specifici interventi normativi che riguardano, in particolare, l'introduzione anticipata dell'imposta municipale unica (Imu), con conseguente riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio per la quota ad aliquota base; la prosecuzione dell'assegnazione dello stesso fondo sperimentale di riequilibrio in luogo dell'erogazione dei trasferimenti erariali ai comuni delle regioni a statuto ordinario (essendo iniziata dal 2011 l'applicazione del d.lgs. n. 23/2011), nonché la prosecuzione dell'applicazione delle

riduzioni ai trasferimenti previste dal d.l. n. 78/2010, unitamente alle nuove riduzioni introdotte dal d.l. n. 95/2012, che incidono sul livello delle risorse assegnate. Inoltre, sono state confermate, anche per il 2012, sia la facoltà di manovra della leva fiscale per le addizionali ed altre imposte locali, sia la modalità di calcolo dell'obiettivo del patto di stabilità interno secondo il criterio della competenza mista, insieme alle relative misure di flessibilità su base regionale e all'introduzione di nuovi criteri basati su parametri di virtuosità. Infine, sono state intensificate le misure per la riduzione della spesa per il personale e le limitazioni al turn over, nonché le misure rivolte a contenere il fenomeno delle partecipazioni societarie.

Le analisi effettuate dalla Sezione delle autonomie nell'ambito del citato referto, utilizzando, per il 2012, i flussi di cassa in entrata ed in uscita desunti dalla banca dati Siope, evidenziano una reazione diversificata da parte di comuni e province alla congiuntura economica negativa. Infatti, gli effetti della crisi e delle misure attuate per l'equilibrio della finanza pubblica vengono risentiti maggiormente dalle province, che registrano un ridimensionamento della componente di entrata rispetto al 2011, con la conseguente comparsa di difficoltà nel controllo del saldo corrente, in quanto le spese diminuiscono in misura minore rispetto alle relative entrate, comportando un generale ridimensionamento della finanza provinciale rispetto al precedente esercizio. Il comparto comunale registra, invece, un aumento delle entrate correnti, influenzato dall'aumento dei tributi propri, il cui andamento risente anche dell'anticipata introduzione dell'Imu e di interventi di inasprimento delle aliquote delle addizionali. Tale incremento consente di assorbire la riduzione dei trasferimenti statali.

Per quanto riguarda la componente di spesa, per le province si registra un calo dei pagamenti di parte corrente maggiormente significativo. In merito alla parte capitale, questa risulta caratterizzata da una diminuzione sia delle entrate che delle relative spese per entrambe le categorie di enti. In particolare, nel periodo tra il 2010 e il 2012, a fronte di una diminuzione della spesa complessiva nei due comparti considerati, rispettivamente pari a 0,74 per cento nei comuni e a 9,25 per cento nelle province in termini di pagamenti, il comparto degli investimenti registra una variazione negativa rispettivamente, dell'8,67 per cento e del 27,65 per cento.

La continua diminuzione della quota di bilancio destinata al conto capitale, in particolare per i comuni, che dovrebbero realizzare una quota significativa degli investimenti pubblici sul territorio, concorre a determinare effetti depressivi, come sottolinea più volte la Sezione delle autonomie, evidenziando inoltre come il

superamento del blocco della leva fiscale, che ha caratterizzato i precedenti esercizi, insieme al completamento della disciplina sul federalismo fiscale, in attuazione del d.lgs. n. 23/2011 ed al rilancio dell'imposta immobiliare, potranno restituire spazi di manovra agli enti, in uno scenario in cui la pressione fiscale complessiva ha raggiunto livelli che non dovrebbero consentire ulteriori incrementi.

Anche per il 2011, infatti, era stata registrata una importante flessione della spesa di parte capitale, a fronte di una lieve diminuzione di quella corrente, nonché di un deciso aumento del ricorso ad anticipazioni di tesoreria (+32,9 per cento rispetto al 2010 per il comparto comunale). Infatti, da una parte, in considerazione della rigidità della parte corrente del bilancio e, quindi, degli insufficienti spazi di riduzione utili a conseguire gli effetti finanziari attesi dalle manovre, gli obiettivi del patto sono stati raggiunti tramite l'opzione della riduzione del pagamento degli investimenti; dall'altra, l'aumento del ricorso ad anticipazioni di tesoreria sopperisce a carenze durature di liquidità, derivanti da un impiego delle stesse diverso rispetto alla loro naturale destinazione. Tale carenza di liquidità dipende anche dalla lentezza delle riscossioni di parte corrente, derivante dalla costruzione di equilibri basati su previsioni di entrate incerte nella loro realizzabilità.

La rigidità strutturale di bilancio evidenziata nel 2011, influenzata anche dalle manovre restrittive di finanza pubblica che hanno caratterizzato tale esercizio⁴, è stata in parte compensata nell'esercizio successivo, come già sottolineato, mediante l'introduzione dell'Imu, fenomeno, quest'ultimo, che ha influito positivamente sul riequilibrio della situazione finanziaria complessiva, attraverso l'allargamento della base imponibile, che ha incluso anche gli immobili adibiti ad abitazione principale, nonché mediante l'utilizzo della leva fiscale per manovrare le aliquote base.

Tale effetto positivo è venuto in parte meno nel corso del 2013, come peraltro descritto dalla Sezione delle autonomie nell'ambito dell'analisi dei flussi di cassa per il triennio 2011-2013, confluita nella relazione al Parlamento sugli andamenti della finanza territoriale per gli anni 2011-2013, di cui alla deliberazione n. 20/2014. In

⁴Il quadro risultante dall'insieme dei principali interventi normativi che hanno interessato nel 2011 gli enti locali, come descritto dalla Sezione delle autonomie, è il seguente: radicale modifica dei criteri per l'erogazione dei trasferimenti erariali ai comuni delle regioni a statuto ordinario, essendo iniziata dal 2011 l'applicazione del d.lgs. n. 23/2011; contestuale applicazione delle riduzioni ai trasferimenti previste dal d.l. n. 78/2010 che incidono sul livello delle risorse assegnate; cessazione dell'assegnazione dei trasferimenti compensativi a seguito dell'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili per l'abitazione principale, nei confronti dei comuni delle regioni a statuto ordinario che percepiscono il fondo sperimentale di riequilibrio; rimozione dei blocchi all'impiego della leva fiscale per le addizionali ed altre imposte locali a partire dal 2012; conferma del criterio del saldo di competenza mista per l'applicazione del patto di stabilità interno e delle misure di flessibilità su base regionale, prosecuzione e intensificazione delle misure per la riduzione della spesa per il personale e le limitazioni al *turnover*; misure rivolte a contenere il fenomeno delle partecipazioni societarie.

particolare, tale indagine conferma, anche per il 2013, l'andamento registrato negli anni precedenti, caratterizzato da un progressivo contenimento dei trasferimenti agli enti locali, in particolare ai comuni, a fronte della relativa crescita del livello di autonomia tributaria e finanziaria. Le entrate tributarie (esprese in termini di riscossioni) subiscono tuttavia un decremento rispetto al 2012, principalmente a causa della soppressione del gettito Imu prima casa, unitamente ad una ripresa dell'indebitamento e ad un sempre maggiore ricorso alle anticipazioni di tesoreria. In merito alla componente di spesa, si registra un'analogia tendenza rispetto al 2012, con un lieve incremento delle spese complessive dovuto ai pagamenti di parte corrente, in quanto le spese in conto capitale subiscono una ulteriore contrazione.

Per accogliere in questa relazione il punto di vista degli enti, è utile riportare i risultati della ricognizione effettuata dall'Ifel nell'ottobre 2014, dal titolo "Il quadro finanziario dei Comuni – Rapporto 2014".

Il rapporto IFEL analizza l'andamento delle principali grandezze contabili riferite ai comuni presenti sul territorio nazionale e costituisce una fonte di analisi per fini scientifici e di conoscenza generale delle dinamiche del settore. Tali grandezze sono espresse in termini di "competenza ibrida" (accertamenti e impegni di parte corrente e incassi e pagamenti di parte capitale), e sono tratte dall'esame dei certificati al conto del bilancio presentati al Ministero dell'Interno

Gli anni 2008-2012 rappresentano il periodo nel quale ha preso avvio una nuova stagione della finanza locale, caratterizzata da importanti aspettative, racchiuse nella l. n. 42/2009, ma ben presto contrassegnata da una significativa contrazione delle risorse disponibili e del grado di autonomia dei comuni.

Per la disamina delle dinamiche di bilancio nel periodo 2008-2012, è stato impiegato un campione statisticamente significativo di 6.711 comuni su 8.092, scelti sulla base della permanenza dei dati nel quinquennio considerato e non considera, nella ripartizione del Centro, l'amministrazione di Roma Capitale. Tuttavia, gli andamenti presi in considerazione del periodo 2008/2012 appaiono illuminanti per valutare il posizionamento e il confronto regionale degli enti toscani, in un contesto caratterizzato da differenze territoriali sostanziali.

L'analisi dei bilanci condotta nel citato rapporto Ifel è riferita al periodo 2008-2012 e rileva un miglioramento dei saldi in tutto il territorio nazionale, seppur con eccezioni a livello regionale. Tale miglioramento, che ha caratterizzato in particolare il 2012 rispetto agli esercizi precedenti, è riferibile a tutto il comparto comunale.

Nell'ambito di quest'ultimo si registra un saldo positivo sia a livello nazionale, sia nelle ripartizioni territoriali. A determinare l'avanzo ha concorso essenzialmente una dinamica di contrazione delle spese, che nel quinquennio considerato si sono ridotte del 7,1 per cento, a fronte di un andamento sostanzialmente invariato (-0,6 per cento) delle entrate totali. In particolare il rapporto evidenzia che, mentre entrate e spese in conto capitale hanno registrato entrambe una diminuzione rilevante, rispettivamente del 29,1 per cento e del 25 per cento, per la parte corrente, le entrate sono aumentate del 7,1 per cento a fronte di un livello costante delle spese correnti (-0,3 per cento).

Il rapporto sottolinea come il quadro complessivo che emerge da questa analisi sia caratterizzato, tranne alcune eccezioni, da un processo di risanamento degli equilibri di bilancio, con un miglioramento del saldo di oltre 3,3 miliardi nel periodo 2008-2012. Tale risultato è stato conseguito all'interno di un contesto macroeconomico e di un quadro di finanza pubblica non favorevoli.

Lo sforzo posto in essere dai comuni per risanare i propri bilanci ha visto però ridurre progressivamente negli anni l'impegno degli enti sul versante degli investimenti, settore, questo, che ha invece storicamente caratterizzato e qualificato i comuni quali principali attori all'interno della pubblica amministrazione e che, in particolare dal 2010, ha visto una progressiva diminuzione della spesa. Tale aspetto è stato evidenziato anche dalla Sezione delle autonomie nell'ambito dei referti precedentemente citati ed è stato oggetto di una analisi più approfondita nel par. 3 del presente capitolo.

5. – Il dettaglio della composizione della spesa degli enti locali toscani e problematiche in prospettiva

L'attività di controllo si traduce in un processo continuo di analisi degli elementi contabili, finanziari e amministrativi inerenti la stabilità di lungo periodo degli enti in esame, con la finalità specifica di indicare le condizioni affinché essi siano in grado, per il presente ed il futuro, di fornire i servizi ai cittadini e, nel contempo, di concorrere agli obiettivi della stabilità finanziaria. La Corte dei conti verifica, in sostanza, il sussistere delle condizioni di stabilità e regolarità finanziaria che consentono il perseguimento congiunto di tali obiettivi specifici per ciascun ente e per gli enti nel loro complesso.

A questo fine, il dato contabile del risultato di amministrazione e gli indicatori di criticità che su di esso gravano vanno contestualizzati, in termini conoscitivi,

nell'ambito della composizione della spesa e delle scelte effettuate da ciascun ente nel proprio contesto economico e sociale.

In questo senso, appaiono utili le ricerche effettuate dall'IRPET sul livello di efficienza delle amministrazioni locali toscane. Tali ricerche si collocano sullo sfondo di una legislazione regionale che da tempo è orientata a favorire le aggregazioni di comuni e la gestione in comune dei servizi.

È necessario tenere presente, in primo luogo, che, con i suoi 3.753.505 abitanti, la Toscana (i dati citati nelle ricerche sono tutti del 2011) è suddivisa in 287 comuni, che variano dimensionalmente da 336 abitanti di Vergemoli ai 375.446 abitanti di Firenze. La frammentazione amministrativa è frutto non solo del dato storico-identitario, ma anche della conformazione del territorio, con la presenza di ben il 40 per cento dei comuni, e cioè 113 enti, che risultano (secondo le caratteristiche previste dalle leggi 991 del 1952 e 657 del 1957) come completamente montani, mentre il 15 per cento del totale risulta parzialmente montano. Se la letteratura scientifica identifica in 10 mila abitanti la soglia di una dimensione minima efficiente, va tenuto presente che in Toscana ben il 70 per cento degli enti si colloca al di sotto di questa soglia e ciò rappresenta una seria ipoteca sulla capacità di spesa efficiente degli enti stessi, condizionando, come si vedrà, le loro scelte di impiego delle risorse.

Premesse queste caratteristiche strutturali, il rapporto Irpet pone l'evidenza sulla diversa composizione della spesa nei comuni delle diverse fasce demografiche. In particolare, si osserva come la quota di spesa corrente sul totale aumenta al crescere della dimensione dell'ente, mentre la spesa in conto capitale decresce in proporzione. Leggendo l'andamento della spesa in termini pro-capite, si possono rilevare differenze di comportamento tra i comuni delle diverse classi demografiche, con elevati livelli di spesa sia per i comuni più piccoli che per quelli più grandi.

Tale dato è da riferire alla presenza di diseconomie di scala dovute ad una maggiore incidenza dei costi fissi, per i primi, e ad una più ampia varietà di servizi offerti, per i secondi.

Se si considera la composizione della spesa corrente anche in termini di destinazione d'uso, il rapporto evidenzia che dei 3.321 milioni impegnati, un terzo, pari al 32 per cento, è stato destinato a spesa di personale (1.067 milioni), il 44 per cento a prestazioni di servizi (1.447 milioni), il 4 per cento ad acquisto di beni, l'11 per cento a trasferimenti e il 5 per cento a interessi passivi.

Gli elementi sopra riportati, rilevanti in generale per un'analisi qualitativa della spesa degli enti, risultano utili anche per la valutazione circa la rigidità strutturale del bilancio, che è stata affrontata, in base dei dati desunti dai questionari sui rendiconti 2012, nel paragrafo 3 del presente capitolo.

Il rapporto Irpet evidenzia, inoltre, che la regione Toscana, per ovviare alle inefficienze derivate proprio dalla piccola dimensione e dalla frammentazione territoriale, ha attuato diversi interventi legislativi, fin dalla l.r. n. 40/2001, che stabiliva incentivi per la gestione congiunta di servizi tra piccoli comuni, con lo scopo di accrescere la dimensione del bacino di utenza dei servizi forniti e, quindi, di ottimizzare l'uso delle risorse. Un ulteriore passo avanti è stato fatto con la l.r. n. 68/2011, poi modificata con la l.r. n. 59/2012, originata dai recenti interventi statali per la riduzione della spesa. La legge individua 37 ambiti territoriali di adeguata dimensione (prendendo in esame, per esempio, la mobilità e pendolarità quotidiana delle persone tra casa e lavoro) per l'esercizio congiunto di funzioni fondamentali e prevede, per 107 comuni (più di un terzo del totale), l'accorpamento di dette funzioni attraverso accordi o di unioni di comuni. L'esercizio congiunto, infatti, è reso obbligatorio per gli enti con meno di 5.000 abitanti e per i comuni che facevano parte di comunità montane con meno di 3.000 abitanti, mentre è facoltativa per gli altri enti.

CAPITOLO II

LE GRAVI IRREGOLARITÀ CONTABILI RISCONTRATE DALLA SEZIONE NEL PERIODO 2005-2012

CAPITOLO II

LE GRAVI IRREGOLARITÀ CONTABILI RISCOSTRATE DALLA SEZIONE NEL PERIODO 2005-2012

1. – L'evoluzione della normativa e della procedura del controllo-monitoraggio della Sezione

1.1. – L'evoluzione della normativa

Il quadro istituzionale nel cui ambito la Sezione di controllo esercita le proprie funzioni in materia di enti regionali e locali è quello del controllo successivo sulla gestione, disciplinato in primo luogo dalla l. n. 20/1994⁵, confermato ed integrato dall'art. 7 della l. n. 131/2003, in attuazione della riforma costituzionale del 2001, ed affiancato sia dal controllo-monitoraggio di cui ai commi 166 e seguenti dell'articolo unico della legge finanziaria per il 2006, sia dal d.lgs. n. 149/2011 in tema di dissesto finanziario e, da ultimo, dal d.l. n. 174/2012.

⁵L. n. 20/1994, art. 3, commi:

4. La Corte dei conti svolge, anche in corso di esercizio, il controllo successivo sulla gestione del bilancio e del patrimonio delle amministrazioni pubbliche, nonché sulle gestioni fuori bilancio e sui fondi di provenienza comunitaria, verificando la legittimità e la regolarità delle gestioni, nonché il funzionamento dei controlli interni a ciascuna amministrazione. Accerta, anche in base all'esito di altri controlli, la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge, valutando comparativamente costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione amministrativa. La Corte definisce annualmente i programmi e i criteri di riferimento del controllo sulla base delle priorità previamente deliberate dalle competenti Commissioni parlamentari a norma dei rispettivi regolamenti, anche tenendo conto, ai fini di referto per il coordinamento del sistema di finanza pubblica, delle relazioni redatte dagli organi, collegiali o monocratici, che esercitano funzioni di controllo o vigilanza su amministrazioni, enti pubblici, autorità amministrative indipendenti o società a prevalente capitale pubblico.

5. Nei confronti delle amministrazioni regionali, il controllo della gestione concerne il perseguimento degli obiettivi stabiliti dalle leggi di principio e di programma.

6. La Corte dei conti riferisce, almeno annualmente, al Parlamento ed ai consigli regionali sull'esito del controllo eseguito. Le relazioni della Corte sono altresì inviate alle amministrazioni interessate, alle quali la Corte formula, in qualsiasi altro momento, le proprie osservazioni. Le amministrazioni comunicano alla Corte ed agli organi elettivi, entro sei mesi dalla data di ricevimento della relazione, le misure consequenzialmente adottate.

7. Restano ferme, relativamente agli enti locali, le disposizioni di cui al decreto-legge 22 dicembre 1981, n. 786, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1982, n. 51, e successive modificazioni ed integrazioni, nonché, relativamente agli enti cui lo Stato contribuisce in via ordinaria, le disposizioni della legge 21 marzo 1958, n. 259. Le relazioni della Corte contengono anche valutazioni sul funzionamento dei controlli interni.

8. Nell'esercizio delle attribuzioni di cui al presente articolo, la Corte dei conti può richiedere alle amministrazioni pubbliche ed agli organi di controllo interno qualsiasi atto o notizia e può effettuare e disporre ispezioni e accertamenti diretti. Si applica il comma 4 dell'articolo 2 del decreto-legge 15 novembre 1993, n. 453. Può richiedere alle amministrazioni pubbliche non territoriali il riesame di atti ritenuti non conformi a legge. Le amministrazioni trasmettono gli atti adottati a seguito del riesame alla Corte dei conti, che, ove rilevi illegittimità, ne dà avviso all'organo generale di direzione. È fatta salva, in quanto compatibile con le disposizioni della presente legge, la disciplina in materia di controlli successivi previsti dal decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, e successive modificazioni, e dal decreto legislativo 12 febbraio 1993, n. 39, nonché dall'articolo 166 della legge 11 luglio 1980, n. 312.

9. Per l'esercizio delle attribuzioni di controllo, si applicano, in quanto compatibili con le disposizioni della presente legge, le norme procedurali di cui al testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni.

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

In tale contesto, le "sezioni regionali di controllo della Corte dei conti verificano, nel rispetto della natura collaborativa del controllo sulla gestione, il perseguimento degli obiettivi posti dalle leggi statali o regionali di principio e di programma, secondo la rispettiva competenza, nonché la sana gestione finanziaria degli enti locali ed il funzionamento dei controlli interni e riferiscono sugli esiti delle verifiche esclusivamente ai consigli degli enti controllati". Il comma 8 del medesimo articolo stabilisce anche la possibilità per le Regioni di "richiedere ulteriori forme di collaborazione alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa, nonché pareri in materia di contabilità pubblica. Analoghe richieste possono essere formulate, di norma tramite il Consiglio delle autonomie locali, se istituito, anche da Comuni, Province e Città metropolitane"⁶.

La norma attribuisce alle Sezioni regionali il controllo finanziario per assicurare il rispetto degli equilibri di bilancio, anche in relazione ai vincoli comunitari, nonché il controllo sulla gestione per il perseguimento di adeguati livelli di efficienza e di economicità, con obbligo di riferire gli esiti di tali indagini agli organi rappresentativi delle rispettive comunità locali, nell'ottica collaborativa della funzione della Corte, indirizzata a stimolare negli enti reazioni favorevoli ai fini di decisioni autocorrettive.

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

Nel corso del 2006, approda e si concretizza in via definitiva il "ponte di collegamento" fra i controlli interni assegnati agli organi di revisione e i controlli esterni delle sezioni regionali di controllo, mediante l'introduzione del c.d. controllo-monitoraggio di cui all'art. 1, commi 166 e ss., della l. n. 266/2005 (legge finanziaria per il 2006), che prevede la compilazione di due questionari annuali rispettivamente sul bilancio di previsione e sul rendiconto, con cui le sezioni sono messe in grado di verificare la sussistenza di pericoli alla tenuta degli equilibri e, se

⁶Al riguardo si ricorda che la Sezione regionale di controllo della Toscana ha stipulato una convenzione in data 16/06/2006 con il Consiglio delle autonomie per la Toscana e la Giunta regionale toscana in merito all'esercizio della funzione di controllo sulla gestione degli enti autonomi territoriali.

del caso, di adottare specifiche pronunce. La disciplina normativa dell'art. 1, commi 166 e ss., della l. n. 266/2005⁷, oltre a consolidare il raccordo tra organi di revisione e Corte dei conti, ha, infatti, introdotto nell'ordinamento un controllo obbligatorio, diffuso (poiché indirizzato a tutti i comuni e a tutte le province), sintetico (poiché riguardante una serie di informazioni e dati richiesti in misura necessariamente ridotta dato il numero elevato di enti da esaminare) e cartolare, che consente un continuo monitoraggio della situazione finanziaria degli enti locali mediante l'acquisizione uniforme su tutto il territorio nazionale di dati ed informazioni richieste con appositi questionari approvati periodicamente dalla Sezione delle autonomie.

La Sezione regionale di controllo per la Toscana, al fine di formalizzare e portare a conoscenza di tutti gli enti autonomi della Toscana le finalità, gli esiti e le modalità istituzionali e procedurali del controllo di natura collaborativa, effettuato sia attraverso i controlli sulla sana gestione che con il controllo-monitoraggio, ha adottato un "manuale" delle funzioni di controllo⁸, che intendeva rappresentare, per gli enti controllati, soprattutto uno strumento di garanzia e limite per la stessa finalizzazione del controllo collaborativo.

Nell'ambito del controllo collaborativo la Sezione regionale di controllo Toscana ha adottato tutta una serie di delibere cosiddette "linee guida" con il compito di

⁷Legge 266/2005, art. 1 commi:

166. Ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria trasmettono alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo.

167. La Corte dei conti definisce unitariamente criteri e linee guida cui debbono attenersi gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria nella predisposizione della relazione di cui al comma 166, che, in ogni caso, deve dare conto del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione, e di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione.

168. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, qualora accertino, anche sulla base delle relazioni di cui al comma 166, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto, adottano specifica pronuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno.

170. Le disposizioni dei commi 166 e 167 si applicano anche agli enti del Servizio sanitario nazionale. Nel caso di enti di cui al presente comma che non abbiano rispettato gli obblighi previsti ai sensi del comma 166, la Corte trasmette la propria segnalazione alla regione interessata per i conseguenti provvedimenti.

171. All'articolo 2 della legge 5 agosto 1978, n. 468, dopo il comma 3 è inserito il seguente:

«3-bis. Nella formulazione delle previsioni di spesa si tiene conto degli esiti del controllo eseguito dalla Corte dei conti ai sensi dell'articolo 3, commi 4 e seguenti, della legge 14 gennaio 1994, n. 20. Nelle note preliminari della spesa sono indicate le misure adottate a seguito delle valutazioni della Corte dei conti».

⁸Il Manuale delle funzioni della Sezione regionale di controllo per la Toscana è stato adottato con la delibera 183 bis dell'11 dicembre 2006 esso è nato quale estensione e aggiornamento del c.d. documento metodologico che la Sezione aveva approntato già nel 2004 quale frutto delle prime esperienze maturate in sede di controllo sugli enti locali (il documento era allegato all'atto di programmazione dei controlli relativo al 2005).

fornire approfondimenti e suggerimenti su tematiche di contabilità pubblica finalizzate ad una migliore e più corretta gestione della stessa da parte degli enti locali.

Al riguardo si ricordano le principali deliberazioni adottate, la cui sintesi è riportata in appendice al presente capitolo:

- deliberazione n. 301/2009, linee guida ai fini dell'adempimento di cui all'articolo 1, comma 173, della legge 22 dicembre 2005, n. 266: atti di spesa concernenti gli incarichi di collaborazione, di studio, di consulenza, spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e rappresentanza che devono essere trasmessi alla competente sezione della Corte dei conti ai fini dell'esercizio del controllo successivo sulla gestione;
- deliberazione n. 428/2009, ulteriori precisazioni in merito all'applicazione all'articolo 1, comma 173, della legge 22 dicembre 2005, n. 266: atti di spesa concernenti gli incarichi di collaborazione, di studio, di ricerca e consulenza;
- deliberazione n. 104/2010, linee guida comportamentali riguardanti le modalità di quantificazione dei proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada;
- deliberazione n. 15/2011, linee guida in materia di accertamento e riscossione delle entrate negli enti locali.

A sua volta, il d.lgs. 6 settembre 2011, n. 149, avente ad oggetto "premi e sanzioni", che all'art. 6, comma 2⁹, ha introdotto una rilevante novità in materia di coordinamento della finanza pubblica. Tale norma stabilisce che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, nell'esercizio delle funzioni di controllo ad esse attribuite dalla legge, possano far emergere situazioni di fatto suscettibili di condurre un ente locale allo stato di dissesto e indicare al medesimo l'adozione,

⁹Qualora dalle pronunce delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti emergano, anche a seguito delle verifiche svolte ai sensi dell'articolo 5 del presente decreto e dell'articolo 14, comma 1, lettera d), secondo periodo, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata e irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell'ente locale in grado di provocarne il dissesto finanziario e lo stesso ente non abbia adottato, entro il termine assegnato dalla Corte dei conti, le necessarie misure correttive previste dall'articolo 1, comma 168, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, la competente sezione regionale, accertato l'inadempimento, trasmette gli atti al Prefetto e alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica. Nei casi previsti dal periodo precedente, ove sia accertato, entro trenta giorni dalla predetta trasmissione, da parte della competente sezione regionale della Corte dei conti, il perdurare dell'inadempimento da parte dell'ente locale delle citate misure correttive e la sussistenza delle condizioni di cui all'articolo 244 del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000, il Prefetto assegna al Consiglio, con lettera notificata ai singoli consiglieri, un termine non superiore a venti giorni per la deliberazione del dissesto. Decorso infruttuosamente il termine di cui al precedente periodo, il Prefetto nomina un commissario per la deliberazione dello stato di dissesto e dà corso alla procedura per lo scioglimento del consiglio dell'ente ai sensi dell'articolo 141 del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000".

entro un congruo termine, delle misure correttive necessarie per il conseguimento dell'equilibrio finanziario.

Nel caso in cui queste misure vengano disattese, la norma prevede una procedura che conduce alla dichiarazione, da parte del Prefetto, dello stato di dissesto economico. La procedura inizia con la trasmissione degli atti al Prefetto e alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, dopo l'accertamento dell'inadempimento delle misure correttive richieste. Di seguito, trascorsi trenta giorni dalla predetta trasmissione e accertato, da parte della competente sezione regionale della Corte dei conti, il perdurare dell'inadempimento inerente la richiesta di misure correttive nonché la sussistenza delle condizioni di cui all'art. 244 Tuel per il dissesto finanziario, il Prefetto assegna al Consiglio, con lettera notificata ai singoli consiglieri, un termine non superiore a venti giorni per la deliberazione del dissesto. Decorso infruttuosamente il termine, il Prefetto nomina un commissario per la deliberazione dello stato di dissesto e dà corso alla procedura per lo scioglimento del Consiglio dell'ente ai sensi dell'art. 141 Tuel.

Le "pronunce" di cui tratta la norma sono adottate, ai sensi dell'art. 1, comma 168, della legge finanziaria per il 2006 (l. n. 266/2005), nelle ipotesi in cui le Sezioni regionali di controllo della Corte accertino comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato raggiungimento degli obiettivi posti con il patto di stabilità, sia in sede di verifica sulla sana gestione ai sensi dell'art. 7 l. n. 131/2003, sia in occasione del controllo-monitoraggio fondato sulle relazioni che gli organi di revisione degli enti locali inviano alla competente Sezione della Corte dei conti sul bilancio di previsione e sul rendiconto, ai sensi dell'art. 1, comma 166, l. n. 266/2005.

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

In particolare, con la delib. n. 210/2011, è stato adottato uno schema procedurale che ha permesso di utilizzare l'istruttoria formalmente predisposta per il controllo monitoraggio (art. 1, comma 166, l. 266/2005), anche ai fini della attuazione della norma di cui all'art. 6, comma 2, d. lgs n. 149/2011.

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

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

In particolare, l'art. 148-bis prevede che:

1. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

2. Ai fini della verifica prevista dal comma 1, le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti accertano altresì che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente.

3. Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a

garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti sono trasmessi alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento. Qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria".

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

Secondo la Sezione delle autonomie¹⁰ della Corte dei conti, i controlli sui bilanci e sui rendiconti degli enti locali previsti dall'[art. 1 commi 166 e 167](#) della legge finanziaria per il 2006 (come ridefiniti dall'[art. 148-bis, comma 3, Tuel](#), introdotto dall'[art. 3, comma 1. lett. e, d.l. n. 174/2012](#)), consentono una diffusione generalizzata delle verifiche sul ciclo di bilancio, senza discostarsi da un modello di controllo compatibile con l'autonomia degli enti, costituzionalmente tutelata.

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

La dinamica dei controlli sui rendiconti e sui bilanci preventivi si articola nella verifica di complessi adempimenti relativamente al ciclo di bilancio che si svolgono all'interno dei singoli enti, nel quadro di un ruolo della Corte che è di supporto al funzionamento del sistema dei vincoli posti dalle norme di coordinamento della finanza pubblica e compatibile con l'autonomia degli enti.

¹⁰Corte dei conti, delib. 12 luglio 2013, n. 18: Linee guida e relativi questionari cui devono attenersi, ai sensi dell'art. 1, comma 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006) gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul rendiconto dell'esercizio 2012 (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale 9 agosto 2013, n. 186, S.O.).

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

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

Lungi dal violare, dunque, la natura collaborativa del controllo, gli impegni europei di bilancio, consolidati nella novazione costituzionale e nella legislazione rinforzata che ne è conseguita, affidano un ruolo del tutto peculiare alle sezioni regionali della Corte dei conti proprio nell'espletamento del controllo di cui alla l. n. 266/2005. La previsione di poteri interdittivi sulla spesa, qualora essa sia attuata dagli enti in violazione delle regole dell'equilibrio di bilancio, non va dunque a travalicare l'autonomia degli enti stessi, ma resta un controllo di natura

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

In tale prospettiva, la Sezione Toscana intende sottolineare a tutti gli enti territoriali che in presenza di pronunce di accertamento di gravi irregolarità è loro precisa responsabilità predisporre misure correttive nel modo più accurato e in maniera tale da rispettare il dettato della legge. In concreto, è opportuno evitare risposte elusive o puramente formali alle pronunce deliberate, tanto più risposte affidate agli organi tecnico-burocratici dell'ente.

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

L'art. 3, comma 1, d.l. n. 174 citato, introducendo l'art. 243 quater¹¹ Tuel, attribuisce alle sezioni regionali di controllo anche un ulteriore compito inerente la valutazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale che l'ente locale può adottare nelle situazioni di precarietà che lo richiedano. Le sezioni regionali di controllo sono, infatti, destinatarie dei piani di riequilibrio e devono pronunciarsi entro 30 giorni dalla loro ricezione, deliberandone l'approvazione o il diniego; esse sono inoltre destinatarie delle relazioni dell'organo di revisione sullo stato di attuazione del piano.

¹¹Art. 243-quater:

1. Entro 10 giorni dalla data della delibera di cui all'articolo 243-bis, comma 5, il piano di riequilibrio finanziario pluriennale è trasmesso alla competente Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti, nonché alla Commissione di cui all'articolo 155, che assume la denominazione di Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali. Entro il termine di 30 giorni dalla data di presentazione del piano, un'apposita sottocommissione della predetta Commissione, composta esclusivamente da rappresentanti scelti, in egual numero, dai Ministri dell'interno e dell'economia e delle finanze tra i dipendenti dei rispettivi Ministeri, svolge la necessaria istruttoria anche sulla base delle Linee guida deliberate dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti e delle indicazioni fornite dalla competente Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti. All'esito dell'istruttoria, la sottocommissione redige una relazione finale, con gli eventuali allegati, che è trasmessa alla Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti dal competente Capo Dipartimento del Ministero dell'interno e dal Ragioniere generale dello Stato, di concerto fra loro.

2. In fase istruttoria, la sottocommissione di cui al comma 1 può formulare rilievi o richieste istruttorie, cui l'ente è tenuto a fornire risposta entro trenta giorni. Ai fini dell'espletamento delle funzioni assegnate, la Commissione di cui al comma 1 si avvale, senza diritto a compensi aggiuntivi, gettoni di presenza o rimborsi di spese, di cinque segretari comunali e provinciali in disponibilità, nonché di cinque unità di personale, particolarmente esperte in tematiche finanziarie degli enti locali, in posizione di comando o distacco e senza oneri aggiuntivi a carico del bilancio dello Stato.

3. La sezione regionale di controllo della Corte dei Conti, entro il termine di 30 giorni dalla data di ricezione della documentazione di cui al comma 1, delibera sull'approvazione o sul diniego del piano, valutandone la congruenza ai fini del riequilibrio. In caso di approvazione del piano, la Corte dei conti vigila sull'esecuzione dello stesso, adottando in sede di controllo, effettuato ai sensi dell'articolo 1, comma 168, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, apposita pronuncia.

4. La delibera di accoglimento o di diniego di approvazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale è comunicata al Ministero dell'interno.

5. La delibera di approvazione o di diniego del piano può essere impugnata entro 30 giorni, nelle forme del giudizio ad istanza di parte, innanzi alle Sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione che si pronunciano, nell'esercizio della propria giurisdizione esclusiva in tema di contabilità pubblica, ai sensi dell'articolo 103, secondo comma, della Costituzione, entro 30 giorni dal deposito del ricorso. Le medesime Sezioni riunite si pronunciano in unico grado, nell'esercizio della medesima giurisdizione esclusiva, sui ricorsi avverso i provvedimenti di ammissione al Fondo di rotazione di cui all'articolo 243-quater.

6. Ai fini del controllo dell'attuazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale approvato, l'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente trasmette al Ministero dell'interno, al Ministero dell'economia e delle finanze e alla competente Sezione regionale della Corte dei Conti, entro quindici giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre, una relazione sullo stato di attuazione del piano e sul raggiungimento degli obiettivi intermedi fissati dal piano stesso, nonché, entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'ultimo di durata del piano, una relazione finale sulla completa attuazione dello stesso e sugli obiettivi di riequilibrio raggiunti.

7. La mancata presentazione del piano entro il termine di cui all'articolo 243-bis, comma 5, il diniego dell'approvazione del piano, l'accertamento da parte della competente Sezione regionale della Corte dei conti di grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano, ovvero il mancato raggiungimento del riequilibrio finanziario dell'ente al termine del periodo di durata del piano stesso, comportano l'applicazione dell'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo n. 149 del 2011, con l'assegnazione al Consiglio dell'ente, da parte del Prefetto, del termine non superiore a venti giorni per la deliberazione del dissesto".

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

Infine, nel citato art. 243-quater è previsto un collegamento procedurale con i compiti assegnati alle sezioni regionali di controllo in materia di dissesto finanziario dal d.lgs. n. 149/2011: in caso di mancata presentazione del piano entro i termini, o di grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano, ovvero di mancato raggiungimento del riequilibrio finanziario dell'ente al termine del periodo di durata del piano, è prevista l'applicazione dell'art. 6, comma 2, d.lgs. n. 149/2011 citato, con l'assegnazione al consiglio dell'ente, da parte del Prefetto, di un termine, non superiore a venti giorni, per la deliberazione del dissesto.

Come si vedrà più avanti, questo nuovo compito attribuito alle sezioni regionali di controllo ha richiesto alla Sezione un adeguamento del modello del controllo-monitoraggio fino a quel momento adottato.

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

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

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

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

Quanto alla "gravità" delle irregolarità da segnalare, la Sezione, seguendo gli orientamenti assunti dalla Sezione autonomie, per cui "la gravità della irregolarità contabile [...] non è tanto da valutare alla stregua delle modalità e/o del grado di scostamento dalla norma, quanto, soprattutto, [...] del rischio di ripercussioni sugli equilibri di bilancio", ha nel tempo implementato il proprio modello di controllo, evidenziando a tutti gli enti i fenomeni pregiudizievoli degli equilibri di bilancio, affinché ciascun ente potesse adottare i provvedimenti correttivi più adeguati.

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

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

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

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

A tal fine la Sezione, nell'ambito del controllo-monitoraggio, dopo aver individuato gli aspetti maggiormente rilevanti per la valutazioni di potenziali situazioni deficitarie, ha definito uno specifico profilo di controllo che, sempre

partendo dalle valutazioni effettuate sull'esercizio in esame, associava ai rilievi relativi al documento contabile annuale la valutazione dei medesimi fenomeni in un arco temporale di tre anni.

L'esito di tale valutazione, a seconda della gravità emersa, dava l'avvio ad un approfondimento istruttorio volto a valutare la situazione complessiva dell'ente in un'ottica di emersione di condizioni di deficitarietà tali da condurre ad una situazione di dissesto da segnalare, poi, agli organi competenti secondo la procedura prevista dall'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011 e delineata, da un punto di vista operativo, nelle linee guida di cui alle deliberazioni della Sezione nn. 201 e 204 del 2011.

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

Il decreto ha, infatti, introdotto due importanti innovazioni:

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

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

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

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

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

1.3. - Gli aspetti procedurali

Dal punto di vista procedurale l'attività di controllo-monitoraggio prende inizio con la deliberazione della Sezione delle autonomie che approva le linee guida per la compilazione dei questionari da parte degli organi di revisione degli enti locali. I questionari sono successivamente informatizzati nell'applicativo della Corte dei conti denominato SIQUEL e, tramite questo, compilati e trasmessi alle sezioni regionali di controllo. Tale applicativo, oltre all'invio telematico del questionario, consente alcuni primi controlli di congruenza e regolarità delle informazioni inserite, alcuni dei quali sono previsti in fase di compilazione e, pertanto, visibili all'organo di revisione, mentre altri sono eseguiti dopo il ricevimento del questionario e, quindi, visibili alla Sezione.

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

Dal punto di vista operativo, i dati del questionario vengono estratti dall'applicativo e analizzati tramite uno specifico supporto informatizzato predisposto dalla Sezione regionale, che consente di effettuare ulteriori specifici controlli e le analisi necessarie alla rilevazione delle "gravi irregolarità" preventivamente definite dalla Sezione. Tale supporto informatizzato consente, da un lato, di agevolare il procedimento istruttorio e, dall'altro, di alimentare una apposita banca dati interna degli enti territoriali, la quale, implementando la

conoscenza della situazione di ogni ente nel corso dei diversi esercizi, diviene utile anche per altre forme di controllo svolte dalla Sezione.

Tale procedura informatizzata ha, come obiettivo principale, quello di consentire una uniforme trattazione di situazioni che, essendo rappresentate alla Sezione attraverso informazioni sintetiche (quelle contenute nel questionario), devono comportare una valutazione omogenea dei fenomeni. La valutazione della Sezione è quindi da ritenersi di natura sintomatica delle principali situazioni pregiudizievoli degli equilibri di bilancio, e prescinde, comunque, dalla complessità dei fenomeni sottostanti e dalla specificità dei singoli enti.

Per questo motivo, nel controllo-monitoraggio sono demandate all'ente sia la valutazione del fenomeno rilevato, in relazione alle cause che l'hanno generato e ai concreti effetti sui bilanci successivi, sia l'adozione delle misure opportune per ripristinare gli equilibri di bilancio e la corretta gestione finanziaria.

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

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

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

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

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

L'esito conclusivo del controllo viene comunicato all'ente attraverso l'applicativo SIQUEL e, nel caso di pronuncia specifica, anche attraverso apposita comunicazione del suo deposito.

L'ente, entro 60 giorni dal deposito, è tenuto ad adottare le misure correttive e a darne comunicazione alla Sezione.

Entro 30 giorni dal ricevimento di tale comunicazione, la Sezione, a seguito dell'adunanza pubblica in cui i rappresentanti dell'ente possono ulteriormente esporre e puntualizzare le proprie ragioni, si esprime con apposita deliberazione circa l'idoneità, la non idoneità e la presa d'atto delle misure correttive adottate.

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

Le deliberazioni sull'esito conclusivo del controllo vengono comunicate agli enti attraverso l'applicativo SIQUEL.

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

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

2. - L'evoluzione degli esiti del controllo-monitoraggio nel periodo 2005-2012: considerazioni sui rischi

La procedura relativa al controllo-monitoraggio impostata dalla Sezione nel corso degli anni, come sopra descritta, ha permesso di identificare, da un lato, i profili di grave irregolarità più ricorrenti nella realtà degli enti locali e conseguentemente i potenziali rischi per la tenuta degli equilibri di bilancio degli stessi; dall'altro, di individuare gli enti che, rispetto a tali parametri di rischio, risultano maggiormente problematici.

Il presente paragrafo riporta i risultati complessivi della procedura del controllo monitoraggio attuato dalla Sezione sugli esercizi finanziari dal 2005 al 2012, con riferimento sia al numero di enti oggetto di pronuncia specifica, sia alla quantità di profili di grave irregolarità rilevati, nonché alla frequenza degli stessi.

Complessivamente, nell'analisi dei questionari relativi ai rendiconti del periodo 2005-2012, gli enti locali toscani destinatari di pronunce specifiche sono stati 561. Il periodo considerato si caratterizza per un trend crescente a partire dal controllo-monitoraggio sul rendiconto 2009, anno in cui gli enti destinatari di pronunce specifiche sono risultati pari a 89, rispetto ai 28 dell'anno precedente. Ha inciso su tale aumento, presumibilmente, la maggior attenzione dedicata al fenomeno dell'indebitamento anche attraverso la verifica del rispetto del parametro di deficitarietà relativo a tale aggregato.

Rispetto al primo anno di monitoraggio, dunque, si è riscontrato un aumento dei pronunciamenti della Sezione, dovuto anche all'ampliamento delle informazioni contenute nei questionari e quindi dei controlli svolti. Il numero più rilevante di pronunce si è avuto con l'esame del rendiconto 2010, anno in cui nella valutazione del questionario, oltre ad essere stato introdotto per la prima volta il profilo relativo all'individuazione dei potenziali sintomi di pre-dissesto e di dissesto ai sensi del d.lgs. n. 149/2011, è stato valutato in modo più stringente il profilo riferito all'equilibrio strutturale di parte corrente.

Viceversa, gli esiti del controllo degli ultimi due esercizi finanziari esaminati riflettono le modifiche apportate al controllo monitoraggio, in conseguenza delle novità normative introdotte dal d.l. n. 174/2012, che, come già detto, hanno comportato una focalizzazione del controllo sui fenomeni considerati maggiormente critici anche in termini di tenuta strutturale. Tale modifica, che può aver portato ad una riduzione delle gravi irregolarità rilevate, è stata bilanciata, nel 2012, dalle novità introdotte dal d.l. n. 95/2012, con particolare riferimento all'obbligo di costituzione del fondo svalutazione crediti.

Analizzando gli enti destinatari di pronuncia in base alla fascia demografica di appartenenza, si evidenzia che il maggior numero di pronunce specifiche riguarda gli enti con popolazione inferiore a 5.000 abitanti. Tale fenomeno può trovare una giustificazione nella tipologia di pronunce specifiche adottate dalla Sezione, le quali, essendo incentrate sull'evidenziazione di fenomeni che incidono sulla tenuta degli equilibri di bilancio, presumibilmente si manifestano con più frequenza in enti che,

anche per ragioni dimensionali, risultano effettivamente più esposti a sofferenze finanziarie.

Di seguito si riporta la sintesi, per tipologia di ente e classe demografica, delle pronunce specifiche approvate dalla Sezione con riferimento al controllo svolto sui questionari relativi ai rendiconti di gestione del periodo 2005-2012.

Tab. 25

Pronunce specifiche adottate dalla Sezione nel periodo 2005-2012. Suddivisione per tipologia di ente locale										
Tipologia EE.LL.	n. enti locali toscani	Rendiconti della gestione								totale n. enti pronunciati
		2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
Amministrazioni provinciali	10	2	0	1	0	1	2	0	2	8
Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti	12	2	3	3	2	6	6	8	9	39
Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti	140	16	21	18	9	40	51	35	37	227
Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti	135	10	15	20	17	42	73	55	55	287
Totale	297	30	39	42	28	89	132	98	103	561

Fonte: Corte dei conti.

La tabella sotto riportata espone l'incidenza percentuale del numero degli enti pronunciati, con riferimento ai diversi rendiconti di gestione oggetto di controllo, rispetto al totale degli enti locali. Anche in questo caso si registra un forte aumento dell'incidenza a partire dal 2009, per le ragioni sopra descritte, confermato anche negli esercizi successivi.

Tab. 26

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

Fonte: Corte dei conti.

Altro aspetto di rilievo è costituito dalla frequenza con cui gli enti sono stati oggetto di pronuncia specifica nel periodo interessato.

La tabella che segue, infatti, descrive il numero degli enti, distinti per tipologia e fascia demografica, che sono stati destinatari di deliberazioni in relazione ai rendiconti degli esercizi finanziari 2005-2012. Ad esempio, 2 comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti sono stati destinatari del maggior numero di deliberazioni (n. 8).

Tab. 27

Frequenza per ente delle deliberazioni di pronuncia specifica. Anni 2005-2012					
	Amministrazioni provinciali	Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti	Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti	Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti	Totale numero enti destinatari di delibera di pronuncia specifica
8 delibere	0	0	0	2	2
7 delibere	0	1	1	1	3
6 delibere	0	1	1	6	8
5 delibere	0	1	11	5	17
4 delibere	0	2	13	15	30
3 delibere	0	4	12	24	40
2 delibere	1	0	17	22	40
1 delibera	6	1	37	27	71
Totale enti destinatari di pronuncia specifica	7	10	92	102	211

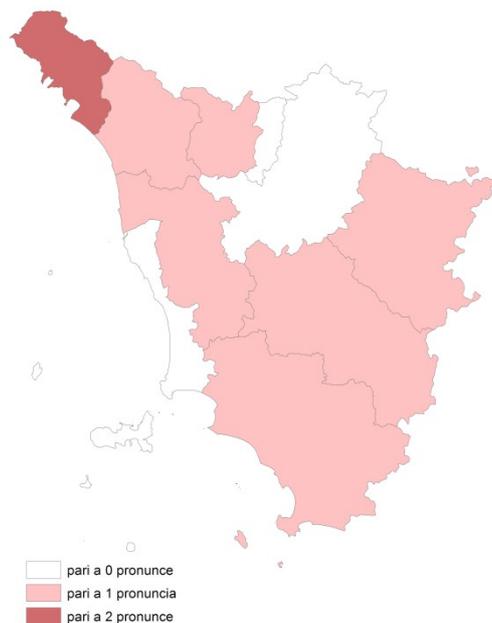
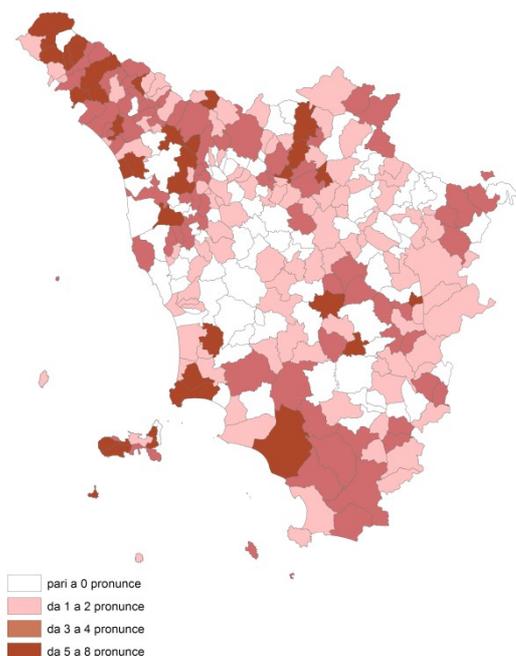
Fonte: Corte dei conti.

Dagli elementi sopra sintetizzati si deduce una sorta di recidività più alta nella fascia demografica dei comuni inferiori a 5.000 abitanti: rispetto ai 102 enti destinatari nel tempo di pronuncia specifica, 75 enti sono stati oggetto di più deliberazioni nel periodo considerato. La reiterazione delle pronunce specifiche rimane, tuttavia, elevata anche per i comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti: su un totale di 92 enti pronunciati, 55 enti sono stati oggetto di più deliberazioni. I comuni capoluogo, in 9 casi, sono stati destinatari di più delibere di pronuncia specifica nell'arco di tempo considerato, mentre per le amministrazioni provinciali solo un ente è stato destinatario di più pronunce.

Si vedano quindi le successive analisi e dettagli degli enti recidivi, unitamente alla mappatura dei comuni e delle province destinatari del maggior numero di deliberazioni di pronuncia specifica nel periodo 2005-2012.

Frequenza delle pronunce specifiche:
i comuni toscani critici

Frequenza delle pronunce specifiche:
le province toscane critiche



La tabella che segue riporta il dettaglio degli enti destinatari del maggior numero di pronunciamenti.

Tab. 28

Principali enti recidivi destinatari di delibera di pronuncia specifica. Anni 2005-2012				
	Amministrazioni provinciali	Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti	Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti	Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti
8 delibere	-	-	-	Marciana, Porto Azzurro
7 delibere	-	Siena	Fivizzano	Villafranca in Lunigiana
6 delibere	-	Viareggio	Campi Bisenzio	Bagnone, Buonconvento, Monteverdi Marittimo, Mulazzo, Rio nell'Elba, Villa Basilica

5 delibere	-	Grosseto	Campiglia Marittima, Massarosa, Seravezza, Barberino di Mugello, Borgo a Mozzano, Calenzano, Capannori, Cascina, Fiesole, Piombino, Pontremoli	Campo nell'Elba, Cutigliano, Fosdinovo, Marciano della Chiana, S. Romano in Garfagnana
-------------------	---	----------	--	--

Fonte: Corte dei conti.

Interessante è anche conoscere la tipologia di pronuncia che è stata accertata, nei singoli esercizi, con una maggiore frequenza. Nel periodo considerato il profilo per il quale è stata rilevata la maggior parte delle gravi irregolarità è il "risultato di amministrazione", fatta eccezione, per il rendiconto 2006, del profilo "patto di stabilità" (con riferimento al mancato rispetto dell'obiettivo programmatico) e, per il rendiconto 2009, del profilo "capacità di indebitamento" (con riferimento al superamento del parametro di deficitarietà n. 7).

Tab. 29

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

Fonte: Corte dei conti.

Dalla tabella sopra riportata si può dedurre che i fenomeni maggiormente ricorrenti riguardano la gestione residui (con riferimento all'importanza che questo comparto assume rispetto al mantenimento degli equilibri di bilancio) e le difficoltà nella tenuta degli equilibri di parte corrente.

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

Nell'ambito delle pronunce emerse su questo profilo, con riferimento agli esercizi finanziari 2005-2012, occorre precisare che sotto l'aspetto quantitativo il numero complessivo delle pronunce è stato influenzato, come già detto, dallo sviluppo del controllo, anche conseguente all'evoluzione normativa, nonché dall'aumento della tipologia dei fenomeni monitorati.

Nella seguente tabella vengono riportati, in modo aggregato, i rilievi di grave irregolarità, distinguendo le pronunce specifiche tra quelle "originarie", ovvero riferite ad aspetti ritenuti gravi dalla Sezione fin dal primo anno di introduzione del controllo-monitoraggio, e quelle di "intervenute successivamente" riferite a aspetti la cui gravità è stata valutata, nel corso degli anni, a seguito delle implementazioni del sistema di controllo elaborato dalla Sezione, dell'evoluzione normativa e della diversa formulazione delle relazioni dell'organo di revisione.

Complessivamente, quindi, la Sezione ha approvato, con riferimento al risultato di amministrazione, 647 pronunce, di cui 224 riferite a gravi irregolarità valutate sin dalle primi anni del monitoraggio e 423 riferite a esiti valutati con il successivo ampliamento del controllo.

Tab. 30

Risultato di amministrazione. Comparazione esiti rilevati nel periodo									
Numero pronunce	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	totale
Pronunce originarie	17	16	21	25	32	32	45	36	224
Pronunce di intervenute successivamente	0	1	13	1	3	164	93	148	423
Pronunce totali	17	17	34	26	35	196	138	184	647

Fonte: Corte dei conti.

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

Tab. 31

Risultato di amministrazione. Analisi per singola grave irregolarità nel periodo 2005-2012										
Tipologia delle gravi irregolarità	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Totale n. pronunce	Incidenza %
Disavanzo di amministrazione	1	5	3	10	17	10	12	9	67	29,91
Risultato negativo competenza del bilancio corrente	12	2	5	11	9	1	7	4	51	22,77
Disavanzo di amministrazione	2	3	4	2	1	15	21	18	66	29,46

sostanziale										
Inattendibilità del risultato di amministrazione	2	6	9	2	5	6	5	5	40	17,86
Totale pronunce originarie	17	16	21	25	32	32	45	36	224	100
Non corretta/mancata contabilizzazione delle movimentazioni relative all'anticipazione di tesoreria	0	0	0	0	0	0	4	14	18	4,26
Non corretta contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi a entrate a specifica destinazione	0	0	0	0	0	0	0	12	12	2,84
Mancata conciliazione del conto del tesoriere con le scritture contabili dell'ente	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0,24
Debiti fuori bilancio e potenziali passività	0	1	1	0	1	5	5	4	17	4,02
Violazione vincoli proventi CDS	0	0	9	0	0	4	0	4	17	4,02
Mancato finanziamento disavanzo amministrazione	0	0	3	1	2	5	8	6	25	5,91
Vetustà dei residui	0	0	0	0	0	57	52	31	140	33,10
Mancato accantonamento del fondo svalutazione crediti di cui all'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012 / mancata adozione di iniziative per il mantenimento nel bilancio regionale o statale dei residui passivi perenti	0	0	0	0	0	0	0	50	50	11,82
Difficoltà nei flussi di cassa	0	0	0	0	0	18	24	26	68	16,08
Risultato della gestione corrente negativo e/o del risultato di competenza negativo, pur in presenza di avanzo di amministrazione	0	0	0	0	0	75	0	0	75	17,73
Totale pronunce di intervenute successivamente	0	1	13	1	3	164	93	148	423	100

Fonte: Corte dei conti.

Dall'evoluzione storica delle gravi irregolarità rilevate si evince che l'aumento è dipeso, in parte, da un aumento degli aspetti esaminati. Infatti, rispetto ai primi anni del monitoraggio, c'è stato un accrescimento delle informazioni contenute nel questionario, che nel tempo è stato arricchito sia rispetto ai temi trattati che al

dettaglio delle informazioni richieste. Va tuttavia evidenziato che la Sezione, a sua volta, ha evoluto il modello del controllo sia rispetto all'esperienza maturata che ad una sorta di affinamento nelle modalità operative e di valutazione dei fenomeni.

Tutto ciò potrebbe essersi tradotto in un aumento delle gravi irregolarità rilevate, ma non può essere di per sé considerato come indicativo del miglioramento o del peggioramento delle condizioni finanziarie degli enti.

Per giungere a valutazioni oggettive sulla tendenza in atto e sull'efficacia delle pronunce emesse dalla Sezione occorre esaminare gli specifici fenomeni rilevati rispetto al loro andamento nel tempo.

Con riferimento al *disavanzo di amministrazione* si evidenzia un lieve miglioramento a partire dal 2010, anno in cui si registra una diminuzione degli enti in disavanzo, che passano a 10 rispetto ai 17 del 2009. Un miglioramento analogo si può rilevare anche nelle pronunce legate al disavanzo di parte corrente. Se, tuttavia, la stessa analisi viene condotta sul disavanzo di amministrazione sostanziale, si evidenzia un netto peggioramento nell'esercizio 2010: le pronunce, infatti, passano a 15 rispetto a 1 del 2009. L'individuazione di un numero maggiore di gravi irregolarità legate al disavanzo sostanziale può essere ricondotta sia all'affinamento del controllo, sia alla generale situazione della finanza locale che ha visto, negli ultimi anni, un peggioramento del contesto finanziario ed economico nel quale le amministrazioni hanno dovuto operare. La drastica riduzione dei trasferimenti, anche se compensata con maggiori entrate proprie, ha determinato senza dubbio sofferenze nella gestione di cassa e ha spinto molti enti all'utilizzo improprio di fondi vincolati o a specifica destinazione.

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

L'analisi di questo dato consente di affermare che gli enti hanno effettivamente tradotto i rilievi mossi dalla Sezione in concrete azioni autocorrettive. Sul fenomeno dei residui la Sezione ha attivato anche specifiche verifiche che, alla luce dei risultati complessivamente emersi, hanno evidentemente indotto gli enti ad

avviare un percorso virtuoso (attraverso i necessari riaccertamenti e cancellazioni) che non ha ovviamente eliminato il problema ma ne ha ridotto significativamente l'estensione. Ciò costituisce una buona premessa per l'imminente operazione di riaccertamento straordinario obbligatorio.

Per altri fenomeni attinenti più strettamente alle metodologie di contabilizzazione dei fatti gestionali, l'effetto positivo del controllo della Sezione emerge con chiarezza. La Sezione, per esempio, ha rilevato la non corretta contabilizzazione delle *anticipazioni di tesoreria* e delle movimentazioni di fondi nei *servizi per conto di terzi*. Rispetto a tali fenomeni gli enti hanno dimostrato di essersi attivati per la corretta tenuta delle scritture contabili coinvolgendo in tale percorso, nel caso delle anticipazioni di tesoreria, anche i soggetti esterni affidatari del servizio.

2.1. - Il controllo-monitoraggio sul bilancio di previsione: breve sintesi

La Sezione ha attivato il controllo monitoraggio sui bilancio di previsione a decorrere dall'esercizio finanziario 2006. L'esame dei documenti relativi a tale fase del bilancio è stato svolto, come per il rendiconto di gestione, sulla base di relazioni trasmesse dall'organo di revisione a seguito della predisposizione delle linee guida (e dei relativi questionari) approvate annualmente dalla Sezione delle autonomie.

L'analisi di questi documenti è stata caratterizzata, fin dal principio, dalla concomitanza del controllo con la gestione in corso. Una volta approvato il bilancio di previsione, in via ordinaria e comunque entro il primo semestre dell'anno, l'organo di revisione inviava, generalmente entro il mese di settembre, il questionario che la Sezione esaminava poi in tempi utili per consentire all'ente le eventuali variazioni ai documenti di programmazione.

La concomitanza fra il controllo eseguito dalla Sezione e la fase di programmazione ancora aperta (fino al 30 novembre) conferiva al controllo-monitoraggio una effettività che risultava di ausilio agli enti nell'adozione di misure di autocorrezione.

Il controllo, così strutturato, permetteva inoltre alla Sezione di valutare, in sede di rendiconto, eventuali gravi irregolarità già emerse e segnalate in fase di previsione, evidenziando l'eventuale inerzia dell'ente rispetto all'adozione delle misure correttive richieste o la loro inefficacia.

In molti casi, comunque, la Sezione rilevava l'attivazione di interventi autocorrettivi, che evitavano la conferma della grave irregolarità in fase di rendiconto.

Di seguito si riportano i dati sintetici riferiti alle pronunce specifiche deliberate dalla Sezione con riferimento al controllo effettuato sui bilanci di previsione degli esercizi 2006-2012.

Tab. 32

Bilanci di previsione - Numero di enti destinatari di pronunce specifiche								
Tipologia enti	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Totale
Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti	1	10	11	7	9	36	84	158
Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti	27	15	5	12	2	17	79	157
Comuni capoluogo e con popolazione superiore a 60.000 abitanti	5	1	0	2	0	4	7	19
Amministrazioni provinciali	4	0	0	0	0	1	6	11
Totale	37	26	16	21	11	58	176	345

Fonte: Corte dei conti.

La tabella evidenzia un andamento crescente delle pronunce specifiche per tutte le categorie di enti che, tuttavia, deve essere valutato, come già chiarito per il rendiconto di gestione, anche alla luce dello sviluppo del controllo, dell'evoluzione normativa, nonché del maggior numero dei fenomeni monitorati.

Come già accennato in premessa, per l'esercizio finanziario 2013 e 2014 non è stato effettuato il controllo-monitoraggio sui bilanci di previsione.

La Sezione prevede di riattivare questo tipo di controllo nell'esercizio in cui la Sezione delle autonomie provvederà all'approvazione delle apposite linee guida¹² e

¹² Come accennato in premessa "Per l'esercizio 2013, caratterizzato da un anomalo differimento al 30 novembre del termine per l'approvazione del bilancio di previsione e da gravi incertezze sull'ammontare delle risorse disponibili per gli enti locali, la delibera n. 23/SEZAUT/2013/INPR ha stabilito di "soprascedere" all'adozione dei questionari annessi alle Linee Guida EE. LL. al bilancio di previsione 2013 e di fare rinvio, per la raccolta dei dati previsionali, alla sede delle Linee guida relative al rendiconto 2013, fornendo, al contempo, utili indirizzi per la sana gestione delle risorse, nel caso del protrarsi dell'esercizio provvisorio. Indirizzi volti, pur in assenza dello strumento autorizzatorio della gestione finanziaria, ad assicurare una gestione improntata a criteri prudenziali, atti a salvaguardare la permanenza, in corso d'esercizio, degli equilibri di bilancio e delle condizioni per il rispetto del patto di stabilità, nonché dei vincoli alla spesa corrente" (delib. n. 11/2014).

nel caso in cui le tempistiche per l'acquisizione dei dati previsionali siano tali da consentire la conclusione del controllo secondo il modello sopra descritto.

La Sezione rinvia, quindi, l'eventuale approfondimento degli esiti e delle finalità del controllo sulla fase previsionale ai prossimi referti sulla finanza locale.

3. - Gli altri controlli della Sezione riferiti agli enti locali

Il controllo-monitoraggio effettuato dalla Sezione ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167 della l. n. 266/2005, come già più volte ribadito, è affiancato da altre tipologie di controllo sugli enti locali, che si inquadrano nell'ambito della natura collaborativa del controllo sulla gestione degli enti locali affidato alla Corte dei conti e che sono disciplinate, in particolare, dalla l. n. 131/2003, recante "Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3".

In particolare, l'art. 7, comma 7, prevede la verifica, da parte delle sezioni regionali di controllo, della sana gestione finanziaria degli enti locali, nonché del funzionamento dei controlli interni; i destinatari di tali verifiche sono rappresentati esclusivamente dai consigli degli enti controllati.

La connotazione di "controllo collaborativo" indica che il controllo mira a stimolare, negli enti locali, processi di autocorrezione in caso di rilevazione di criticità o irregolarità, da esercitarsi nell'ambito dell'autonomia degli stessi. Questa tipologia di analisi si inserisce nel quadro più ampio della legge delega per il federalismo fiscale, la cui disciplina prevede significative modifiche al sistema di finanziamento delle autonomie territoriali, nel senso del definitivo abbandono della finanza derivata e del graduale passaggio dal criterio della spesa storica ad una effettiva valutazione dei fabbisogni standard strettamente legata all'esercizio delle funzioni fondamentali.

L'attività di verifica prevista dalla citata l. n. 131 è volta ad accertare che siano perseguiti gli obiettivi posti dalle leggi statali e regionali di principio e di programma, rilevando comportamenti difformi dalla vigente normativa in materia di contabilità pubblica, in particolare dalle disposizioni del Tuel, nonché da quanto previsto nei principi contabili emanati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali operante presso il Ministero dell'interno.

In attuazione di tale norma, la Sezione regionale di controllo per la Toscana ha programmato ed effettuato numerose verifiche sulla sana gestione degli enti locali,

che risultano connesse con l'attività di controllo-monitoraggio sia per quanto riguarda la scelta degli enti da sottoporre a verifica, spesso effettuata sulla base dei risultati dei monitoraggi precedenti, sia in merito all'utilizzo dei dati con esso acquisiti. Questo perché, come si è già avuto modo di riferire, il controllo-monitoraggio, ha permesso di costruire, nel tempo, oltre alla serie storica dei principali dati contabili dei singoli enti, anche specifici set di indicatori utilizzati per la scelta e la valutazione degli enti sottoposti a verifica.

L'esame operato dalla Sezione, con le verifiche in oggetto, si sostanzia nell'analisi di specifici profili riferiti alla gestione finanziaria dell'ente, e riguardanti in particolare il mantenimento degli equilibri di bilancio, il rispetto del patto di stabilità interno, i vincoli in materia di indebitamento, nonché il funzionamento dei controlli interni, con lo scopo di accertare se da parte dell'ente siano stati raggiunti gli obiettivi, di principio e di programma, posti dalle leggi statali e regionali e se sussistono comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria.

La metodologia del controllo adottata consiste nella preliminare scelta degli enti da sottoporre a verifica. Tale scelta è stata effettuata, per le prime verifiche fatte dalla Sezione, attraverso l'individuazione degli enti che risultavano posizionarsi in modo critico rispetto ad un insieme di indicatori, preliminarmente definiti dalla Sezione (e basati su dati desunti dai certificati al conto del bilancio) nonché sulle risposte fornite ad un apposito questionario. Successivamente, poiché i primi monitoraggi sui questionari fornivano indicazioni su situazioni di criticità degli enti locali e, al tempo stesso, iniziavano ad alimentare la banca dati della Sezione, lo strumento di selezione degli enti è diventato lo stesso controllo-monitoraggio attraverso l'individuazione di quegli enti che risultavano più critici da tale controllo. Il complesso delle informazioni tratte dai questionari ed analizzate con il controllo-monitoraggio è stato poi utilizzato anche per l'attivazione di indagini su specifiche aree tematiche preventivamente individuate dalla Sezione.

Dopo la fase della selezione, agli enti sottoposti a verifica, vengono richiesti i principali documenti programmatico-contabili, che possono essere integrati con successive richieste istruttorie, attivate allo scopo di svolgere approfondimenti e di recepire i chiarimenti necessari per evitare distorte interpretazioni dei fenomeni e degli atti conseguentemente adottati.

Il contenuto della relazione che scaturisce dalla verifica in oggetto viene in seguito sottoposto a contraddittorio formale con l'ente; successivamente, la Sezione, anche tenendo conto degli elementi emersi in tale fase, procede alla

definitiva approvazione della relazione che può contenere, nelle considerazioni conclusive, la richiesta di adozione di misure correttive volte a sanare le criticità rilevate, da attuare secondo le tempistiche indicate dalla Sezione.

La funzione di controllo sulla sana gestione finanziaria degli enti locali ha assunto maggiore rilevanza nel corso del 2011, a seguito dell'introduzione del d.lgs. n. 149/2011. Come più volte riferito, l'art. 6, comma 2, di tale decreto ha stabilito, infatti, che le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti possano far emergere situazioni di fatto suscettibili di condurre un ente locale allo stato di dissesto e indicare all'ente medesimo l'adozione, entro un congruo termine, delle misure correttive necessarie per il conseguimento dell'equilibrio finanziario. Nel caso in cui queste misure vengano disattese, la norma prevede una procedura che conduce alla dichiarazione, attivata tramite il Prefetto, dello stato di dissesto finanziario.

Di seguito si riporta il dettaglio delle verifiche sulla sana gestione condotte dalla Sezione nel periodo 2005-2012, che hanno interessato complessivamente 51 enti.

Tab. 33

Verifiche sulla sana gestione effettuate dalla Sezione nel periodo 2003-2012				
	Anno	Ente locale	Numero	Data di deposito
1	2005	Comune di Fiesole	4	04/03/2005
2	2005	Comune di Sesto Fiorentino	3	04/03/2005
3	2005	Comune di Peccioli	14	20/12/2005
4	2005	Comune di Pergine Valdarno	13	20/12/2005
5	2006	Comune di Portoferraio	2	16/01/2006
6	2006	Comune di Viareggio	3	17/01/2006
7	2006	Comune di Montalcino	5	27/02/2006
8	2006	Comune di Cantagallo	6	16/05/2006
9	2006	Comune di Fabbriche di Vallico	9	29/06/2006
10	2006	Comune di Orbetello	10	11/07/2006
11	2006	Comune di Prato	184	21/12/2006
12	2007	Comune di Livorno	3	12/02/2007
13	2007	Comune di Massa e Cozzile	290	20/04/2007
14	2007	Comune di Fivizzano	291	09/05/2007
15	2007	Comunità montana Elba e Capraia (Arcipelago toscano)	292	31/05/2007
16	2007	Provincia di Prato	295	17/07/2007
17	2007	Provincia di Pisa	375	19/11/2007
18	2008	Comune di Lucca	7	19/02/2008
19	2008	Comune di Pistoia	8	26/02/2008
20	2008	Comune di Scandicci	11	06/03/2008
21	2008	Comune di Montecatini terme	10	06/03/2008
22	2008	Comune di Firenze	12	10/03/2008
23	2008	Comune di Piombino	41	23/06/2008
24	2008	Comune di Capannori	76	09/09/2008
25	2008	Comune di Siena	73	01/08/2008

26	2008	Provincia di Arezzo	127	03/12/2008
27	2009	Comune di Porto Azzurro	5	05/02/2009
28	2009	Comune di Grosseto	7	05/02/2009
29	2009	Provincia di Lucca	8	05/02/2009
30	2009	Comune di Arezzo	22	22/04/2009
31	2009	Provincia di Massa Carrara	29	06/05/2009
32	2009	Comune di Pietrasanta	49	03/06/2009
33	2009	Comune di Carmignano	197	22/07/2009
34	2009	Comune di Carrara	201	22/07/2009
35	2009	Comune di Massa	302	24/09/2009
36	2009	Provincia di Grosseto	426	20/11/2009
37	2010	Comune di Pisa	4	22/01/2010
38	2010	Provincia di Firenze	5	09/02/2010
39	2010	Comune di Campi Bisenzio	38	24/03/2010
40	2010	Provincia di Pistoia	39	09/04/2010
41	2010	Provincia di Livorno	70	19/05/2010
42	2010	Provincia di Siena	99	21/07/2010
43	2011	Comune di Firenze	30	13/04/2011
44	2011	Comune di Capoliveri	194	27/07/2011
45	2011	Comune di Mulazzo	206	27/09/2011
46	2011	Comune di Fiesole	207	27/09/2011
47	2011	Comune di Cutigliano	510	29/11/2011
48	2011	Comune di Bagnone	526	20/12/2011
49	2012	Comune di Pistoia	4	17/01/2012
50	2012	Comune di Villafranca in Lunigiana	36	13/03/2012
51	2012	Comune di Viareggio	104	10/05/2012

Fonte: Corte dei conti.

Parallelamente alle verifiche sulla sana gestione la Sezione ha predisposto ed elaborato alcune verifiche non più volte ad analizzare l'ente nel suo complesso ma specifici fenomeni contabili.

Tali indagini, predisposte negli anni 2010 e 2011 e riferite alla gestione residui e ai debiti fuori bilancio, sono da considerarsi *trasversali*, in quanto analizzano lo stesso fenomeno per una pluralità di enti. Anche per questo tipo di indagine, partendo dalla totalità degli enti toscani, la Sezione ha provveduto ad una selezione degli enti che risultavano maggiormente critici rispetto ai fenomeni oggetto di controllo sulla base di indicatori elaborati dalla Sezione. Gli enti complessivamente selezionati e analizzati sono stati 71.

Tale tipologia di indagine ha permesso di analizzare la situazione di ogni ente attraverso una comparazione del fenomeno, non solo negli anni, ma anche nel raffronto con gli altri enti e ha permesso un'analisi delle cause e delle dinamiche dei fenomeni considerati, nonché l'elaborazione di specifici indirizzi che hanno facilitato gli enti nel successivo adeguamento ad una più corretta gestione.

L'indagine trasversale sui debiti fuori bilancio si è conclusa con l'adozione di una prima deliberazione (n. 132/2010) nella quale, oltre a delineare il quadro normativo e giurisprudenziale, sono stati individuati 20 enti critici, che sono stati successivamente oggetto di analisi specifica.

Tale approfondimento, iniziato nel corso dell'anno 2010, per poi continuare con le misure correttive adottate dagli enti particolarmente critici nel 2011, si è definitivamente concluso con l'approvazione della deliberazione n. 17 del 14 febbraio 2012, contenente il riscontro alle osservazioni formulate dagli enti in risposta alla deliberazione n. 156/2010, predisposta nei confronti dei comuni sottoposti a istruttoria: Borgo a Mozzano, Campo nell'Elba, Montecatini Terme, Monticiano, Piancastagnaio, Pontassieve, Portoferraio. Le principali criticità riscontrate hanno riguardato la carente motivazione dei provvedimenti di riconoscimento dei debiti fuori bilancio in relazione alla lettera e) dell'art. 194 del Tuel (acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 191), in particolare per quanto riguarda l'accertamento e la dimostrazione di utilità ed arricchimento per l'ente nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza. Agli enti sono state rammentate le modalità gestionali per l'adozione delle corrette procedure di preventivo e corretto impegno di spesa da comunicare ai terzi interessati, soprattutto in relazione all'affidamento di incarichi professionali o legali il cui impegno di spesa iniziale risulta sottostimato.

La verifica sulla sana gestione dei residui, che si è svolta nel biennio 2011-2012, si è conclusa con l'adozione della deliberazione n. 4/2011, relativa ad un primo gruppo di enti esaminati nel corso dell'anno 2011 con riferimento al rendiconto 2009, e della deliberazione n. 12/2012 relativa ad un secondo gruppo di enti esaminati nel 2012 con riferimento al rendiconto 2010.

A tali deliberazioni contenenti un'analisi generale del fenomeno sono seguite varie deliberazioni riferite ai singoli enti risultati critici (complessivamente a 29 comuni per il rendiconto 2009 e 22 comuni per il rendiconto 2010).

La sintesi delle citate indagini trasversali è stata riportata nell'appendice al presente capitolo.

Di seguito si riporta l'elenco delle deliberazioni adottate in esito alle verifiche condotte dalla Sezione.

Tab. 34

Indagini trasversali effettuate dalla Sezione nel periodo 2003-2012				
Anno	Ente locale	Tipologia di analisi	Numero delibera	Data deposito
2010	Indagine trasversale - relazione generale	Relazione generale sul fenomeno dei debiti fuori bilancio	132	29/10/2010
2011	Indagine trasversale (n. 20 enti locali)	Relazione sui singoli enti, individuati come critici, sul fenomeno dei debiti fuori bilancio per l'anno 2009	156	11/11/2010
2011	Indagine trasversale -relazione generale	Indagine trasversale sul fenomeno dei residui per l'anno 2009 (residui 2008 e precedenti)	4	24/01/2011
2011	Indagine trasversale (n. 29 enti locali)	Relazione sui singoli enti, individuati come critici, sul fenomeno dei residui per l'anno 2009	29	08/04/2011
2012	Indagine trasversale - relazione generale	Relazione generale sul fenomeno dei residui per l'anno 2010 (residui 2009 e precedenti)	12	31/01/2012
2012	Indagine trasversale (n. 9 enti locali)	Relazione sui singoli enti, individuati come critici, sul fenomeno dei residui per l'anno 2010	18	14/02/2012
2012	Indagine trasversale (n. 3 enti locali)		28	28/02/2012
2012	Indagine trasversale (n. 1 enti locali)		38	13/03/2012
2012	Indagine trasversale (n. 1 enti locali)		39	13/03/2012
2012	Indagine trasversale (n. 3 enti locali)		41	28/03/2012
2012	Indagine		48	17/04/2012

	trasversale (n. 1 enti locali)			
2012	Indagine trasversale (n. 1 enti locali)		86	04/05/2012
2012	Indagine trasversale (n. 1 enti locali)		141	23/05/2012
2012	Indagine trasversale (n. 1 enti locali)		241	18/07/2012
2012	Indagine trasversale (n. 1 enti locali)		243	18/07/2012

Fonte: Corte dei conti.

SINTESI E CONCLUSIONI

SINTESI E CONCLUSIONI

1. - L'analisi dei questionari relativi al rendiconto degli enti locali della Toscana per il 2012 è stata particolarmente complessa. La complessità è derivata sia dai più stringenti obiettivi di finanza pubblica posti al comparto degli enti locali dal Governo, sia da un forte aggravamento della situazione economica generale nonché dalle norme introdotte con il d.l. n. 174/2012, che hanno reso più rigoroso, impegnativo ed efficace il procedimento dei controlli affidato alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti.

La Sezione di controllo per la Toscana ha proceduto, nel corso del 2014, dopo la pubblicazione delle linee guida da parte della Sezione delle autonomie, al controllo-monitoraggio previsto dalla l. n. 266/2005 (art.1, commi 166 e 167) e radicalmente innovato dal d.lgs. n. 149/2011 e dal citato d.l. n. 174/2012; innovazioni normative che hanno introdotto, la prima, la possibilità di accertare situazioni che conducono al dissesto degli enti; la seconda, la possibilità, in caso di gravi irregolarità contabili non rimosse, di adottare misure interdittive di preclusione delle spese non coperte o per le quali non risulti garantita la sostenibilità finanziaria.

Con il d.l. n. 174/2012 sono stati introdotti, inoltre, gli artt. 243-ter e 243-quater del Tuel, con i quali è stato consentito agli enti in difficoltà di accedere a una procedura straordinaria di riequilibrio pluriennale.

L'analisi dei questionari riferiti al rendiconto 2012 è stata caratterizzata dalla circostanza che importanti innovazioni, anche di natura costituzionale hanno reso, nel frattempo, più rilevanti gli obiettivi affidati agli enti territoriali in termini di indebitamento e di equilibri di bilancio di lungo periodo.

A sua volta, la Corte costituzionale ha chiarito, a più riprese, in primo luogo, che il controllo esercitato dalle Sezioni regionali della Corte dei conti, ai sensi della l. n. 266/2005, si colloca nell'area dei principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e a tutela dell'unità economica della Repubblica; in secondo luogo, che tale controllo è parte integrante del *continuum* rappresentato dalle norme che assicurano il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica costituzionalmente rilevanti, in quanto connessi con la partecipazione all'Unione europea.

In questo contesto, va ribadito che il d.l. n. 174/2012 ha rafforzato la procedura del controllo-monitoraggio, divenuta parte integrante e sostanziale del Tuel con l'introduzione dell'art. 148-bis. Il controllo si sostanzia nell'esame, da

parte delle Sezioni regionali, dei bilanci preventivi e dei rendiconti ed è finalizzato alla "verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti". Il d.l. n. 174/2012 ha, inoltre, introdotto un obbligo più stringente, nei modi e nei tempi, per l'adozione dei provvedimenti di rimozione delle gravi irregolarità accertate e per la loro valutazione da parte delle Sezioni regionali di controllo.

La Sezione, nell'ambito di un assetto normativo così profondamente rinnovato, ha ritenuto di comunicare agli enti, preventivamente, i criteri sulla base dei quali sarebbero state accertate le gravi irregolarità di bilancio, e ciò nonostante una giurisprudenza ormai consolidata della Sezione Toscana e ben nota alle amministrazioni territoriali (deliberazione n. 279/2013).

2. - Relativamente al controllo-monitoraggio sul rendiconto 2012, la Sezione Toscana ha concluso la *prima fase* del procedimento di controllo con l'accertamento di 217 gravi irregolarità contabili relativamente a 103 enti locali sul totale dei 297 comuni e province della Regione.

Circa un terzo degli enti toscani è stato oggetto di una deliberazione di grave irregolarità contabile; circa un quinto di essi (58 enti) ha ricevuto più di una pronuncia specifica.

Di queste pronunce, 27 hanno riguardato la presenza di un disavanzo di amministrazione, formale e sostanziale; 4 hanno riguardato l'indicatore di criticità (stabilito dalla Sezione) consistente nella presenza di un disavanzo corrente superiore al 2 per cento delle entrate correnti. Un fenomeno di particolare criticità ha riguardato la gestione della cassa, che rappresenta l'aspetto gestionale su cui si riflettono tutti i problemi sottostanti di un bilancio non in equilibrio strutturale.

A tale riguardo, sono state accertate, sui rendiconti 2012, ben 52 gravi irregolarità. Di esse, 14 attengono alla mancata o non corretta contabilizzazione delle anticipazioni di tesoreria (fattispecie che la Sezione ritiene risolta dalle successive misure adottate dagli enti, nella quasi totalità dei casi). Più critiche sono le 23 pronunce che hanno accertato, nel triennio 2010-2012, la presenza di anticipazioni o fondi aventi specifica destinazione non ricostituiti alla fine di ogni esercizio. Sono solo 3 i casi di superamento dei limiti previsti all'art. 222 del Tuel.

Esigui anche i casi (4) di pronunce relative al mancato finanziamento di debiti fuori bilancio.

3. - Da anni la Sezione, con i propri controlli, ha orientato gli enti verso un'accurata disamina delle poste attive della gestione residui e il riaccertamento di crediti di difficile esigibilità e riscossione. Tale orientamento ha trovato consolidata espressione nella giurisprudenza della Sezione, che ha valutato come "grave irregolarità" la presenza di una quota di residui attivi vetusti superiore al 18 per cento del totale. Appare di tutta evidenza come tale insistenza abbia creato condizioni positive per gli enti toscani che, alla data del 1° gennaio 2015, sono posti di fronte all'obbligo di riaccertamento straordinario dei residui attivi, quale atto fondamentale del processo di armonizzazione contabile.

Per quanto riguarda il rendiconto 2012, la Sezione ha emesso 31 pronunce per la presenza di residui attivi vetusti oltre la soglia del 18 per cento e 41 pronunce per il mancato accantonamento del fondo svalutazione crediti previsto dall'art. 6, comma 17, d.l. n. 95/2012.

4. - La materia dell'indebitamento degli enti sarà, nei prossimi anni, di particolare rilievo per il suo incardinamento costituzionale e per i divieti connessi. La Sezione ha emesso, con riferimento al controllo-monitoraggio sul rendiconto 2012, 18 pronunce per grave irregolarità relative al superamento del limite previsto all'art. 204 del Tuel (spesa per interessi sui prestiti superiore o uguale all'8 per cento del complesso delle entrate correnti). Altre 5 gravi irregolarità hanno riguardato il superamento dei parametri di deficitarietà stabiliti dal Ministero dell'interno, relativi allo stock di debito. Sette ulteriori gravi irregolarità sono state individuate sulla base di un indicatore stabilito dalla Sezione in materia di sostenibilità dell'indebitamento, considerando la spesa complessiva per il servizio del debito.

Altre 28 gravi irregolarità sono, infine, correlate alla non corretta determinazione del risultato di amministrazione, alla non corretta applicazione dell'art. 193 Tuel, all'impiego improprio di proventi da sanzione amministrative al codice della strada, alla spesa per il personale e ad altre irregolarità.

5. - La *seconda fase* del procedimento di controllo, una volta concluso l'accertamento e la dichiarazione delle gravi irregolarità di bilancio (le cui deliberazioni sono state trasmesse agli organi rappresentativi degli enti), ha avuto ad oggetto l'analisi delle misure correttive, ai sensi dell'art. 148-bis Tuel, il quale prevede, al comma 3, che "nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2,

l'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento *i provvedimenti idonei a rimuovere e a ripristinare gli equilibri di bilancio*. Tali provvedimenti sono trasmessi alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento. Qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è *preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria*".

La Corte costituzionale ha ripetutamente analizzato e consolidato tali dispositivi che, come recita la sentenza n. 40/2014, "hanno assunto progressivamente carattere cogente nei confronti dei destinatari [...] proprio per prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio di bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, vanificando conseguentemente le funzioni di coordinamento dello Stato finalizzate al rispetto degli obblighi comunitari".

La Corte costituzionale ha in sostanza rafforzato, in un contesto di rilievo costituzionale, l'azione di controllo ai sensi della l. n. 266/2005 e del d.l. n. 174/2012, evolvendo verso un concetto più largo di controllo collaborativo o, meglio, ausiliario, che si traduce anche, nell'interesse degli enti controllati, in misure definite dalla Corte costituzionale "interdittive", le quali «non sono indici di una supremazia statale né di un potere sanzionatorio nei confronti degli enti locali e neppure sono riconducibili al controllo collaborativo in senso stretto, ma sono strumentali al rispetto degli obblighi "che lo Stato ha assunto nei confronti dell'Unione europea in ordine alle politiche di bilancio. In questa prospettiva, funzionale ai principi di coordinamento e di armonizzazione dei conti pubblici, detti controlli possono essere accompagnati anche da misure atte a prevenire pratiche contrarie ai principi della previa copertura e dell'equilibrio di bilancio che ben si giustificano in ragione dei caratteri di neutralità e di indipendenza del controllo di legittimità della Corte dei conti" (sentenza n. 40/2014).

Tali citazioni della giurisprudenza costituzionale valgono a rammentare agli enti l'estrema responsabilità che compete ai loro organi rappresentativi nel deliberare le

misure correttive, che essi hanno l'obbligo di attuare per rimuovere le gravi irregolarità riscontrate, comunicandole alla Sezione per le sue valutazioni.

6. - In questo contesto, va segnalato il non sufficiente livello di consapevolezza che la Sezione ha riscontrato con riguardo all'insieme delle amministrazioni locali. I documenti di trasmissione delle misure correttive non sono quasi mai accompagnati da una relazione illustrativa. Talvolta i documenti espongono l'assolvimento di adempimenti "routinari" e sono redatti senza la necessaria attenzione alle problematiche sottostanti. Inoltre, è diffusa la tendenza, ai fini del riequilibrio di bilancio, a impiegare risorse finanziarie provenienti da alienazioni immobiliari e altre entrate straordinarie, peraltro di difficile realizzazione nel contesto di mercato attuale, risorse, quest'ultime, sempre più strettamente vincolate a spese in conto capitale.

Le gravi criticità riscontrate trovano espressione, nella generalità dei casi esaminati, negli esiti della seconda fase del controllo-monitoraggio. Invero, l'analisi delle misure correttive inviate dagli enti ha condotto la Sezione a deliberare solo cinque "idoneità" delle misure adottate sul totale delle 200 misure esaminate.

È vero che le 126 deliberazioni di "presa d'atto" delle misure adottate significano, nella maggior parte dei casi, che l'amministrazione ha adempiuto all'obbligo di eliminare la grave irregolarità riscontrata, ma, essendo quest'ultima riferita ad un bilancio già chiuso, lo ha fatto negli esercizi successivi, e la Sezione si è riservata di verificarne l'avvenuta applicazione.

La Sezione ha valutato "inidonee" soltanto 8 misure correttive.

Tuttavia, il fenomeno più preoccupante è che ben 60 profili di grave irregolarità sono rimasti senza risposta da parte degli enti, costringendo la Sezione a deliberare 60 inottemperanze relative a 30 enti territoriali. La mancata elaborazione di misure correttive è un comportamento che va censurato.

A tal fine, il presidente della Sezione di controllo, su iniziativa deliberata in sede collegiale, ha prospettato, nei termini che seguono, precisi impegni a carico dei sindaci e dei presidenti delle assemblee degli enti inottemperanti: «corre l'obbligo di segnalare, anzitutto, che la mancata adozione e trasmissione, da parte del Comune, di tali provvedimenti costituisce inadempimento degli obblighi relativi all'adozione delle misure idonee a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. In secondo luogo, preme rilevare come tale inadempimento rappresenti un elemento di grave preoccupazione nell'ambito della "vigilanza" che la Corte dei conti è tenuta, per legge, ad esercitare sull'adozione delle misure necessarie a

rimediare le gravi irregolarità segnalate con la menzionata pronuncia di accertamento. La Sezione richiama, pertanto, il Comune all'esigenza di porre in essere le iniziative necessarie a ricondurre la propria gestione entro i limiti della corretta ed efficiente gestione finanziaria, nonché a valutare – nei suoi organi di governo – le misure correttive richieste dalla Corte nella citata deliberazione. La Sezione auspica, altresì, che il Comune sviluppi la propria azione nel rispetto che compete alla Corte dei conti in relazione alle discipline normative – recentemente introdotte per finalità connesse al conseguimento di obiettivi di finanza pubblica nazionali ed europei – che comportano l'instaurazione di rapporti di reciproca collaborazione fra gli enti locali e le Sezioni di controllo della Corte. Si auspica, pertanto, che una più proficua collaborazione possa instaurarsi fra codesto Ente e questa Sezione nell'occasione dell'esame dei rendiconti relativi alla gestione finanziaria 2013».

7. - Nell'ambito delle misure correttive appena descritte, è stata disposta, per il 2012, ai sensi dell'art. 148-bis, comma 3, Tuel, la preclusione dei programmi di spesa per i comuni di Crespina e Capraia Isola. Tale preclusione di spesa era stata effettuata anche in sede di rendiconto 2011, primo anno di attuazione del nuovo dispositivo di cui al citato art. 148-bis Tuel, per nove comuni (Cutigliano, Giuncugnano, Montecarlo, Villafranca in Lunigiana, San Romano in Garfagnana, Barberino di Mugello, Roccastrada, Prato e Viareggio).

Il controllo-monitoraggio sul rendiconto 2013 sarà attuato dalla Sezione con attenzione ulteriormente rafforzata, quando necessario, da opportune integrazioni istruttorie. Procedure rafforzate, con gli strumenti previsti dalla l. n. 20/1994 e dalla l. n. 131/2003, sono state realizzate proprio in occasione del monitoraggio sul rendiconto 2012 e, in particolare, nel caso dell'indagine di cui alla deliberazione 166/2014, "Ricognizione dei rapporti finanziari tra i comuni delle province di Lucca, Massa Carrara e Pistoia e il gestore unico del servizio idrico integrato: riflessi sugli equilibri di bilancio". Si è trattato, in tale circostanza, dell'applicazione dell'art. 148-bis, comma 2, Tuel (introdotto dal d.l. n. 174/2012), laddove prescrive che "ai fini della verifica prevista dal comma 1, le Sezioni regionali di controllo della Corte accertano altresì che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente".

Ma il caso più rilevante di accumulo di gravi irregolarità contabili, riscontrato nel corso del monitoraggio sul rendiconto 2012, è indubbiamente quello del Comune di Viareggio, oggetto della pronuncia specifica 22 luglio 2014, n. 89, e

successivamente della deliberazione 16 ottobre 2014, n. 193, "Valutazione delle misure correttive attivate dal comune di Viareggio a seguito della pronuncia specifica di accertamento riferita alle gravi irregolarità emerse dal rendiconto 2012", cui è stata allegata un'ampia relazione ricognitiva.

In tale referto trovavano conferma e apparivano, anzi, accresciute una serie di gravi irregolarità già accertate in passato (fin dal rendiconto 2006), e segnalati ripetutamente agli organi dell'ente, con le deliberazioni rese ai sensi degli artt. 166 e 167 della l. n. 266/2005 (in particolare quella relativa al rendiconto 2011) e con le relazioni inserite nel quadro dell'attività di controllo sulla gestione degli enti locali prevista dall'art. 7, comma 7, l. n. 131/2003. Con la successiva predisposizione del rendiconto di gestione 2013, l'ente ha avviato un percorso di emersione della reale situazione finanziaria che ha condotto all'accertamento di un disavanzo sostanziale di oltre 53 milioni. Contestualmente all'approvazione del rendiconto, sia il dirigente del servizio finanziario, sia l'organo di revisione hanno evidenziato la presenza di ulteriori situazioni debitorie a carico dell'ente, le quali, potenzialmente, potrebbero gravare sui bilanci futuri per circa 67 milioni e che, sommati ai 53 milioni già accertati dal Consiglio comunale, farebbero registrare un saldo amministrativo potenziale da finanziare di oltre 120 milioni.

La situazione del Comune di Viareggio è, dunque, il risultato di una serie di gravi anomalie, inadempienze contabili e amministrative, di una diffusa e persistente tendenza a nascondere la reale entità dei problemi dietro soluzioni puramente contabili o peggio, illegittime, nelle modalità di copertura, con un sostanziale rinvio agli esercizi successivi. Tutto ciò in violazione dei principi di trasparenza e veridicità dei documenti di bilancio, oltre che con la creazione di oneri futuri – e non sufficientemente esplicitati – a carico dei contribuenti.

Tale situazione, in base a quanto disposto dall'art. 6, comma 2, d.lgs. n. 149/2011 e dalla deliberazione n. 204/2011 della Sezione (contenente le prime linee di orientamento per l'applicazione del citato art. 6), avrebbe richiesto, da parte della Sezione, l'avvio di un percorso di verifica volto ad accertare la presenza dei presupposti di legge per la dichiarazione del dissesto.

Il Consiglio comunale, anche tenendo conto di tale possibile percorso, con la del. 2 ottobre 2014, n. 59, ha autonomamente provveduto ad accertare la sussistenza delle condizioni di cui all'art. 244 Tuel e a dichiarare conseguentemente il dissesto finanziario dell'ente.

Al fine di favorire e accompagnare tale azione, ai sensi della l. n. 20/1994 (art. 3, commi 4, 6 e 8), la Sezione ha chiesto all'ente l'invio degli atti di indirizzo delle azioni di riequilibrio strutturale e al collegio dei revisori l'elaborazione di relazioni trimestrali (a partire dall'ultimo trimestre 2014) sullo stato di attuazione del percorso di risanamento intrapreso.

8. - La Sezione ha ritenuto, non solo nei due casi sopracitati, di dover approfondire le cause e le dimensioni delle gravi irregolarità contabili riscontrate, anche con iniziative che segnalassero all'ente la continuità del controllo esercitato dalla Corte dei conti. Ciò è avvenuto, ad esempio, nel caso del comune di Lucignano (delib. n. 192/2014). In questo caso, il documento dell'ente contenente le misure correttive richieste dalla Sezione è risultato non idoneo. La stessa ha richiesto al collegio dei revisori "di elaborare e trasmettere alla Sezione, entro 60 giorni dalla presente deliberazione, uno specifico rapporto sulle iniziative assunte dall'ente ai fini della sana gestione delle risorse finanziarie, anche in relazione agli esiti del controllo eseguito dalla Sezione nel 2012 e rappresentati nella deliberazione del 14 febbraio 2012, n. 18".

Si segnala anche la complessità del caso affrontato nella delib. n. 240/2014 in merito alle misure correttive del comune di Villafranca in Lunigiana, destinatario di una pronuncia che accertava ben cinque profili di grave irregolarità.

In questo caso, la Sezione ha analizzato con attenzione le misure correttive approvate dal Consiglio comunale il 3 ottobre 2014, apparse in prima analisi adeguate a finanziare il disavanzo di amministrazione nell'arco di un triennio, se applicate integralmente e nei tempi indicati. Per questo, la Sezione ha deliberato di richiedere "all'organo di revisione l'invio, entro la fine del corrente anno, di una relazione sullo stato di attuazione delle misure correttive di cui alla presente deliberazione e in generale sul processo di risanamento dell'ente". L'ente, tra l'altro, non ha presentato alla Sezione alcuna delibera in merito agli altri quattro profili di grave irregolarità per i quali la Sezione ha, quindi, dichiarato inottemperanza.

Ugualmente complessa è apparsa la situazione finanziaria del Comune di Piombino, relativamente alla quale la Sezione ha effettuato un supplemento di istruttoria per approfondire i profili concernenti la composizione del risultato di amministrazione.

9. - Affinché il processo di controllo esterno intrinseco all'azione di coordinamento della finanza pubblica sia esplicito con tutti gli strumenti a disposizione, la Sezione intende avvalersi della facoltà prevista dall'art. 148, commi

2 e 3, Tuel in ordine alla possibilità di attivare, tramite il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, verifiche ispettive sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile.

La Sezione sottopone all'attenzione degli organi rappresentativi il fatto che si stia creando una giurisprudenza sempre più consolidata in tema di finanza pubblica locale, anche nel caso di adesione ai piani di riequilibrio pluriennale di cui agli artt. 243-ter e 243-quater Tuel, introdotti dal d.l. n. 174/2012. Come appare dalla rassegna compiuta nell'appendice al capitolo I, le procedure hanno riguardato i comuni di Porto Azzurro, Fiesole, Pescia, Buonconvento; un'altra procedura è stata avviata dal Comune di Cutigliano.

I comuni di Porto Azzurro e Pescia, per i quali la Sezione, in sede di valutazione della congruenza del piano ai fini del riequilibrio aveva negato l'approvazione del piano stesso, hanno impugnato le delibere della Sezione innanzi alle Sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione. Nel primo caso, le Sezioni riunite hanno rigettato l'impugnativa, nel secondo caso l'hanno accolta.

La Sezione raccomanda, quindi, a tutti gli enti che hanno aderito alla procedura di riequilibrio pluriennale il massimo di impegno sul perseguimento degli obiettivi intermedi di ciascun piano; obiettivi che, in tutte le deliberazioni a tale riguardo emanate dalla Sezione, sono strettamente connessi all'assunzione di misure di risanamento la cui attuazione la Corte si riserva di valutare ai sensi dell'art. 243-quater, comma 7, Tuel, il quale dispone, in caso di "grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano", l'avvio della procedura di dissesto prevista dall'art. 6, comma 2, d.lgs. n. 149/2011.

10. – Con la presente relazione, la Sezione ha inteso attuare, in occasione di un profondo mutamento dell'ordinamento contabile, ivi compreso quello previsto con l'armonizzazione, una rassegna dell'attività di controllo svolta dall'entrata in vigore della l. n. 266/2005.

Considerando complessivamente i rendiconti riferiti agli esercizi dal 2005 al 2012 degli enti locali toscani, le pronunce specifiche adottate dalla Sezione hanno riguardato ben 561 enti, con un picco di 132 deliberazioni nel controllo monitoraggio sul rendiconto 2010.

Con riferimento ai profili di grave irregolarità accertati dalla Sezione, quelli relativi al solo profilo del risultato di amministrazione, nell'ambito dei rendiconti riferiti agli esercizi 2005-2012, sono pari a 647.

La Sezione ritiene, pertanto, di dover segnalare agli organi rappresentativi degli enti la frequenza e la ripetizione delle gravi irregolarità, anche solo in termini quantitativi, come uno dei parametri di criticità da approfondire con la massima accuratezza. Nel corso dell'attività di controllo sui rendiconti dei 297 enti toscani dal 2005 al 2012, infatti, solo due enti hanno ricevuto pronunce con riguardo a tutti gli otto esercizi (Marciana e Porto Azzurro); 3 enti hanno ricevuto pronunce in sette degli otto esercizi (Siena, Fivizzano, Villafranca in Lunigiana); otto amministrazioni sono state "pronunciate" in sei esercizi su otto (Viareggio, Campi Bisenzio, Buonconvento, Bagnone, Monteverdi Marittimo, Mulazzo, Rio nell'Elba, Villa Basilica); 17 enti sono state oggetto di deliberazioni in cinque casi su otto bilanci (Grosseto, Campiglia marittima, Massarosa, Serravezza, Barberino di Mugello, Borgo a Mozzano, Calenzano, Capannori, Cascina, Fiesole, Piombino, Pontremoli, Campo nell'Elba, Cutigliano, Fosdinovo, Marciano della Chiana, San Romano in Garfagnana).

Nel corso degli anni, l'evoluzione della normativa, l'affinamento della giurisprudenza e delle tecniche di controllo hanno contribuito a individuare un numero maggiore di profili di grave irregolarità.

Tale ultima considerazione vale come premessa metodologica per leggere l'evoluzione temporale del numero di enti che sono stati oggetto di pronuncia specifica di accertamento, che passa dal 10 per cento del rendiconto 2005 al 30 per cento del 2009, al 44,4 per cento del 2010, per assestarsi al 34,7 per cento del 2012. Va precisato, inoltre, che, a partire dall'esame del rendiconto 2011, la Sezione ha deciso, in considerazione dell'entrata in vigore delle innovazioni conseguenti al d.lgs. n. 149/2011 e del d.l. n. 174/2012, di concentrarsi solo sui profili di grave irregolarità che più direttamente incidono sugli equilibri di bilancio presenti e futuri.

11. - I dati relativi agli esiti del controllo sui rendiconti degli esercizi dal 2005 al 2012 possono essere analizzati nell'intento di tracciare un primo bilancio dell'attività del controllo-monitoraggio. Questa tipologia di controllo, come si è avuto modo di chiarire, viene svolta dalla Sezione sulla totalità degli enti toscani ed ha carattere necessario e concomitante in quanto rivolta all'analisi dell'intero ciclo di bilancio.

Tale controllo ha consentito una costante sorveglianza sulla finanza locale attraverso lo stretto collegamento tra l'organo di controllo interno e quello esterno (la Corte dei conti), incentivando inoltre gli organi di revisione all'attivazione di

specifici e ulteriori controlli rispetto alle competenze originariamente assegnate dalle norme in materia.

Il controllo-monitoraggio, nato dall'esigenza di dare tutela all'unità economica del Paese e di garantire il coordinamento della finanza pubblica, aveva quale scopo principale la segnalazione delle più gravi criticità e irregolarità dei bilanci al fine di generare un processo di autocorrezione dell'ente in un'ottica non sanzionatoria e di coinvolgimento degli organi consiliari.

Per cercare di comprendere se l'obiettivo del controllo-monitoraggio sia stato raggiunto, è necessario distinguere le criticità/irregolarità relative alla corretta interpretazione e attuazione delle norme e di tipo procedurale, tutte direttamente riferibili alla condotta dell'ente e pertanto da questo più agevolmente sanabili, dalle criticità/irregolarità che riguardano aspetti sostanziali del bilancio, legati, oltre che alla gestione dell'ente, al contesto in cui esso si trova ad operare e che sono, pertanto, di più difficile risoluzione mediante gli strumenti a disposizione dello stesso.

Rispetto alla prima tipologia di problematiche, gli effetti del controllo esercitato dalla Sezione sono risultati più evidenti. Ad esempio, nel caso delle modalità di imputazione ai servizi per conto di terzi e delle anticipazioni di tesoreria, i rilievi nel tempo mossi dalla Sezione hanno ricondotto gli enti a procedure più corrette di contabilizzazione. Anche gli aspetti più problematici della gestione dei residui (corretta registrazione delle poste contabili e vetustà delle stesse) sulla quale la Sezione ha posto particolare attenzione, sono stati, nel tempo, affrontati dagli enti. Le amministrazioni hanno realizzato una più corretta gestione delle partite mantenute a residuo con positivi effetti sulla veridicità ed attendibilità dei loro bilanci. La Sezione, infatti, ha potuto riscontrare un miglioramento del fenomeno e ha, conseguentemente, ridotto le proprie segnalazioni relative alla vetustà dei residui, che sono passate da 111 nel 2006 a 31 nel 2012.

Rispetto alla seconda tipologia di problematiche, l'efficacia del controllo risulta più difficilmente verificabile. Al riguardo, se è dato constatare una maggiore attenzione degli enti alle criticità segnalate dalla Sezione, si rileva al contempo la difficoltà degli enti stessi ad attuare misure effettivamente risolutive.

I risultati del controllo possono essere letti positivamente rispetto anche all'evidenziazione di taluni fenomeni che sono stati poi oggetto di particolare attenzione anche da parte del legislatore e, successivamente, tradotti in disposizioni normative. È questo il caso delle criticità relative all'indebitamento e alla gestione

dei residui. Ciò ha consentito agli enti di acquisire una maggiore e preventiva consapevolezza su tali aspetti.

L'effettività del controllo rispetto alla finalità dell'autocorrezione può essere più concretamente verificata a seguito dell'entrata in vigore del d.l. n. 174/2012, che, rendendo obbligatoria l'adozione e la successiva valutazione delle misure correttive, costituisce un ulteriore strumento di rafforzamento del sistema dei controlli.

L'attività di monitoraggio, come strutturata dalla Sezione, ha permesso, inoltre, da una parte di fornire ausilio alle altre tipologie di controllo svolte dalla Sezione nel corso degli anni, e dall'altra di agevolare la stessa nello sviluppo dei nuovi controlli ad essa attribuiti dal rinnovato contesto normativo.

La presente relazione, oltre a costituire una rassegna dell'attività di controllo, ha permesso una lettura aggregata dei principali risultati contabili degli enti toscani dalla quale si può trarre una prima valutazione sulla condizione finanziaria del comparto.

Tuttavia, come rilevato all'interno del referto, la sola lettura dei dati aggregati non consente una valutazione univoca dello stato di salute degli enti. Alcuni fenomeni, come ad esempio il saldo finanziario complessivo, evidenziano un miglioramento nell'ultimo triennio. Emerge però, al tempo stesso, un aumento del numero di enti a carico dei quali sono state rilevate gravi irregolarità in ordine al disavanzo sostanziale, il che evidenzia un peggioramento della situazione finanziaria. La lettura di questo dato consente quindi di evidenziare che, nonostante da un punto di vista formale il risultato finanziario degli enti appaia in miglioramento, da un punto di vista sostanziale tale miglioramento non risulta confermato.

La rilevazione di un aumento dei casi di disavanzo sostanziale può, inoltre, rappresentare un indice della scarsa capacità di programmazione degli enti, poiché dimostra che, a fronte dell'approvazione di bilanci in equilibrio, gli enti non riescono a mantenere tale equilibrio nel corso della gestione e al termine dell'esercizio.

È da tenere presente, inoltre, che la valutazione sostanziale del risultato di amministrazione costituirà un aspetto di particolare rilevanza per l'esame dei bilanci armonizzati, in quanto, con l'applicazione dei nuovi principi contabili, introdotti con il d.lgs. n. 118/2011, la discrasia tra il risultato di amministrazione "formale" e quello "sostanziale" potrebbe emergere con maggiore evidenza.

L'avvio delle procedure di armonizzazione richiederà necessariamente alla Sezione un adeguamento dei criteri del controllo, poiché i risultati conseguiti dagli enti andranno riletti alla luce dei nuovi principi contabili.

Il controllo monitoraggio, così adeguato, potrà rappresentare uno strumento di ausilio agli enti in questa fase di rinnovamento delle metodologie contabili.

Tale controllo, in relazione alle sue caratteristiche di conoscenza diffusa del comparto, potrà, inoltre, costituire la fonte di informazione per approfondimenti su casi specifici e di particolare gravità o su fenomeni che la Sezione riterrà meritevoli di ulteriori analisi.

APPENDICE AL CAPITOLO I

APPENDICE AL CAPITOLO I

A.1.1. - Il risultato di amministrazione negli enti locali: il concetto di disavanzo sostanziale

All'interno delle procedure di gestione e di rendicontazione dei dati contabili e finanziari relativi agli enti locali, una delle grandezze principali, oggetto di elaborazione e di analisi da parte degli stessi enti, riguarda il risultato di amministrazione, così come definito dall'art. 186 del Tuel, il quale afferma che "il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi".

Il risultato contabile di amministrazione costituisce il dato di sintesi dell'intera gestione finanziaria dell'ente, dalla quale può scaturire un risultato positivo (avanzo di amministrazione), negativo (disavanzo di amministrazione), o a saldo zero (pareggio). In termini puramente finanziari, questo rappresenta la somma, a fine esercizio, delle giacenze di cassa (+), dei residui attivi (+) e dei residui passivi (-).

L'avanzo di amministrazione è, in generale, considerato come un indicatore di buona amministrazione, relativo al rispetto degli equilibri di bilancio sia a livello di gestione di competenza, sia a livello di gestione dei residui.

Tale valutazione deve essere, tuttavia, effettuata alla luce degli eventi gestionali che lo hanno determinato in quanto, anche in presenza di un risultato positivo di gestione e di amministrazione, possono verificarsi situazioni di rischio o sintomi di criticità.

Il risultato di amministrazione deve, quindi, rappresentare per l'ente uno strumento di valutazione dell'effettività della propria gestione, e ciò mediante l'analisi, nello specifico, delle cause che lo hanno determinato.

In merito alla definizione di risultato di amministrazione, appare di particolare interesse la deliberazione n. 317/2011 della Sezione regionale di controllo per la Lombardia, che chiarisce la natura giuridica dell'avanzo di amministrazione¹³ e le modalità del suo utilizzo da parte degli enti locali¹⁴.

Tale deliberazione afferma, tra l'altro, che "l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, correttamente calcolato mediante la somma algebrica del fondo

¹³Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 317/2011: "sotto il profilo definitorio, l'avanzo di amministrazione si configura quale risparmio pubblico, ovvero eccedenza di risorse sottratte ai contribuenti e agli utenti, rispetto alle previsioni di spesa per i servizi da erogare."

finale di cassa e dei residui attivi e passivi, tutti debitamente riaccertati negli importi e nelle ragioni della loro persistenza in bilancio, è imprescindibilmente destinato alla salvaguardia degli equilibri di bilancio e della sana e corretta gestione finanziaria dell'ente.

In altri termini, il legislatore favorisce l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione per scopi tipizzati dalle norme finanziarie, miranti alla salvaguardia degli equilibri di bilancio e al miglioramento dell'indebitamento dell'ente. L'allocazione ideale dell'avanzo di amministrazione è il finanziamento degli investimenti senza creazione di nuovo indebitamento, nonché la riduzione dello stock di debito residuo dell'ente pubblico locale.

L'avanzo di amministrazione può essere, inoltre, correttamente impiegato per finanziare le spese correnti di gestione e per assicurare la copertura dei debiti di fuori bilancio.

Ne consegue che non corrisponde ai principi di sana e corretta gestione finanziaria l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, anche per la parte non vincolata, per il finanziamento di operazioni economiche non in linea con le politiche di salvaguardia degli equilibri di bilancio"¹⁵.

L'avanzo di amministrazione costituisce, pertanto, una risorsa di natura straordinaria con caratteristiche di non ripetitività, quantomeno dal punto di vista quantitativo, che può essere utilizzata per specifiche necessità finalizzate al mantenimento degli equilibri di bilancio.

All'interno del quadro appena descritto, un sintomo di buona gestione dell'ente locale riguarda la presenza di fondi non vincolati all'interno dell'avanzo di amministrazione, che lo stesso può utilizzare liberamente in relazione agli obiettivi e alle finalità che l'amministrazione vuole perseguire.

In generale, la valutazione delle poste del bilancio di cui all'art. 187 Tuel esula dalla classificazione appena proposta tra risorse ordinarie e straordinarie, ma attiene più propriamente alla differente natura di poste vincolate e non vincolate. Nell'ambito delle poste vincolate, in particolare, occorre valutare la natura del

14[□]Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 317/2011: "Una volta accertato con il conto di bilancio, l'avanzo di amministrazione può essere utilizzato per i seguenti scopi previsti dalla legge: per il reinvestimento delle quote accantonate per gli ammortamenti; per la copertura di debiti fuori bilancio riconoscibili a tenore dell'art. 194 Tuel; per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'art. 193 Tuel, ove non possa provvedersi con mezzi ordinari; per il finanziamento delle spese di funzionamento non ripetitive in qualsiasi periodo dell'esercizio finanziario e per le altre spese correnti solo in fase di assestamento del bilancio; infine, per il finanziamento delle spese d'investimento".

15[□]Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 317/2011.

vincolo stesso, che può derivare da specifiche disposizioni di legge (che ne definiscono la generica destinazione oppure gli specifici interventi), dalla natura stessa delle risorse (poste straordinarie del bilancio, beni di investimento), dagli orientamenti politici assunti dall'amministrazione. Tale natura del vincolo risulta indipendente dalla suddivisione tra parte corrente e parte capitale del bilancio.

Tale valutazione deve essere effettuata sia in sede di programmazione e gestione, sia in fase di rendicontazione.

Il significato del risultato di amministrazione cambia notevolmente in relazione agli eventi gestionali che lo hanno determinato.

Infatti, i fattori finanziari che possono influire positivamente sull'avanzo appartengono a varie tipologie. Questi si distinguono in fattori ordinari e fattori straordinari. Tra i primi, si inseriscono fenomeni quali il saldo positivo delle entrate correnti rispetto alle spese correnti, nonché la presenza di economie di spesa corrente. Tali fenomeni evidenziano, infatti, una certa solidità degli equilibri di bilancio ed un possibile trend favorevole per il futuro.

Tra i fattori straordinari, riferiti alla gestione relativa agli investimenti, assumono particolare importanza le minori spese registrate in conto capitale rispetto alle previsioni e rispetto alle risorse ad esse assegnate. Tale fenomeno determina economie di spesa della gestione di competenza, per le quali risulta necessario valutare il rispetto dei vincoli nell'ambito del risultato di amministrazione.

Altro fenomeno ricorrente, all'interno della gestione finanziaria dell'ente locale, riguarda la cancellazione di residui passivi afferenti alla spesa per investimenti, a seguito di economie registrate su lavori, o del cambiamento delle linee di indirizzo da parte dell'amministrazione.

Tali cancellazioni comportano la liberazione di risorse che, per la loro natura vincolata a investimenti, dovrebbero essere rese indisponibili all'interno del risultato complessivo di amministrazione, in quanto da destinarsi, con successiva applicazione al bilancio di previsione, esclusivamente al finanziamento di spese in conto capitale, o di specifici progetti, in base al titolo giuridico con cui tali poste sono state iscritte in bilancio.

Pertanto, un miglioramento del risultato di amministrazione conseguente ad un'operazione di cancellazione di residui passivi di parte capitale, come sopra descritta, in assenza di una corrispondente cancellazione di risorse attive, o

comunque in presenza della relativa risorsa tra le giacenze di cassa, è solo apparente, in quanto le risorse liberate, che hanno comportato il miglioramento del risultato stesso, devono essere rinvincolate dall'amministrazione per le medesime finalità, senza quindi poter confluire nei fondi liberi a disposizione dell'ente.

L'avanzo di amministrazione, infatti, può essere considerato un indicatore di buona gestione solo quando i fondi liberi presenti risultano essere almeno sufficienti a ricostituire i fondi di natura vincolata eventualmente erosi nel corso della gestione. Per fondi di natura vincolata si intende, in questa sede, il complesso dei fondi vincolati (compreso il fondo svalutazione crediti), dei fondi per il finanziamento di spese in conto capitale e dei fondi ammortamento di cui all'art. 187 Tuel.

La scomposizione del risultato di amministrazione è utile per comprendere il reale andamento della situazione finanziaria dell'ente locale nel momento in cui quest'ultimo, di fronte ad un risultato di amministrazione formalmente positivo (avanzo), progressivamente si trova in una situazione di sostanziale disavanzo, a causa dell'insufficienza dell'avanzo libero nel fornire copertura alla componente vincolata del risultato di amministrazione, erosa nel corso della gestione. Infatti, l'incapienza dell'avanzo di amministrazione rispetto all'ammontare dei fondi di natura vincolata, intesi come sommatoria dei tre fondi vincolati di cui all'art. 187 del Tuel, in realtà non è che una delle forme nelle quali si può palesare un disavanzo di amministrazione sostanziale¹⁶.

Tale principio è stato espresso originariamente dalla Sezione regionale di controllo per la Toscana la quale, al riguardo, ha evidenziato che "la realizzazione di un risultato di amministrazione formalmente positivo non è sufficiente a eliminare ogni dubbio sulla sana gestione dell'ente, qualora tale risultato venga assicurato dall'avanzo dei fondi vincolati, mentre la gestione della parte ordinaria del bilancio presenta un disavanzo. Quest'ultimo, infatti, deve essere ripianato in via esclusiva con gli strumenti previsti dall'art. 193 Tuel e non può essere nella sostanza compensato dall'avanzo della parte vincolata, che è condizionato dalla destinazione"¹⁷.

¹⁶ Ministero dell'Economia e Finanza – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato – *Relazione sulla verifica amministrativo contabile presso il comune di Siena*, Roma, 23 aprile 2013.

¹⁷ Corte dei conti, Sez. reg. cont. Toscana, deliberazione n. 128/2007.

Nel corso dei controlli effettuati dalla Sezione Toscana sulla finanza locale nell'ambito, in particolare, dei referti sulla sana gestione finanziaria di cui all'art. 7, comma 7, della l. n. 131/2003 e del controllo monitoraggio di cui all'art. 1, commi 166 e seguenti della l. n. 266/2005, sono stati individuati vari fenomeni che possono comportare l'emergere di un disavanzo sostanziale, come di seguito riportati:

- mancato impegno o errata destinazione di risorse vincolate a specifiche finalità da norme di legge (es. sanzioni amministrative al codice della strada, contributi per permessi di costruire, accensione di mutui e prestiti) o per natura (es. trasferimenti di parte capitale, alienazioni) a fronte di avvenuti accertamenti. In caso di erosione di tali risorse, eventualmente utilizzate per finalità diverse, l'amministrazione è tenuta a ricostituire quanto prima i relativi vincoli per il finanziamento degli specifici interventi correlati alle risorse di cui sopra;
- realizzazione di economie su lavori di parte capitale la cui quota di entrata non utilizzata, vincolata in modo generico (es. alienazioni patrimoniali) o a specifici interventi (es. sanzioni amministrative al codice della strada), non viene contestualmente ridestinata a spese di equivalente natura;
- cancellazione di residui passivi afferenti alla spesa per investimenti, a seguito di economie registrate su lavori, o del cambiamento delle linee di indirizzo da parte dell'amministrazione, in assenza di analoghe cancellazioni dei corrispondenti residui attivi o in assenza di adeguato vincolo degli stessi nell'ambito dell'avanzo di amministrazione.

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

Qualora, negli esercizi successivi, la gestione non sia in grado di ripristinare gli equilibri ed i relativi vincoli sottostanti erosi, può pertanto emergere una situazione di aggravamento del disavanzo sostanziale.

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

rappresenta la quota di risorse da reperire al fine di ricostituire il complesso dei vincoli.

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

Nel caso particolare in cui il risultato di amministrazione formale (inteso come saldo finanziario complessivo derivante dalla somma, a fine esercizio, delle giacenze di cassa (+), dei residui attivi (+) e dei residui passivi (-)) risulti di segno negativo (disavanzo formale di amministrazione), e sussistano fondi di natura vincolata da ricostituire a fine esercizio, l'ammontare dei fondi non vincolati è pari alla somma algebrica del risultato di amministrazione formale negativo e del totale dei fondi di natura vincolata.

In questo caso, sussistendo, oltre a fondi vincolati da ricostituire, un disavanzo formale di amministrazione, l'ammontare di fondi non vincolati risulta essere negativo e superiore alla quota dei fondi da ricostituire di cui sopra, in quanto comprensivo anche della quota di disavanzo formale di amministrazione da finanziare.

Quanto sopra riportato è stato espresso anche dalla Sezione delle autonomie in sede di redazione delle *Note metodologiche di lettura dei questionari-relazione degli organi di revisione degli enti locali al bilancio di previsione 2011 e rendiconto 2010*, approvati con deliberazione n. 2/2011. La Sezione, infatti, evidenzia in tale sede che, a livello formale di rendicontazione dei dati contabili, l'avanzo non vincolato deve essere espresso in valore negativo "se la sommatoria dei tre fondi vincolati è superiore al risultato di amministrazione poiché, in tal caso, esso evidenzia la quota di disavanzo applicata (o da applicare) obbligatoriamente al bilancio (...). Ciò in quanto i vincoli di destinazione delle risorse confluite nel risultato di amministrazione permangono anche se quest'ultimo non è capiente a sufficienza o è negativo (vedasi punto 59 del principio contabile n.3)¹⁸. In tal caso l'ente dovrà provvedere a reperire le risorse necessarie anche mediante ricorso ai fondi non vincolati che, in tale ipotesi, potrebbero assumere valore negativo

¹⁸Il principio contabile n. 3, punto 59, dell'*Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali presso il Ministero dell'Interno*, prevede, tra l'altro, che "I vincoli di destinazione delle risorse confluite nel risultato di amministrazione permangono, anche se quest'ultimo non è capiente a sufficienza o è negativo (disavanzo di amministrazione); in questi casi l'ente dovrà ricercare le risorse necessarie per finanziare tutte le spese derivanti da entrate vincolate rifulite nel risultato di amministrazione".

(disavanzo). Il valore negativo esprime il disavanzo sostanziale di amministrazione che deve essere obbligatoriamente applicato al bilancio di previsione per ricostituire integralmente i fondi vincolati (art. 188 del Tuel)¹⁹.

Il disavanzo sostanziale, così come appena descritto, viene pertanto equiparato al disavanzo formale, in merito alle relative modalità di copertura, prevedendone, come per quest'ultimo, l'applicazione al bilancio di previsione, allo scopo di ricostituire i vincoli erosi.

Affrontando in particolare la tematica relativa alla modalità di applicazione del disavanzo sostanziale al bilancio di previsione e alle conseguenti modalità di finanziamento dello stesso, la Sezione Toscana ha espresso il proprio orientamento con deliberazione 5 febbraio 2009, n. 7 relativa alla "verifica sulla gestione finanziaria del comune di Grosseto per l'anno 2007". In tale documento si specifica che l'ente, in presenza di disavanzo sostanziale, deve procedere "all'iscrizione, nell'ambito della spesa, del disavanzo, nella misura in cui lo stesso è stato accertato, nei modi e termini di cui all'art. 193 del Tuel".

L'argomento è stato successivamente affrontato nell'ambito della deliberazione 27 settembre 2011, n. 207 (verifica sulla sana gestione finanziaria del Comune di Fiesole per l'anno 2010), in cui la Sezione ha esplicitato che, in presenza di disavanzo formale e contestuale necessità di ricostituzione dei vincoli, l'applicazione al bilancio non deve avvenire "solo per la quota effettiva" di disavanzo formale ma per l'intero ammontare del disavanzo (comprensivo dei fondi da ricostituire). Contestualmente, nel caso in cui l'ente utilizzi, per la ricostituzione dei vincoli, proventi derivanti da permessi di costruire (con vincolo di specifica destinazione di cui all'art. 16 del DPR 380/2001, con possibilità di deroga espressamente prevista dal legislatore nel limite del 75 per cento per garantire l'equilibrio di parte corrente e per la manutenzione del patrimonio), la Sezione ha ritenuto opportuno chiarire che, nel definire l'ammontare complessivo destinabile alla parte corrente, non devono essere considerati gli "oneri a scomputo".

In conclusione, ai sensi dell'art. 193 Tuel, nonché in considerazione degli indirizzi espressi dalla Sezione Toscana e dalla Sezione delle autonomie riportati in precedenza, l'ammontare dei fondi non vincolati, se negativo, in quanto comprensivo sia del disavanzo formale di amministrazione che delle poste contabili

¹⁹Corte dei Conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 2/2011, *Note metodologiche di lettura dei questionari - relazione degli organi di revisione degli enti locali, bilancio di previsione 2011-rendiconto 2010*.

da ricostituire, deve essere applicato, nel suo complesso, al bilancio di previsione, nelle modalità previste dall'art. 193 Tuel.

In merito all'attività di controllo svolta dalla Sezione, la stessa ha proceduto a rilevare le singole fattispecie di disavanzo sostanziale sia nell'ambito delle verifiche sulla sana gestione finanziaria degli enti locali, sia in sede di controllo monitoraggio, ponendo sempre maggiore attenzione a tale fenomeno, come peraltro evidenziato dall'incremento negli anni del numero di pronunce riferite a tale grave irregolarità. Infatti, nell'ambito del controllo monitoraggio sui rendiconti degli ultimi tre esercizi analizzati (2010, 2011 e 2012) sono risultati destinatari di apposita pronuncia specifica ben 15 enti nel 2010, 20 enti nel 2011 e 18 enti nel 2012.

A.1.2. - Il patto di stabilità interno

La disciplina per il 2012 del patto di stabilità interno, al fine di assicurare il concorso degli enti locali alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, nel rispetto dei principi di coordinamento previsti dalla Costituzione (artt. 117, comma 3, e 119, comma 2) e degli impegni assunti dall'Italia in sede europea, non si è discostata molto da quella del precedente esercizio 2011 e, in particolare, è stata disciplinata dagli artt. 30, 31 e 32 della l. 12 novembre 2011, n. 183.

La novità più significativa delle regole che disciplinano il patto 2012 è consistita nell'introduzione di un meccanismo di riparto dell'ammontare complessivo del concorso agli obiettivi di finanza pubblica tra i singoli enti, basato su criteri di virtuosità, misurati secondo una valutazione ponderata di alcuni parametri (rispetto del patto di stabilità interno nel tempo; autonomia finanziaria; equilibrio di parte corrente; rapporto tra riscossioni e accertamenti di parte corrente). Gli enti toscani che sono stati identificati come "virtuosi" sono risultati dieci (decreto Ministero dell'economia del 25 giugno 2012, n. 0048345): comuni di Abbadia San Salvatore, Buggiano, Calcinaia, Castagneto Carducci, Greve in Chianti, Monteriggioni, Rosignano Marittimo, San Gimignano, Serravalle Pistoiese e Subbiano.

Inoltre, le regole del patto di stabilità sono state estese agli enti minori e più precisamente ai comuni di dimensione demografica compresa 1.001 abitanti e 5.000. Si è ampliata quindi, nel corso del 2012, la platea dei soggetti che concorrono al miglioramento degli obiettivi di finanza pubblica, limitatamente alla programmazione 2013-2014, in quanto la vigenza delle regole del patto per questi enti è prevista dal 2013.

Per quanto concerne gli enti locali che partecipano alla sperimentazione in materia di armonizzazione dei sistemi contabili (art. 36 decreto legislativo n. 118/2011), è stata invece operata una specifica agevolazione in termini di riduzione dell'obiettivo da conseguire. Nel 2012 gli enti toscani sperimentatori erano inizialmente quattro: Provincia di Firenze e comune di Prato, Livorno e Firenze. Successivamente, gli enti si sono ridotti a tre, in quanto il comune di Firenze ha rinunciato alla sperimentazione.

Di grande importanza è stata, inoltre, la riconferma per il 2012 delle disposizioni inerenti il patto regionalizzato verticale e orizzontale "di solidarietà con altri enti locali" e l'applicazione del patto orizzontale nazionale.

Sul buon risultato delle amministrazioni locali ha, quindi, influito, anche per il 2012, la combinazione dei meccanismi con cui opera il patto di stabilità interno di regioni e enti locali. L'ente regione ha svolto, infatti, un importante ruolo di coordinamento finanziario sugli enti locali del proprio territorio.

Nel 2012, come nel 2011, proprio per garantire il massimo contributo al risanamento e all'equilibrio del bilancio e conseguire un maggior raccordo e coordinamento con gli interventi delle amministrazioni locali, sono stati più volte rivisti gli obiettivi finanziari delle regioni. Sia in Toscana che a livello nazionale, nel 2012, è stato garantito, infatti, il raggiungimento degli obiettivi assegnati e, per gli enti toscani, non si sono registrati casi di inadempienza.

In merito alla verifica, da parte della Sezione, del rispetto degli obiettivi previsti dal patto di stabilità interno negli anni 2005-2012, esercizi sui quali si è svolta l'attività di controllo-monitoraggio ex art. 166 e seguenti della l. n. 266/2005, il maggior numero di enti che non rispettato l'obiettivo programmato, è stato registrato nell'esercizio 2006 (undici enti). Il numero degli enti che è risultato critico a tale fenomeno è andato, tuttavia, a decrescere progressivamente fino ad azzerarsi nel 2012.

È necessario precisare che, in relazione all'esercizio 2012, la Sezione ha emesso solo due pronunciamenti in materia di patto di stabilità e che tali rilievi non riguardavano il mancato rispetto degli obiettivi del patto, bensì la presenza di irregolarità riferite a fenomeni elusivi o di distorta rappresentazione del raggiungimento degli obiettivi stessi, per i quali è stata richiesta la rideterminazione delle risultanze del patto di stabilità. Gli esiti di inottemperanza al rispetto del patto di stabilità hanno riguardato, in tutto il periodo 2005-2012, esclusivamente

amministrazioni comunali, ad eccezione dell'esercizio 2007, anno in cui si è registrata l'inadempienza di una amministrazione provinciale.

I meccanismi del patto regionalizzato, che hanno inciso sul risultato raggiunto nel 2012, potrebbero far sorgere problematiche per il successivo esercizio 2013, in relazione alla necessità di provvedere alla restituzione dei maggiori spazi finanziari acquisiti; oneri, questi, da considerarsi aggiuntivi al saldo programmatico da conseguire.

Pertanto, gli enti che hanno beneficiato delle suddette compensazioni potranno, nell'esercizio 2013, trovare difficoltà se non hanno posto particolare attenzione alla loro programmazione economico-finanziaria.

Occorre sottolineare che, in tema di patto territoriale, la Regione Toscana è stata attiva fin da subito, approvando una specifica normativa regionale (l. reg. 5 agosto 2010, n. 46, in seguito abrogata e sostituita dagli artt. 10-13 della l. reg. 27 dicembre 2011, n. 68).

Ai fini della distribuzione di ulteriori spazi agli enti locali, la giunta regionale ha adottato apposite deliberazioni basandosi, per la rideterminazione in senso migliorativo dell'obiettivo programmatico degli enti, su uno o più dei seguenti criteri:

- sostegno alla fusione di due o più comuni;
- riduzione dei residui passivi;
- sostegno agli investimenti di interesse strategico regionale;
- realizzazione di interventi legati a situazioni di emergenza, diversi da quelli esclusi dalla vigente normativa statale;
- trasferimento o attribuzione di funzioni;
- riduzione del livello di indebitamento;
- capacità di utilizzazione dei margini del patto di stabilità interno.

Il quadro normativo sopra riportato prevede, inoltre, ulteriori effetti premiali, oltre quelli già stabiliti in ambito nazionale, per gli enti che decidano di cedere spazi del proprio saldo obiettivo ad altri enti toscani.

Come evidenziato nella successiva tabella, nel biennio 2011-2012, la Regione ha ceduto i propri spazi finanziari agli enti locali toscani in misura ridotta a quanto richiesto dagli enti stessi, ma comunque in aumento nel 2012 rispetto al 2011.

Tab. 35

Patto regionale verticale			
Anno	Spazio finanziario richiesto dagli enti locali	Spazio finanziario ceduto dalla Regione	Percentuale di copertura del fabbisogno espresso dagli enti locali
2011	428.800.290,79	55.000.000,00	12,83
2012	532.580.248,60	102.532.868,62	19,25

Fonte: deliberazioni della Giunta regionale.

Le regole del patto di stabilità sono state, tuttavia, in parte attenuate dagli interventi a sostegno degli investimenti contenuti nel d.l. n. 16/2012 (contributi per il patto nazionale orizzontale da utilizzare per la riduzione del debito) e nel d.l. n. 95/2012.

Il meccanismo introdotto con il patto "orizzontale nazionale" ha operato una redistribuzione sul territorio nazionale del risparmio ottenuto da alcuni enti rispetto all'obiettivo programmatico, in favore di altri che, invece, prevedevano difficoltà nel raggiungimento dello stesso obiettivo.

A.1.3. - La spesa per il personale

Nell'ambito delle misure rivolte al contenimento della spesa pubblica si colloca anche la disciplina vincolistica relativa alla gestione del personale.

La complessità della normativa in materia ha comportato per gli enti territoriali, nel corso della gestione, l'insorgenza di numerosi dubbi interpretativi a cui la Corte dei conti, sia nell'ambito della propria funzione consultiva, sia in sede di controllo-monitoraggio, ha cercato di fornire risposta con l'obiettivo di indirizzare gli enti ad una coerente e uniforme applicazione della normativa.

In tale contesto, il questionario di monitoraggio, nella sua articolazione prospettica e metodologica, ha messo in evidenza i criteri da seguire per il contenimento della spesa e ha consentito il suo controllo costante durante la gestione amministrativa dell'ente; aspetti, questi, rilevanti anche per quanto concerne la programmazione delle risorse umane.

Con riferimento all'esercizio 2012, l'evoluzione del quadro normativo in tema di spesa di personale non ha subito importanti variazioni. Le novità normative

apportate dal d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla l. n. 26 aprile 2012, n. 44, hanno riguardato principalmente la modifica, per gli enti non soggetti al patto di stabilità interno, dell'anno di riferimento quale limite per la spesa di personale del 2012. L'anno di riferimento è divenuto il 2008, anziché il 2004, come precedentemente previsto (modificazione c. 562 della legge n. 296/2006). Ulteriori interventi in materia sono contenuti nell'art. 76, comma 7, del d.l. n. 112/2008, come di seguito riportati:

- l'aumento del limite, dal 20 al 40 per cento (calcolato in termini di spesa rispetto alle cessazioni dell'anno precedente), entro il quale gli enti locali, soggetti al patto di stabilità e con un rapporto di spesa del personale sulle spese correnti inferiore al 50 per cento, possono procedere ad effettuare assunzioni a tempo determinato;
- le eccezioni, ai fini del rispetto dei limiti del turn-over, per il personale che opera nelle funzioni in materia di polizia locale, istruzione pubblica e settore sociale. In particolare, ai soli fini assunzionali, l'onere per le assunzioni del personale destinato allo svolgimento delle funzioni in materia di polizia locale, di istruzione pubblica e del settore sociale è calcolato nella misura ridotta del 50 per cento; le predette assunzioni continuano a rilevare per intero ai fini del calcolo delle spese di personale;
- la ridefinizione dei criteri di calcolo della spesa di personale per le società partecipate dagli enti locali.

Dal controllo monitoraggio sui rendiconti 2012 degli enti toscani è emersa una sola grave irregolarità contabile in tema di personale, correlata alla modifica dell'esercizio di riferimento quale limite di spesa per l'anno 2012 (art. 1, comma 562, l. n. 296/2006). Il trend 2006-2012, in merito ai limiti di spesa previsti dai commi 562 e 567 della l. n. 296/2006, ha evidenziato che, rispetto al primo anno di applicazione delle misure di contenimento della spesa (esercizio 2006), gli enti toscani hanno progressivamente ricondotto la gestione del personale all'osservanza delle norme. Le maggiori difficoltà sono state riscontrate per gli enti inferiori a 5.000 abitanti, per i quali è risultato più problematico, almeno per i primi anni, il contenimento della spesa su dotazioni organiche già minime per assicurare l'erogazione dei servizi pubblici.

A.1.4. - Comune di Porto Azzurro – Valutazione del piano di riequilibrio (delib. n. 273/2013)

Il Consiglio del Comune di Porto Azzurro ha deciso, con delibera del 17 dicembre 2012, n. 79, di adottare il piano finanziario di riequilibrio previsto dall'art. 243-bis Tuel.

Successivamente, il Consiglio comunale, con la delibera del 14 febbraio 2013, n. 13, ha approvato il piano di riequilibrio decennale, senza avvalersi dell'accesso al fondo di rotazione.

Il piano è stato inviato alla Sezione con nota del 22 febbraio 2013.

Tale piano consisteva in un prospetto sintetico di determinazione del fabbisogno finanziario (quantificato in 2.466.964,73 euro) e in un prospetto sintetico di rappresentazione delle modalità di finanziamento (definito "piano finanziario") che ripartiva in 10 anni il fabbisogno, quantificandolo in 2.466.964,68 euro. Le risorse indicate per il ripiano dello squilibrio consistevano, negli anni, in cessioni di partecipazioni azionarie, alienazioni di immobili (compresi alloggi ERP), revisioni tariffarie, contenimento della spesa corrente e recupero dell'evasione tributaria.

Successivamente, con nota del 22 agosto 2013, il Ministero dell'interno-Dipartimento per gli affari interni e territoriali-Direzione centrale della finanza locale ha trasmesso la propria relazione relativa al piano di riequilibrio finanziario pluriennale, ricevuta dalla Sezione il 27 agosto 2013.

La Sezione ha esaurito l'esame del piano di riequilibrio con deliberazione n. 273/2013, valutando la non sussistenza delle condizioni per ritenere la congruenza del piano ai fini del riequilibrio.

In sede di esame era infatti emerso, anzitutto, che l'ente non aveva operato una valutazione complessiva ed esaustiva della propria situazione amministrativa ed economico-finanziaria, propedeutica all'individuazione di un corretto processo di risanamento.

Il risultato di amministrazione e, conseguentemente, il saldo complessivo da finanziare, non risultavano, ad avviso della Sezione, correttamente quantificati, unitamente agli altri fenomeni gestionali rilevanti per definire veritiera e attendibile la situazione debitoria dell'ente. Tutti gli elementi esaminati dalla Sezione, al fine di valutare la correttezza del saldo da finanziare, prospettavano un'ulteriore e, a quel momento, non quantificabile esposizione finanziaria complessiva, anche a causa di non risolte problematiche connesse alla formazione di debiti fuori bilancio, con conseguente necessità di rivedere in aumento l'ammontare da finanziare.

Le fonti di copertura del disavanzo prospettate dall'ente, oltre a non risultare coerenti con le informazioni contenute nel piano, non apparivano adeguate a garantire il finanziamento del saldo complessivo e, dunque, l'effettivo superamento della situazione di squilibrio. Alcune delle fonti di copertura, poi, presentavano profili di inattendibilità tali da farle ritenere del tutto inadeguate al conseguimento della copertura integrale del saldo complessivo.

Il piano presentava un disavanzo accertato che non poteva ritenersi finanziabile con le modalità di copertura indicate: donde la valutazione negativa di questa Sezione circa la congruità del piano stesso; valutazione rafforzata dalla circostanza che il disavanzo effettivo dell'ente e la sua conseguente esposizione debitoria erano ritenuti dalla Sezione di dimensioni maggiori rispetto a quanto dichiarato dall'ente nel piano.

Da un esame complessivo delle misure indicate, volto a verificare non solo la possibilità di dare copertura al saldo da finanziare ma anche e, soprattutto, la capacità di riequilibrare in prospettiva il bilancio dell'ente, la Sezione, nella deliberazione n. 273/2013, ha concluso dichiarando le citate misure non adeguate al conseguimento di un risanamento effettivo del bilancio, in quanto non assicuravano un equilibrio strutturale e stabile nel tempo.

Il Comune, a seguito della deliberazione della Sezione n. 273/2013, ha presentato ricorso alle Sezioni riunite in speciale composizione in data 21 novembre 2013 ai sensi dell'articolo 243-quater comma 5 del Tuel, introdotto dal d.l. 174/2012 (titolo II, art. 3). Su tale ricorso, le Sezioni riunite si sono espresse con la sentenza n. 9/2013, confermando la valutazione di non congruità del piano espressa dalla Sezione di controllo Toscana.

La sentenza in particolare ha evidenziato che "il piano di riequilibrio finanziario pluriennale del Comune di Porto Azzurro si fondava per la maggior parte su:

- previsioni di maggiori entrate immotivate e quindi troppo incerte (imposta di sbarco, affrancazione dei vincoli per alloggi Erp, aumenti delle tariffe per i trasporti scolastici e per gli impianti sportivi e/o per la mensa scolastica, aumenti delle tariffe per i posti barca per i residenti), oppure di fatto già superate (alienazione della partecipata D'Alarcon), o anche non consentite dall'ordinamento (aumento delle entrate per la Tarsu in presenza di costi d'esercizio già inferiori al gettito attuale);
- previsioni di riduzioni delle spese correnti parimenti immotivate e pertanto troppo incerte".

Le Sezioni riunite hanno pertanto respinto il ricorso del Comune di Porto Azzurro avverso il diniego di approvazione, da parte della Sezione regionale di controllo per la Toscana, del piano di riequilibrio finanziario pluriennale 2013-2022.

L'ente quindi, in base a quanto previsto dal dl. 16/2014, ha proceduto, in data 7 marzo 2014 (delibera n. 7/2014), alla presentazione di un nuovo piano di riequilibrio sul quale, attualmente, è in corso l'istruttoria da parte della competente commissione ministeriale.

A.1.5. - Comune di Pescia – Valutazione del piano di riequilibrio (delib. n. 278/2013)

Il Consiglio del Comune di Pescia ha deciso, con delibera del 5 aprile 2013, n. 18, di accedere al piano finanziario di riequilibrio previsto dall'art. 243-bis Tuel.

Con successiva delibera del 3 giugno 2013, n. 31, il Consiglio comunale ha approvato il piano di riequilibrio decennale, riconoscendo un fabbisogno finanziario di 3.440.123,88 euro, da ripianare in 10 anni a partire dall'esercizio 2013 senza accedere al fondo di rotazione di cui all'art. 243-ter Tuel.

Il piano è stato inviato alla Sezione con nota dell'11 giugno 2013.

Il Collegio dei revisori, pur avendo espresso parere favorevole sulle misure previste nel piano, ha poi segnalato, con nota del 19 luglio 2013, la presenza di gravi irregolarità di gestione, ai sensi dell'art. 239, comma 1, lett. e), del Tuel, riguardo all'assenza di collegamento tra residui passivi in conto capitale e relative fonti di finanziamento, nonché all'incompleta ricostruzione della situazione debitoria dell'ente. Successivamente, con nota del 9 ottobre 2013, il Ministero dell'interno ha trasmesso la propria relazione sul piano di riequilibrio, che la Sezione ha ricevuto in data 28 ottobre 2013.

La Sezione ha terminato l'esame del piano di riequilibrio con deliberazione n. 278/2013 valutando la non sussistenza delle condizioni per ritenere la congruenza del piano ai fini del riequilibrio.

In sede di valutazione era infatti emerso, innanzitutto, che l'ente non aveva operato una valutazione complessiva ed esaustiva della propria situazione

amministrativa ed economico-finanziaria, propedeutica all'individuazione di un corretto processo di risanamento.

Il risultato di amministrazione dell'esercizio 2012 non risultava correttamente quantificato, in conseguenza della errata contabilizzazione di partite in conto terzi e della persistenza, nonostante l'importante operazione di riaccertamento operata dall'ente, di residui attivi vetusti per i quali era incerto l'effettivo realizzo. La problematica che maggiormente aveva inciso sulla definizione del risultato 2012 era da riferire alla incompleta ricostruzione del quadro complessivo dei vincoli, derivanti dalla eliminazione di partite passive di parte capitale effettuate nel corso degli esercizi pregressi e non riflesse nei relativi risultati di amministrazione. La puntuale definizione delle poste vincolate di parte capitale, più volte richiesta dalla Sezione, non è avvenuta né in sede di approvazione del rendiconto 2012, né in sede di predisposizione del piano di riequilibrio.

Ulteriore criticità nella corretta ricostruzione del fabbisogno da finanziare era costituita dalla presenza di debiti fuori bilancio e passività potenziali, che l'ente non aveva inserito nel piano di riequilibrio, rinviandone la quantificazione ed il relativo finanziamento al bilancio di previsione 2013 e pluriennale 2013-2015 (documenti approvati successivamente all'adozione del piano). La Sezione, pur ritenendo che tali ulteriori oneri avrebbero dovuto essere opportunamente incorporati nel piano di riequilibrio, ha comunque analizzato le previsioni inserite nei predetti documenti previsionali, valutando il fenomeno dei debiti fuori bilancio nella sua complessiva dimensione.

Per concludere, in merito alla correttezza del saldo da finanziare individuato dall'ente (anche considerando il finanziamento degli oneri latenti previsto nel bilancio 2013-2015), l'insieme degli elementi di cui la Sezione disponeva prospettavano un'ulteriore, e non quantificabile, esposizione finanziaria complessiva, con conseguente necessità di rivedere in aumento l'ammontare del fabbisogno da finanziare.

Con riferimento alle modalità di copertura individuate nel piano, la realizzabilità dell'avanzo di gestione corrente, che costituiva l'unica fonte di finanziamento preordinata dall'ente alla copertura del saldo, risultava molto incerta, ciò ne metteva in causa la capacità effettiva di provvedere al riequilibrio dell'ente. Ancor più incerta sarebbe risultata, *a fortiori*, la capacità dell'avanzo di gestione di dare copertura ad un disavanzo di amministrazione ulteriore, a quel momento ancora indeterminato.

Per quanto riguarda il reperimento delle risorse, non risultavano quantificati né i benefici conseguenti alle politiche già attuate nel biennio 2011-2012, né i maggiori introiti attesi dagli ulteriori interventi previsti nel 2013 sui fitti attivi, sul recupero dell'evasione tributaria e sul miglioramento della capacità di riscossione. Con riguardo, in particolare, al recupero dell'evasione tributaria, la Sezione ha effettuato una simulazione del gettito atteso sulla base delle nuove percentuali di riscossione fornite dall'ente in sede di controdeduzioni. L'analisi condotta ha permesso di rilevare che la relativa previsione di entrata non era attendibile. Ha destato perplessità, inoltre, la constatazione che la manovra di entrata si fosse incentrata sulle medesime risorse per le quali si sono registrati i minori accertamenti di competenza che hanno reso necessario l'utilizzo del fondo svalutazione crediti nel 2012.

Sul versante della spesa corrente, gli obiettivi annuali della manovra di contenimento non apparivano indicati in maniera puntuale. Nel piano l'ente riteneva sufficiente una mera razionalizzazione della spesa realizzata fino al 2012, associandovi limitate misure riferite ai costi della politica, alle utenze, ai fitti passivi. Mancava nel piano una revisione strutturale della spesa che consentisse di prevedere, in sede di giudizio prognostico, la possibilità di un riequilibrio stabile nel tempo. La Sezione rilevava, altresì, un incremento del fabbisogno di spesa corrente nel decennio, maggiore nella prima annualità del piano, come confermato dai documenti di programmazione approvati successivamente alla sua adozione. In definitiva, il piano si risolveva nella rateizzazione decennale della copertura del disavanzo di amministrazione 2012, senza affrontare le cause che l'avevano generato.

La deliberazione, depositata dalla Sezione in data 23 dicembre 2013, è stata impugnata dinanzi alle Sezioni riunite in speciale composizione il 24 gennaio 2014.

Il ricorso dell'ente è stato accolto, in data 19 febbraio 2014, con la sentenza n. 3/2014.

Il diverso avviso delle Sezioni riunite, rispetto a quanto ritenuto dalla Sezione, è maturato prevalentemente in considerazione degli effetti sul percorso di riequilibrio svolto dal comune successivamente alla deliberazione impugnata, ma che, alla data della delibera stessa era in corso e, comunque, concerneva l'esercizio 2013, peraltro coincidente con la prima annualità del piano stesso. La valutazione di attendibilità e adeguatezza del piano, sottesa all'annullamento della deliberazione n. 278/2013, è stata, inoltre, corroborata anche dalle risultanze contabili definitive

che attestano, concretamente, il conseguimento, nel 2013, da parte del comune ricorrente, di un avanzo di gestione corrente che ha generato un effettivo miglioramento nel risultato di amministrazione rispetto a quello del 2012.

L'annullamento della deliberazione di diniego ha prodotto effetti sostanziali sulla gestione finanziaria del comune, chiamato a dare esecuzione al piano medesimo e a dimostrare effettivamente la propria capacità di rispettarlo.

L'art. 243-quater Tuel prevede infatti che l'organo di revisione invii una relazione semestrale sullo stato di attuazione del piano e sul raggiungimento degli obiettivi intermedi fissati nel piano stesso, ai fini del controllo della Sezione regionale di controllo.

Nel caso di Pescia è, dunque, prossima l'applicazione della procedura prevista dall'art. 243-quater, comma 6, che prevede una valutazione periodica, da parte della Sezione regionale di controllo competente, previa la trasmissione, "entro quindici giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre", di una "relazione sullo stato di attuazione del piano e sul conseguimento degli obiettivi intermedi fissati dal piano stesso" da parte dell'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente.

La Sezione raccomanda, quindi, che tutti gli enti che stanno applicando il piano di riequilibrio pluriennale si dotino degli strumenti adeguati affinché le relazioni semestrali sul conseguimento degli obiettivi previsti dal piano – affidate all'organo di revisione interno – consentano una valutazione approfondita e motivata e che valgano ad evitare le conseguenze previste dall'art. 243-quater, comma 7, in caso di "grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano, ovvero il mancato raggiungimento del riequilibrio finanziario dell'ente al termine del periodo di durata del piano stesso", ovvero l'applicazione delle procedure di dissesto previste dall'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011.

A.1.6. - Comune di Fiesole – Valutazione del piano di riequilibrio (delib. n. 1/2014)

Il Consiglio del Comune di Fiesole ha deciso, con delibera del 30 maggio 2013, n. 29, di aderire alla procedura di riequilibrio prevista dall'art. 243-bis Tuel. Con successiva delibera del 29 luglio 2013, n. 42, il Consiglio comunale ha approvato il piano di riequilibrio pluriennale (senza avvalersi dell'accesso al fondo di rotazione) della durata di dieci anni a partire dall'esercizio finanziario 2013, riconoscendo un fabbisogno finanziario complessivo di 2.799.794,11 euro.

La delibera adottata è stata inviata alla Sezione con nota 30 luglio 2013.

Con nota 5 dicembre 2013, n. 170305, il Ministero dell'interno-Dipartimento per gli affari interni e territoriali-Direzione centrale della finanza locale ha trasmesso la relazione relativa al piano di riequilibrio finanziario pluriennale, pervenuta alla Sezione in data 16 dicembre 2013.

La Sezione ha esaurito l'esame del piano con deliberazione n. 1/2014 valutando l'attendibilità dello stesso ai fini del riequilibrio.

Alla luce delle osservazioni complessivamente formulate nella deliberazione che, comunque, avevano fatto propendere per una valutazione di attendibilità del piano di riequilibrio, la Sezione aveva ritenuto che l'ente dovesse scrupolosamente attenersi ad alcune raccomandazioni, relative alle passività potenziali, alle previste alienazioni di beni immobili, alla spesa degli organi istituzionali e al bilancio pluriennale, nonché alle modalità di pianificazione del saldo da finanziare nel periodo decennale di durata del piano di riequilibrio.

In particolare, la deliberazione aveva evidenziato la necessità che l'ente apportasse al più presto le necessarie modificazioni al bilancio pluriennale, onde conferire la corretta evidenza contabile alle risultanze di programmazione previste nel piano.

La Sezione aveva ritenuto altresì - in considerazione del fatto che il saldo da finanziare insisteva, per larga parte (85 per cento), sul periodo 2018-2022 - l'opportunità che l'ente s'imponesse di conseguire, nel primo quinquennio, secondo i canoni di efficienza ed efficacia, un riequilibrio strutturale al fine di non vanificare il conseguimento degli obiettivi programmati e, dunque, la costruzione complessiva del piano.

La Sezione aveva ritenuto essenziale che l'ente provvedesse fin da subito a monitorare costantemente la situazione in ordine all'insorgere di passività potenziali, riferite ai contenziosi in essere, e a intervenire sollecitamente qualora l'esito degli stessi si dimostrasse anche solo in parte sfavorevole.

Per quanto concerneva una voce relativa al finanziamento di una parte importante del saldo da finanziare, e cioè quella che prevedeva risparmi da conseguire sui mutui in essere, l'ente avrebbe dovuto procedere, nel breve periodo e, comunque, entro l'esercizio 2014, a realizzare alienazioni di immobili per 1.628.080,00 euro, e conseguire economie per almeno 720.000,00 euro: somma, questa, che sarebbe dovuta scaturire dall'estinzione anticipata dei mutui a seguito

del raggiungimento degli obiettivi programmati di alienazioni immobiliari. Tutto ciò, al fine di non vanificare il conseguimento dell'equilibrio e lo stesso processo di riduzione del debito.

Nella deliberazione, la Sezione ha raccomandato all'ente di prestare particolare cura nel conseguire i risparmi di spesa previsti sia per manifestazioni ed eventi, sia per indennità e gettoni di presenza dei componenti elettivi degli organi istituzionali.

L'osservanza delle raccomandazioni della Sezione e della programmazione definita dal Comune, nonché il rispetto del conseguimento degli obiettivi intermedi fissati dal piano, saranno oggetto di verifica e valutazione semestrale in sede di controllo dell'attuazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale ai sensi dell'art. 243-quater, commi 6 e 7, Tuel.

A.1.7. - Comune di Buonconvento – Valutazione del piano di riequilibrio (delib. n. 169/2014)

Il Consiglio del Comune di Buonconvento ha deciso, con delibera del 20 giugno 2013, n. 33, di aderire alla procedura di riequilibrio prevista dall'art. 243-bis Tuel.

Con delibera del 14 agosto 2013, n. 54, il Consiglio comunale ha approvato il piano di riequilibrio pluriennale (senza avvalersi dell'accesso al fondo di rotazione) della durata di dieci anni a partire dall'esercizio finanziario 2013, riconoscendo un fabbisogno finanziario complessivo di 3.018.652,57 euro. Essa è stata inviata alla Sezione con nota 21 agosto 2013 ed alla Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali.

Con nota 18 agosto 2014, n. 80696, il Ministero dell'interno-Dipartimento per gli affari interni e territoriali-Direzione centrale della finanza locale ha trasmesso alla Sezione la relazione relativa al piano di riequilibrio finanziario pluriennale.

La Sezione ha esaurito l'esame del piano con deliberazione n. 169/2014 valutando l'attendibilità dello stesso ai fini del riequilibrio.

Alla luce delle osservazioni complessivamente formulate nella deliberazione che, comunque, hanno fatto propendere per una valutazione di attendibilità del piano di riequilibrio, la Sezione ha ritenuto che l'ente debba scrupolosamente attenersi ad alcune raccomandazioni, relative ai debiti fuori bilancio, alle alienazioni di beni immobili, alla riorganizzazione e razionalizzazione della spesa del personale, dei servizi e degli organi istituzionali, all'esatta determinazione del risultato di amministrazione "formale" e "sostanziale", alla corretta applicazione al bilancio del disavanzo di amministrazione e alla programmazione pluriennale, alle modalità di

pianificazione del saldo da finanziare nel periodo decennale di durata del piano di riequilibrio.

In particolare, la Sezione ha evidenziato la necessità che l'ente apporti al più presto le necessarie modifiche al bilancio pluriennale, onde conferire la corretta evidenza contabile alle risultanze di programmazione previste nel piano di riequilibrio e verificare puntualmente la sua realizzazione. Tutto ciò dovrà essere accompagnato dalla corretta esposizione in bilancio della quota di disavanzo di amministrazione, rateizzata nel piano di riequilibrio e contabilmente registrata con l'applicazione del disavanzo.

Occorrerà, altresì, in considerazione del fatto che il saldo da finanziare insiste, in maggior misura, sulla parte centrale del decennio considerato, che l'ente s'imponga di conseguire nel primo quinquennio il ripiano del disequilibrio, al fine di non vanificare il conseguimento degli obiettivi programmati e, dunque, la costruzione complessiva del piano.

L'ente dovrà prestare, altresì, particolare cura anche nel conseguire i risparmi attesi dalla riorganizzazione dei servizi, dalla revisione delle convenzioni, dalla riduzione della spesa del personale e dei costi della politica.

Richiamando, inoltre, gli intendimenti del comune di non attivare nuovo indebitamento nel decennio interessato dal piano, la Sezione ha richiesto particolare attenzione circa il ricorso all'anticipazione di tesoreria e all'utilizzo, con successiva ricostituzione, dei fondi vincolati utilizzati per cassa per il pagamento di spese correnti, poiché tale fenomeno costituisce comunque una forma di indebitamento comportante oneri finanziari.

L'osservanza delle raccomandazioni della Sezione e della programmazione definita dal Comune, nonché il rispetto del conseguimento degli obiettivi intermedi fissati dal piano, saranno oggetto di verifica e valutazione semestrale in sede di controllo dell'attuazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale.

A.1.8. - Comune di Cutigliano – Accesso alla procedura di riequilibrio pluriennale

In relazione al Comune di Cutigliano, la Sezione nel corso degli anni ha rilevato in sede di controllo-monitoraggio la presenza di gravi irregolarità riferite al risultato di amministrazione, alla presenza considerevole di residui attivi vetusti e a difficoltà nella gestione dei flussi di cassa (delib. n. 20/2010, 21/2011, 54/2012 e

120/2013). La Sezione aveva avviato, inoltre, una verifica sulla gestione dell'ente (esercizio 2010) nell'ambito della quale erano state richieste specifiche misure correttive connesse al:

- ripiano del disavanzo di amministrazione risultante dal rendiconto 2010 in un arco temporale che permettesse all'ente di realizzare una stabilizzazione della situazione finanziaria;
- risanamento dei conti dell'ente, nell'ottica di garantire gli equilibri strutturali della situazione corrente di bilancio, evitando sovrastime di entrata e utilizzo di risorse straordinarie o non ricorrenti;
- ricognizione delle partite creditorie e debitorie al fine di riportare nel conto del bilancio e del patrimonio le informazioni necessarie per il recupero delle partite dovute o la loro verifica di dubbia o incerta esigibilità.

L'ultimo documento contabile dell'ente oggetto di controllo è stato il rendiconto di gestione 2011, sul quale la Sezione ha rilevato irregolarità gravi connesse con gli aspetti sopracitati, e in particolare: la presenza di un disavanzo di amministrazione formale e la necessità di ricostituire fondi vincolati (disavanzo sostanziale); una vetustà dei residui elevata (20 per cento); l'impiego per cassa di fondi aventi specifica destinazione non ricostituiti al termine dell'esercizio per tre anni consecutivi; la violazione del limite di cui all'art. 222 Tuel.

La valutazione delle misure correttive (deliberazione del 29 luglio 2013, n. 266) ha preso atto delle azioni che l'ente ha intrapreso in ordine all'applicazione e al finanziamento del disavanzo di amministrazione, e ha valutato non idonei gli interventi presentati per la risoluzione delle irregolarità di cassa accertate dalla Sezione.

Nel corso del controllo monitoraggio sul rendiconto 2012, su richiesta avanzata dall'ente, si è tenuto un incontro tra il magistrato istruttore e i rappresentanti dell'ente, nell'ambito del quale sono state segnalate situazioni di particolare difficoltà riferite prevalentemente alla gestione di cassa. Infatti, in seguito alla richiesta di ricostituzione dei fondi di cassa vincolati formulata al tesoriere quest'ultimo ha comunicato che tale operazione di ricostituzione avrebbe comportato il blocco dei pagamenti compresi quelli riferiti alle spese obbligatorie.

Stante la situazione di particolare gravità, gli amministratori dell'ente hanno rappresentato i possibili scenari (compreso il ricorso alla procedura di riequilibrio pluriennale e/o la dichiarazione di dissesto) chiedendo alla Sezione un supporto nella valutazione della reale situazione finanziaria dell'ente.

La Sezione, dovendo comunque completare l'esame del rendiconto 2012, ha effettuato una specifica richiesta istruttoria volta ad una valutazione più approfondita del quadro finanziario dell'ente, in un arco temporale più ampio rispetto a quello riferito al singolo esercizio finanziario.

Al termine di tale procedura istruttoria, oltre a segnalare le gravi irregolarità comunque emerse sul rendiconto 2012, la Sezione, riscontrata la strutturale difficoltà dell'ente nella costruzione e nel mantenimento dei corretti equilibri di bilancio nel corso degli esercizi finanziari, sia in termini di competenza che di residui, nonché nella gestione dei flussi finanziari di cassa, ha ritenuto che tale difficoltà non potesse essere superata con gli ordinari strumenti e nei tempi previsti dall'art. 148-bis Tuel.

La Sezione ha pertanto ritenuto di attivare una verifica sulla gestione riferita agli esercizi 2012 e 2013 e sulle risultanze disponibili della gestione 2014, al fine di accertare la sussistenza di una eventuale situazione di pre-dissesto meritevole di segnalazione agli organi competenti ai sensi dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011.

Il Consiglio comunale con delibera dell'11 settembre 2014, n. 51, ha deciso di aderire alla procedura di riequilibrio pluriennale ai sensi dell'art. 243-bis Tuel. L'atto è stato trasmesso il 16 settembre alla Sezione la quale, con deliberazione dell'11 novembre 2014, n. 235, ha preso atto del provvedimento di adesione alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale ai sensi dell'art. 243-bis Tuel, sospendendo la verifica sulla gestione disposta con la citata deliberazione del 10 luglio 2014, n. 80 e rinviando ogni valutazione di merito al momento in cui il piano di riequilibrio sarà sottoposto alla Sezione ai sensi dell'art. 243-quater, comma 3, Tuel.

A.1.9. - Comune di Castiglion Fiorentino – Dichiarazione di dissesto e successiva approvazione del bilancio stabilmente riequilibrato

La Sezione in sede di controllo-monitoraggio sul rendiconto di gestione 2009, a seguito dell'istruttoria condotta in ordine alle procedure contabili adottate dall'ente con particolare riguardo alle apposizioni contabili nei servizi per conto di terzi, ha ritenuto di adottare una pronuncia specifica, di cui alla deliberazione del 26 maggio 2011, n. 100, di inattendibilità e non veridicità dei dati contabili inseriti nel questionario al rendiconto 2009. La grave irregolarità riscontrata è stata ritenuta di rilievo tale da rendere alterata la rappresentazione economico-finanziaria dell'ente

e, conseguentemente, le certificazioni concernenti il rispetto del patto di stabilità interno e la spesa di personale.

Di conseguenza, la Sezione ha ritenuto opportuna l'attivazione di specifiche procedure, nell'ambito dell'indagine trasversale sulla gestione dei residui, per analizzare le anomalie rilevate e individuare un percorso tale da consentire un reale risanamento della situazione finanziaria dell'ente.

Nel corso del mese di settembre 2011, anche a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 149/2011, la Sezione ha adottato la deliberazione n. 199 del 13 settembre, nell'ambito della quale ha rilevato, oltre alla mancata approvazione del bilancio di previsione 2011 e del rendiconto di gestione 2010, la sussistenza di uno squilibrio economico di parte corrente e la presenza di un potenziale disavanzo di amministrazione di 10-11 milioni di euro (costituito da indebitamento ulteriore per 8-9 milioni e da un disavanzo degli esercizi precedenti non inferiore a 2 milioni), precisando altresì che l'approvazione del bilancio 2011 era legata principalmente all'impossibilità del raggiungimento dell'equilibrio di parte corrente.

La Sezione, inoltre, aveva motivi per ritenere che potessero sussistere condizioni di criticità aggiuntive tali da impedire il perseguimento della sana gestione finanziaria e degli obiettivi di finanza pubblica, con possibili squilibri strutturali del bilancio dell'ente, determinando le condizioni per il dissesto economico. In conseguenza di ciò, la Sezione ha assegnato all'ente il termine del 30 settembre 2011 per l'invio, quale misura correttiva ai sensi dell'art. 1, comma 168, l. n. 266/2005, del rendiconto di gestione 2010, della documentazione riferita alla effettiva situazione debitoria e creditoria dell'ente nonché il dettaglio delle partite debitorie per le quali non era stato seguito il regolare procedimento di spesa.

Il Consiglio comunale, a seguito della presentazione della formale proposta di dissesto finanziario da parte della Giunta (delibera n. 117/2011), non ha provveduto alla discussione della stessa, programmata per la seduta del 24 settembre 2011, in quanto sono sopravvenute le dimissioni del Sindaco, comunicate in pari data.

In data 26 settembre 2011, il Prefetto di Arezzo ha sospeso il Consiglio comunale e ha nominato il Commissario straordinario per la provvisoria amministrazione dell'ente.

La Sezione, in data 18 ottobre 2011, ha accertato la grave e continuata situazione di inadempimento del Comune di Castiglion Fiorentino rispetto all'esercizio di attività istituzionali fondamentali per la regolarità della gestione

economico-finanziaria dell'ente, associata all'assenza dell'adozione delle misure di autocorrezione approvate da questa Sezione con deliberazione n. 199/2011 e riferite ai comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, alle violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata e alle irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell'ente locale in grado di provocarne il dissesto finanziario.

La Sezione ha poi rilevato la sussistenza di parametri economico-finanziari critici e di risultati di esercizio che evidenziavano la presenza di uno squilibrio contabile potenzialmente in grado di provocare il dissesto economico-finanziario e, pertanto, ha accertato l'esistenza dei presupposti previsti dall'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011.

In data 7 novembre 2011 il Commissario straordinario, con proprio atto n. 11, ha dichiarato il dissesto finanziario dell'ente ai sensi dell'art. 246 Tuel.

Il Ministero dell'interno, con proprio decreto n. 45547 del 22 gennaio 2013, ha approvato l'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato presentata dal Commissario straordinario in data 12 marzo 2012.

L'ente dunque, ha proceduto all'approvazione dei bilanci di previsione relativi agli esercizi 2011 e 2012 e del rendiconto riferito all'esercizio finanziario 2011.

A.1.10. - Valutazione delle misure correttive attivate dal Comune di Viareggio a seguito della pronuncia specifica di accertamento riferita alle gravi irregolarità emerse dal rendiconto 2012 (delib. n. 193/2014).

Con la deliberazione del 22 luglio 2014, n. 89, la Sezione ha adottato una pronuncia specifica di accertamento nei confronti del comune di Viareggio a seguito del controllo-monitoraggio sul rendiconto di gestione 2012.

Tale deliberazione confermava e riscontrava, anzi, l'aggravamento di una serie di irregolarità già accertate in passato, e rappresentate agli organi istituzionali e amministrativi dell'ente, con le deliberazioni rese ai sensi dell'art. 166 e 167 della l. n. 266/2005 e con le relazioni inserite nel quadro dell'attività di controllo sulla gestione degli enti locali prevista dall'art. 7, comma 7, della l. n. 131/2003.

A seguito della pronuncia specifica di accertamento sopra citata veniva richiesto all'ente, ai sensi dell'art. 148-bis Tuel, di adottare entro sessanta giorni le consequenziali misure correttive, ai fini del successivo esercizio dell'attività di controllo spettante a questa Sezione.

In realtà, nel periodo intercorso tra l'approvazione della pronuncia specifica e la scadenza dei termini per l'adozione delle misure correttive, l'ente ha approvato il rendiconto di gestione dell'esercizio 2013, dal quale è emersa una situazione amministrativa e finanziaria in forte peggioramento rispetto agli esercizi precedenti.

Questo risultato è dipeso fondamentalmente da un'azione volta a far emergere le problematiche, fino a quel momento non correttamente affrontate, riferite principalmente ad una quantificazione realistica degli equilibri di bilancio, delle partite conservate a residuo e della corretta rappresentazione dei rapporti con gli organismi partecipati. Tale azione è stata promossa dall'amministrazione anche a seguito di quanto andava emergendo dall'indagine ispettiva del Ministero dell'economia e delle finanze avviata nel febbraio 2014.

La Sezione si è trovata, dunque, a dover valutare l'adozione delle misure correttive in relazione agli esiti del controllo sul rendiconto 2012, avendo a riferimento una situazione amministrativo-contabile dell'ente che, nel mentre, era sostanzialmente mutata, sia nella quantificazione dei risultati, sia nella gravità dei fenomeni rappresentati.

La Sezione ha, pertanto, avviato una analisi volta ad inquadrare la situazione del comune alla luce dell'evoluzione evidenziata dagli atti di rendiconto 2013, approvati nell'agosto 2014 e che, al momento della valutazione delle misure correttive prevista dal citato art. 148-bis, non erano stati oggetto del controllo-monitoraggio.

L'analisi condotta dalla Sezione, proprio per la necessità di effettuare in tempi rapidi un inquadramento più ampio della situazione amministrativa dell'ente in funzione dell'obbligo di valutare le misure correttive al rendiconto 2012, si è basata esclusivamente sulle informazioni già acquisite negli anni pregressi in sede di controllo-monitoraggio e di verifica sulla gestione (fino all'esercizio 2012), sugli elementi contenuti nel questionario relativo all'indagine sui rapporti con la società Gaia S.p.a., sulle risultanze dell'indagine ispettiva condotta dal Mef e sugli atti di rendiconto trasmessi dall'ente per l'esercizio 2013. Il risultato di tale analisi è stata un'ampia relazione ricognitiva allegata alla deliberazione che ha preso atto della dichiarazione di dissesto da parte del Consiglio comunale dell'ente, e che ha quindi assorbito la dichiarazione di inottemperanza rispetto alle misure correttive richieste dalla Sezione con la pronuncia di accertamento del 22 luglio 2014.

La Sezione, a conclusione della relazione, ha confermato che, in ordine alla situazione finanziaria, l'ente si trovava in una condizione di forte squilibrio

strutturale di competenza il cui ripiano non è più possibile con gli strumenti ordinariamente previsti dal Tuel. Lo squilibrio strutturale dell'ente è dipeso nel tempo, e dipendeva ancora, da uno squilibrio consolidato della gestione corrente, derivato anche da una elevata incidenza della spesa connessa con il rimborso dell'indebitamento precedentemente contratto. A ciò si sono associate problematiche quali la gestione di cassa deficitaria, caratterizzata dal ricorso continuo ad anticipazioni di tesoreria non rimborsate a fine esercizio; la presenza di residui attivi vetusti di dubbia esigibilità, con il mantenimento di poste attive non corroborate dalla necessaria documentazione; carenze nel controllo interno; l'assenza di procedure adeguate di controllo analogo sulle società partecipate; l'assenza di accantonamenti dovuti e prudenziali nel fondo svalutazione crediti e la presenza continua, per importi significativi, di debiti fuori bilancio.

In ordine al finanziamento del disavanzo di amministrazione, nel corso degli anni sono state definite fonti di finanziamento fittizie spesso basate su operazioni con società partecipate che, di fatto, non hanno prodotto nessun flusso finanziario. Ciò ha determinato un sostanziale rinvio della copertura, che ha contribuito ad aggravare una situazione dell'ente già pesantemente compromessa.

Quanto rilevato con particolare riferimento all'esercizio 2013 circa l'approvazione dei documenti di programmazione in squilibrio formale e sostanziale, ha contribuito a determinare una spesa corrente oltre il livello di sostenibilità dell'ente che, in presenza di una gestione provvisoria del bilancio nell'esercizio 2014, ha prodotto un effetto moltiplicativo dei fabbisogni e non ha reso possibile la predisposizione del bilancio di previsione 2014 e del pluriennale 2014-2016.

Unitamente a tali difficoltà strutturali dovevano essere valutate le risultanze delle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, poste in essere dall'amministrazione anche a seguito delle segnalazioni effettuate dall'ispettore del Mef. Dalla revisione dei residui effettuata nel corso del 2014 è emersa, oltre alla necessità di eliminare poste attive assunte e mantenute in bilancio in assenza di idonei titoli giuridici, una patologia gestionale generalizzata nell'assunzione degli accertamenti di entrata che è da ritenersi, in parte, alla base della critica situazione finanziaria dell'ente.

L'attività di riaccertamento straordinario è stata valutata positivamente in ordine al riscontro dei titoli giuridici effettivamente sottostanti a debiti e crediti. Tale azione è apparsa, infatti, orientata al ritorno ad una situazione di trasparenza e veridicità dei documenti contabili e di bilancio, ma non poteva di per sé

rappresentare una soluzione ai problemi strutturali e al finanziamento del disavanzo accumulato.

La scarsa correttezza nella gestione dell'entrata (sia nella fase di accertamento che di mantenimento delle poste residuali) non ha consentito, nel tempo, una rappresentazione realistica degli equilibri di bilancio, generando di conseguenza l'aumento della spesa fissa a livelli non sostenibili per la finanza dell'ente. L'ente presentava difficoltà nella definizione delle risorse strutturali da considerare ai fini degli equilibri correnti del bilancio e conseguentemente non è stato in grado di formulare valutazioni per una prospettiva di risanamento.

Le irregolarità sopra sintetizzate hanno condotto l'ente verso una crisi finanziaria caratterizzata anche da una illiquidità che ha reso necessaria negli anni la continua attivazione di anticipazioni di cassa per far fronte alle obbligazioni assunte. Tale fenomeno, avendo assunto carattere cronico, ha rappresentato in modo chiaro la profonda criticità finanziaria in cui l'ente si trovava.

Con l'approvazione del rendiconto di gestione 2013, l'ente ha avviato un percorso di emersione della reale situazione finanziaria che ha condotto all'accertamento di un disavanzo sostanziale di oltre 53 milioni. Contestualmente a tale atto, sia il dirigente del servizio finanziario, sia l'organo di revisione hanno evidenziato la presenza di ulteriori situazioni debitorie a carico dell'ente che, potenzialmente, potrebbero gravare sui bilanci futuri per circa 67 milioni e che, sommati ai 53 milioni già accertati dal Consiglio comunale, farebbero registrare un saldo amministrativo potenziale da finanziare di oltre 120 milioni.

La situazione del Comune di Viareggio è, dunque, il risultato di una serie di gravi anomalie, inadempienze contabili e amministrative, di una diffusa e persistente tendenza a nascondere la reale entità dei problemi dietro soluzioni puramente contabili o peggio, illegittime, nelle modalità di copertura, con un sostanziale rinvio agli esercizi successivi. Tutto ciò in violazione dei principi di trasparenza e veridicità dei documenti di bilancio.

La presenza di residui attivi incerti e di dubbia esigibilità e la mancata adozione delle necessarie misure di cancellazione o di accantonamento a fondo svalutazione crediti non sono, tuttavia, l'unica causa della situazione finanziaria attuale. Il fenomeno dei residui attivi di dubbia esigibilità è, infatti, la manifestazione contabile di più profonde distorsioni nella gestione del bilancio e dei rapporti con le società partecipate; distorsioni che hanno dato luogo a patologie di cui venne presa coscienza nel corso del periodo di commissariamento prefettizio, come attestato

dall'affidamento a un consulente esterno dell'incarico per la realizzazione di un'approfondita ricerca sulla realtà degli organismi partecipati, che ha prodotto un rapporto dal quale emergono una serie di complesse criticità.

Da tutti i riscontri effettuati sugli organismi partecipati sono emerse, ad esempio, iniziative illegittime e comunque lesive dei principi di trasparenza e veridicità, a partire dal mancato versamento al comune di 27 milioni di tributi propri da parte di Viareggio Patrimonio S.r.l., aggravate dalla decisione (formalizzata con delibera di giunta) di acconsentire al trattenimento, da parte della società, di 1 milione di euro di tributi per far fronte a una situazione di conclamata illiquidità della società partecipata. Tale situazione era resa di più difficile comprensione da iniziative di natura opposta, nelle quali il comune risulta creditore di una restituzione di capitale pari a 4 milioni da parte della Viareggio Patrimonio S.r.l., come se potesse determinarsi una eccedenza di capitale, peraltro generata dalla vendita di concessioni per finanziare investimenti mai effettuati.

È stata, inoltre, stigmatizzata la decisione di aver accertato, senza predisporre alcun fondo di svalutazione crediti, le risorse derivanti della vendita delle azioni di Viareggio Porto S.p.a., in presenza di un ricorso avverso il bando di gara che successivamente ha determinato l'annullamento della vendita. È stato evidenziato, al riguardo, il doppio danno derivante dalla mancata entrata e dal dover restituire, con interessi e more, ai vincitori della gara annullata una somma già accertata e spesa dal comune.

Il Comune di Viareggio è altresì azionista di maggioranza relativa del gestore unico del servizio idrico Gaia S.p.a., in riferimento alla quale la Sezione ha recentemente deliberato un referto di sana gestione (v. la deliberazione 18 settembre 2014, n. 166) contenente l'analisi dei rapporti tra il gestore unico e gli enti affidatari del servizio. Dall'analisi condotta è emerso che, sebbene i crediti vantati per il rimborso dei mutui contratti precedentemente dall'ente per infrastrutture idriche, ammontanti per l'ente a circa 17 milioni, siano qualificabili come esigibili giuridicamente, regole di buona e prudente amministrazione consigliano una attenta valutazione e la costituzione di adeguati fondi di svalutazione.

In ordine ai rapporti tra l'ente e la società partecipata MO.VER. S.p.a. relativi alla gestione delle aree di sosta, la Sezione ha evidenziato la sussistenza di una grave criticità in ordine all'utilizzo dell'aggio straordinario per spese correnti non ripetitive. È, inoltre, come rilevato anche dall'ispettore del Mef, la sussistenza di

un'ulteriore problematica riferita alla mancata presentazione, da parte della società, di documentazione giustificativa da ritenersi idonea ai fini della resa del conto giudiziale.

Indipendentemente dalle operazioni appena citate, segnalate anche dal Mef come particolarmente problematiche, è stata rilevata una generale e complessa situazione degli organismi partecipati collegata in particolare al disallineamento tra debiti e crediti iscritti nei rispettivi bilanci e, in taluni casi, anche ad una mancata conoscenza dei rapporti giuridici che legano l'ente agli organismi. Ciò ha avuto evidenti ripercussioni sulla corretta iscrizione in bilancio delle poste attive e passive e, più in generale, sulla gestione e sulla organizzazione dei servizi esternalizzati.

Tali difficoltà hanno reso oltremodo difficile misurare il peso sul bilancio dell'ente di una eventuale riorganizzazione di tali servizi, soprattutto nel caso in cui l'ente decidesse una diversa forma di gestione del servizio.

La complessa situazione degli organismi partecipati è stata, inoltre, analizzata in relazione alla elevata entità dell'indebitamento che questi hanno contratto nel tempo e al peso che attualmente già grava sul bilancio dell'ente in relazione alle garanzie da quest'ultimo prestate.

La Sezione ha raccomandato un'attenta valutazione dell'impatto che un'eventuale dismissione delle partecipazioni societarie potrebbe avere sul bilancio dell'ente, con particolare riferimento all'indebitamento contratto dalle società, alla spesa del personale, nonché alla riorganizzazione dei servizi che ne deriverebbe. Tali valutazioni dovranno essere effettuate sia in termini di rispetto dei limiti previsti dalla normativa, sia in termini di sostenibilità finanziaria.

La situazione delle società partecipate è apparsa anche viziata da una grave assenza di capacità di controllo analogo e di indirizzo di gestione, vista l'assenza di uffici e procedure in materia. Tale vuoto di procedure e controlli appare essere stato il contesto nel quale si sono sviluppate operazioni finalizzate a far figurare coperture puramente contabili di spese effettivamente sostenute, determinando disavanzi che si sono accumulati nel tempo. Tra l'altro, l'origine dei fenomeni patologici potrebbe essere individuata nella natura generica e confusa dei contratti di servizio tra le società e il comune, caratterizzati, in alcuni casi, da corrispettivi dei servizi fissati su base forfettaria, senza alcuna valutazione dettagliata dei loro costi.

Considerata, quindi, la gravità della situazione finanziaria e la complessità delle problematiche da risolvere, è apparsa evidente l'impossibilità per l'ente di adottare, nei termini previsti, le misure correttive che la Sezione era chiamata a valutare, in

esito alla pronuncia di accertamento sul rendiconto 2012 (delib. n. 89/2014), che infatti non erano pervenute da parte dell'ente.

Tale situazione, in base a quanto disposto dall'art. 6, co. 2, del d.lgs. n. 149/2011 e dalla deliberazione n. 204/2011 della Sezione regionale di controllo per la Toscana contenente le prime linee di orientamento per l'applicazione del citato art. 6, avrebbe richiesto, da parte della Sezione, l'avvio di un percorso di verifica volto ad accertare la presenza dei presupposti di legge per la dichiarazione del dissesto.

Il Consiglio comunale, anche tenendo conto di tale possibile percorso, con la delibera del 2 ottobre 2014, n. 59, ha autonomamente provveduto ad accertare la sussistenza delle condizioni di cui all'art. 244 Tuel e a dichiarare conseguentemente il dissesto finanziario dell'ente.

La Sezione, quindi, considerato il percorso intrapreso, ha richiamato l'ente all'adozione di misure correttive adeguate che dovranno necessariamente essere perseguite nel tempo, mirando a un completo riaccertamento di residui, alla quantificazione dei debiti fuori bilancio e di tutte le ulteriori posizioni debitorie già prefigurate nei documenti allegati al rendiconto 2013, all'accantonamento dei fondi svalutazione crediti che si renderanno necessari, alla drastica riduzione della spesa corrente e alla valutazione delle possibili manovre di entrata, per quanto consentito dalla leva fiscale. Tutto ciò allo scopo di garantire il riequilibrio strutturale del bilancio dell'ente.

L'amministrazione dovrà valutare attentamente le cause, anche di natura organizzativa, che hanno contribuito alla determinazione dell'attuale situazione e attivare interventi di riorganizzazione interna che consentano la creazione di una struttura e di procedure gestionali e di controllo adeguate a garantire il risanamento e una sana e corretta gestione finanziaria.

La Sezione ha ritenuto, infatti, che, indipendentemente dal percorso amministrativo che verrà intrapreso, qualsiasi gestione dell'ente dovrà affrontare un programma di radicale risanamento per riportare il bilancio in un contesto di sana gestione. A tal fine dovranno attuarsi misure che producano importanti riduzioni permanenti della spesa corrente, anche attraverso la cancellazione di servizi non obbligatori e la riduzione della spesa del personale. Dovrà essere attuata con delibere incisive una riorganizzazione del sistema dei controlli interni e del controllo analogo sulle società partecipate. Dovrà proseguire con sollecitudine ed efficacia

l'azione straordinaria di riaccertamento dei debiti e dei crediti, già avviata, al fine di porre in essere tutte le iniziative legali e amministrative di recupero in tempi rapidi.

La manovra di intervento strutturale dovrà comportare anche una ridefinizione completa del rapporto del comune con gli organismi partecipati. In particolare, dovrà essere predisposto un piano che persegua, anche attraverso la liquidazione, l'incorporazione o la riorganizzazione degli organismi partecipati, l'obiettivo di conseguire risparmi, annullare servizi non più finanziabili, ridurre i costi complessivi a quelli necessari per svolgere i servizi obbligatori. All'interno di questo contesto, appare imprescindibile condizione di risanamento una immediata riorganizzazione del servizio di riscossione dei tributi, la cui inadeguatezza ha condotto a una situazione in cui è legittimo ipotizzare gravi profili di responsabilità.

I cronoprogrammi predisposti e i piani di riorganizzazione e risanamento adottati costituiranno parte integrante dell'analisi del bilancio dell'ente che questa Sezione attuerà ai sensi della l. 266/2005, art. 1, commi 166 e 167, sul rendiconto 2013. Non si può, infatti, non osservare che la stessa adozione delle procedure previste dall'art. 244 e seguenti Tuel o di quelle previste dall'art. 6 comma 2, del d.lgs. 149/2011 è da considerarsi una modalità strumentale al fine di conseguire un duraturo risanamento del bilancio degli enti in modo da corrispondere ai bisogni della comunità. L'ente dovrà, infatti, dimostrare fin dai prossimi esercizi di aver intrapreso concretamente la strada che riporta la gestione di competenza in equilibrio strutturale.

Per favorire e accompagnare tale azione, ai sensi della l. n. 20/1994 (art. 3, commi 4, 6 e 8) la Sezione ha richiesto all'ente l'invio degli atti di indirizzo delle azioni di riequilibrio strutturale e al collegio dei revisori dei conti la predisposizione di relazioni trimestrali (a partire dall'ultimo trimestre 2014) sullo stato di attuazione del percorso di risanamento intrapreso.

A.1.11. - Ricognizione dei rapporti finanziari tra i comuni delle province di Lucca, Massa Carrara e Pistoia e il gestore unico del servizio idrico integrato: riflessi sugli equilibri di bilancio (delib. n. 166/2014).

L'indagine, avente ad oggetto i rapporti tra i comuni appartenenti alle province di Lucca, Massa Carrara e Pistoia (situati nel territorio dell'ex ATO 1, oggi Conferenza territoriale Toscana Nord) e il gestore unico del servizio idrico integrato Gaia S.p.a., ha costituito seguito e sviluppo del controllo-monitoraggio svolto dalla

Sezione, ai sensi dell'art. 1, co. 166 e 167, della l. n. 266/2005, sulle relazioni degli organi di revisione ai rendiconti 2012.

Da tale controllo-monitoraggio era infatti emersa con particolare evidenza, nei rendiconti di numerosi enti delle anzidette province, la contemporanea presenza di due gravi criticità: l'aumento di residui attivi con anzianità superiore a cinque anni e il peggioramento dei flussi finanziari di cassa. Questi fenomeni hanno indotto gli enti all'utilizzo, per il pagamento di spese correnti, di anticipazioni di tesoreria e di fondi a specifica destinazione che, al termine dell'esercizio, gli enti non sono stati in grado di rimborsare o di ricostituire. In alcuni casi, a tali diffuse criticità si è associato il mancato accantonamento obbligatorio a fondo svalutazione crediti, ai sensi dell'art. 6, comma 17, del d.l. 6 luglio 2012, n. 95, convertito dalla l. 7 agosto 2012, n. 135; in altri casi, l'accantonamento è stato effettuato in misura non sufficiente.

Nelle risposte ai rilievi della Corte, questi fenomeni sono stati ricondotti dagli enti al mancato pagamento dei debiti da parte del gestore del servizio idrico integrato Gaia S.p.a., a fronte di crediti maturati nel tempo e riferiti principalmente all'obbligo di rimborso dei mutui assunti dai comuni stessi per investimenti sulla rete idrica anteriormente all'affidamento del servizio alla predetta società.

Peraltro, già più volte in passato la Sezione aveva rilevato l'impatto di tale difficoltà sull'equilibrio economico-finanziario degli enti e i rischi crescenti derivanti dal generale aggravarsi della situazione di bilancio.

Nel corso degli esercizi 2011 e 2012, infatti, erano state effettuate alcune verifiche sulla gestione dei residui attivi e passivi, che avevano confermato le difficoltà nella riscossione dei crediti vantati dagli enti verso Gaia S.p.a. e avevano indotto la Sezione a chiedere agli enti l'attivazione di misure prudenziali volte a salvaguardare gli equilibri di bilancio (deliberazioni nn. 29/2011/VSG, 18/2012/VSG e 41/2012/VSG).

Le medesime criticità erano già state oggetto di rilievo da parte della Sezione in occasione del controllo-monitoraggio sul rendiconto 2011.

In considerazione di tali risultanze la Sezione ha ritenuto di attivare, mediante l'invio di un apposito questionario indirizzato a tutti gli enti locali coinvolti, una ricognizione dei rapporti finanziari tra questi ultimi e il soggetto gestore del servizio idrico integrato Gaia S.p.a., al fine di delineare il fenomeno nella sua dimensione complessiva e di consentire una valutazione degli effetti che esso potrebbe avere sul mantenimento degli equilibri finanziari degli enti, nell'eventualità che la massa

residuale attiva non venga effettivamente realizzata, o venga realizzata tardivamente.

L'indagine ha interessato la totalità dei comuni il cui servizio idrico è gestito dalla società Gaia: in tutto 48 comuni compresi nel territorio dell'ex ATO 1, di cui 40 sono anche soci della società affidataria del servizio.

L'indagine ha confermato che la sofferenza finanziaria degli enti ha tratto origine dall'iscrizione e dal mantenimento, nei bilanci degli enti, di crediti verso Gaia S.p.a. relativi a rate di mutui per investimenti effettuati dai comuni stessi prima dell'affidamento del servizio e che avrebbero dovuto trovare copertura nei proventi tariffari, rivelatisi al contrario non sufficienti. Le complesse vicende amministrative degli adeguamenti tariffari, con le controversie e i ritardi che ne sono seguiti, hanno condotto Gaia S.p.a., nel periodo 2005-2013, ad accumulare debiti per circa 60 milioni. Nell'indagine presente sono stati ricostruiti in dettaglio, per ciascun ente, i debiti vantati, riscontrando anche significativi disallineamenti tra tali voci e i corrispondenti importi nel bilancio di Gaia S.p.a.; disallineamenti che, pur attribuibili secondo l'AIT a differenze metodologiche nella contabilizzazione, meriterebbero tuttavia una puntuale ricostruzione da parte dei soggetti coinvolti.

Dal punto di vista considerato da questa Sezione - ovvero quello dei bilanci degli enti locali - la presenza di residui attivi di difficile riscossione ha provocato due conseguenze. La prima è una sostanziale non piena attendibilità degli equilibri di bilancio, basati su risorse non rimosse, ma che nel frattempo hanno finanziato negli anni esborsi di natura corrente. Tale criticità si è accresciuta nel tempo, avendo gli enti continuato a rimborsare regolarmente le rate dovute agli istituti mutuanti e ad accertare i crediti conseguenti nei confronti di Gaia S.p.a. La seconda conseguenza consiste nelle inevitabili tensioni di cassa prodotte dallo sfasamento temporale nella realizzazione dei flussi finanziari di entrata e di spesa.

L'istruttoria ha anche fatto emergere le difficoltà di gestione incontrate da Gaia S.p.a. fin dalla sua costituzione nel 2005. Già negli anni 2008-2009, la società si era trovata ad affrontare una grave crisi di liquidità, determinata essenzialmente da elevati costi per carenze organizzative, dalla morosità degli utenti e da errori di stima sui consumi fatturabili e sui ricavi ottenibili, con conseguenti difficoltà nel pagamento dei fornitori e nei rimborsi agli enti locali. Le misure assunte (un importante aumento di capitale, la contrazione di prestiti bancari a breve termine, la riorganizzazione della società), pur producendo un significativo miglioramento gestionale, non avevano consentito il completo superamento dei problemi finanziari.

In particolare, era stato continuamente rinviato il rimborso dei debiti maturati verso gli enti locali; il che aveva spinto, nel tempo, ben 16 enti ad avviare azioni legali per il recupero. Tale situazione non ha trovato soluzione neppure con il piano di rientro approvato con l'aggiornamento del piano d'ambito nel 2011. Il piano, che collegava il rimborso delle partite pregresse verso gli enti ai conguagli attesi dall'adeguamento tariffario ha avuto, infatti, un'attuazione molto parziale.

Va rilevata, inoltre, come ulteriore elemento di complicazione e di potenziale conflittualità, l'oggettiva sovrapposizione di ruoli in capo ad enti che sono contemporaneamente azionisti, creditori e decisori delle tariffe.

Un elemento che è apparso decisivo è quello intervenuto in data 30 giugno 2014, e quindi nel corso della istruttoria avviata dalla Sezione, con il decreto del direttore generale dell'Autorità idrica regionale, che ha definito un nuovo piano pluriennale per i rimborsi ai comuni, confermando il collegamento di tali rimborsi con la riscossione dei conguagli tariffari. Questi ultimi sono quantificati in 42.012.390 euro per le partite pregresse fino al 2011 e in 9.362.943 euro per i mancati rimborsi del periodo 2012-2013. La concreta attuazione del piano sarà attentamente monitorata dalla Sezione, che rileva peraltro come tale somma non sia sufficiente a coprire la totalità dei crediti maturati dai comuni.

Inoltre, il piano di rimborsi non appare compatibile con l'urgenza imposta da specifiche situazioni di illiquidità, tali da comportare per taluni enti, in stato di più grave sofferenza, un rischio di dissesto e di ulteriori eventuali profili di responsabilità. Rispetto a tale situazione, la Sezione ha richiesto una valutazione da parte di tutti i soggetti coinvolti, al fine di attivare eventuali azioni di rimborso delle somme dovute, anche più sollecite, in casi specifici, rispetto a quanto oggi previsto.

Per quanto riguarda Gaia S.p.a., l'accelerazione dei rimborsi dovuti è stata affidata, tra l'altro, alla contrazione di un nuovo prestito strutturato a medio e lungo termine, del quale la Sezione ha preso atto, precisando che, comunque, si renderà necessario provvedere a identificare soluzioni di tipo strutturale.

Per quanto riguarda gli enti locali per i quali Gaia S.p.a. gestisce il servizio idrico, la Sezione ha raccomandato che le gestioni siano ispirate a criteri di maggiore prudenza nei confronti di crediti che, pur esigibili, sono stati riscossi solo in minima parte e di cui si prevede, per il futuro, una riscossione diluita nel tempo. Essi non dovrebbero pertanto essere utilizzati per finanziare spesa corrente, ma dovrebbero essere oggetto di accantonamento cautelativo (anche a prescindere dalla loro vetustà), a presidio del mantenimento degli equilibri di bilancio. Ciò è

apparso tanto più essenziale in vista dell'imminente entrata in vigore dei nuovi principi di armonizzazione contabile, cui tutti gli enti dovranno adeguarsi.

Inoltre, particolare cautela dovrà essere riservata all'applicazione dell'eventuale avanzo di amministrazione, in quanto esso risulta generato in misura rilevante proprio dai residui attivi vantati verso Gaia S.p.a.

La Sezione ha quindi rimesso alle Autorità competenti in ambito regionale la valutazione della opportunità di porre allo studio e realizzare tempestivi interventi - eventualmente anche di carattere normativo e regolatorio - idonei a incidere strutturalmente su di una situazione le cui componenti di criticità sono suscettibili di determinare effetti negativi, anche molto rilevanti, sugli equilibri di bilancio degli enti.

Successivamente alla propria deliberazione, la Sezione è venuta a conoscenza dell'avvenuta concessione del finanziamento alla società da un pool di banche composto da Monte dei Paschi di Siena e Banca Intesa per complessivi 48 milioni.

APPENDICE AL CAPITOLO II

APPENDICE AL CAPITOLO II

A.2.1. - Verifica sulla sana gestione dei residui per l'anno 2009

Nell'ambito del programma di controllo per l'anno 2010, la Sezione ha deliberato di svolgere, tra l'altro, un'indagine relativa ai "residui attivi e passivi", al fine di attivare procedure di verifica e di approfondimento nei confronti degli enti che hanno presentano specifiche criticità in merito all'ammontare e allo smaltimento dei medesimi.

L'indagine è stata avviata con l'emanazione della deliberazione n. 48/2010, con cui la Sezione ha definito i criteri di analisi delle criticità connesse con il fenomeno oggetto di analisi individuando, allo stesso tempo, gli enti critici da sottoporre all'indagine stessa.

I dati, riferiti al triennio 2006-2008, sono stati tratti dai questionari ai rendiconti che ogni ente ha trasmesso alla Sezione in ossequio ai commi 166 e seguenti della l. n. 266/2005.

Le informazioni contabili archiviate, riferite al citato triennio 2006-2008, sono state integrate con ulteriori dati quantitativi, riferiti all'esercizio 2009, avvalendosi delle notizie di carattere finanziario desunte dai certificati di conto consuntivo, nonché dai rendiconti presenti sul sistema informativo Sirtel.

- Nell'individuazione dei parametri, definiti critici con la deliberazione n. 48/2010 sopra citata, la Sezione, al fine di individuare gli enti da sottoporre all'indagine, ha focalizzato l'attenzione principalmente su tre indicatori:
- il grado di vetustà dei residui attivi e passivi riferiti al periodo antecedente l'ultimo quinquennio, selezionando gli enti che presentavano tale criticità, cumulativamente, sia per l'entrata, sia per la spesa;
- il trend dei residui vetusti attivi e passivi, selezionando queglii enti che presentavano nel 2008 un indicatore crescente rispetto al 2007 e/o 2006, cumulativamente, sia per l'entrata, sia per la spesa;
- il rapporto fra l'ammontare dei residui attivi e passivi 2007 ed anni precedenti e il totale degli accertamenti e/o degli impegni di competenza 2008: in merito sono stati selezionati, tra gli enti che presentavano tale criticità cumulativamente per l'entrata e la spesa (soglia del 50 per cento per la parte di entrata e del 55 per cento per la parte di spesa).

La Sezione, condotta l'analisi, con anno base 2008, su tutti i comuni e le province toscane secondo i parametri sopra elencati, ha provveduto a selezionare

gli enti che presentavano le criticità appena descritte; gli stessi sono stati destinatari di una richiesta istruttoria preliminare (differente in base alle criticità per le quali gli enti sono stati selezionati) tesa a conoscere la situazione della gestione in conto residui per l'esercizio 2009.

Dalle risposte fornite alla Sezione per l'anno 2009, sono stati individuati n. 29 comuni che presentano, anche per l'anno 2009, le criticità di cui alla delibera n. 48/2010.

I 29 enti risultati critici sono stati pertanto sottoposti ad indagine attraverso la richiesta di ulteriore documentazione, consistente nell'elenco dei residui attivi e passivi mantenuti in bilancio al 31 dicembre 2009, completo dei seguenti dettagli: capitolo e anno di riferimento, numero dell'impegno/accertamento con riferimento al provvedimento di supporto, descrizione dell'intervento di entrata e di spesa, l'importo accertato e impegnato, l'importo riscosso e pagato, la disponibilità al termine dell'esercizio, il soggetto creditore e debitore, il titolo giuridico in base al quale è stato giustificato il mantenimento del residuo.

L'analisi si è incentrata sulla verifica analitica e capillare di ciascun accertamento ed impegno iscritto in contabilità ed appartenente alla gestione dei residui, avendo cura di procedere, preventivamente, alla loro codifica per comparti omogenei di intervento e per anno di provenienza.

La sintesi del lavoro svolto è stata riportata nella relazione indirizzata a ciascun ente, con l'indicazione, per ciascun titolo e per anno di provenienza, delle singole partite attive e passive mantenute in contabilità, suddivise per tipologia di cespiti. Ciò ha permesso di riscontrare la rappresentatività dei fatti gestionali e di verificare le modalità delle rilevazioni contabili degli atti prodotti dai singoli responsabili dei servizi.

In ordine alla vetustà dei residui attivi, quale sintomo di "allarme" ai fini del mantenimento degli equilibri di bilancio, particolare attenzione è stata posta sulla loro anzianità, sulla tipologia di crediti rimasti da riscuotere, nonché sulle azioni condotte dall'ente per garantirne il flusso in termini di cassa.-

Per le partite vetuste di dubbia o incerta esigibilità, mantenute in contabilità, è stata posta l'attenzione sulla presenza, nell'ambito dell'avanzo di amministrazione, di un "fondo svalutazione crediti" a presidio degli eventuali squilibri gestionali che potessero derivare dalla cancellazione di tali partite: la quasi totalità degli enti non aveva provveduto alla costituzione del fondo.

L'attenzione è stata posta, inoltre, sui residui passivi vetusti, al fine di indirizzare gli enti, soprattutto in relazione alle partite iscritte in conto capitale, all'eventuale radiazione delle stesse dalla contabilità, nel caso di impegni impropri e quindi non dotati di vincolo giuridico nei confronti dei soggetti esterni, fatto salvo l'eventuale accantonamento delle somme nell'ambito dell'avanzo di amministrazione vincolato.

Un ulteriore elemento negativo, riscontrato in più enti, ha riguardato inoltre il mantenimento in bilancio di residui attivi relativi ad anni non recenti, per i quali il mancato utilizzo nei tempi previsti avesse comportato il pagamento di interessi passivi e quote capitali, in base al valore nominale del prestito.

Per garantire un approfondimento circa l'influenza del fenomeno riscontrato sugli equilibri di bilancio degli enti, è stata condotta una istruttoria in ordine all'incidenza della gestione dei residui, relativa all'ultimo triennio, sul risultato generale di amministrazione, nonché sulle risultanze di cassa.

Al termine dell'esame condotto nei confronti di ciascun ente, sono state identificate, da parte della Sezione, irregolarità procedurali e criticità contabili come riportate nelle singole relazioni, assegnando specifiche misure correttive volte al superamento delle stesse.

a. 36

(valori in

Verifica della sana gestione dei residui per l'anno 2009. Enti critici e riepilogo dati finanziari di maggior rilievo												
Comune	Prov	Abt.	Bilancio 2009		Residui al 31/12/2009			parametri deficitarietà -d.m. 23.9.2009	Indicatori			
			Entrate	Spese		Attivi	Passivi		Residui vetusti		Rapporto accertamenti impegni Residui	
									Attivi	Passivi		Attivi (50%)
	FI	18.340	11.315	11.281	1.848	8.091	11.857	12,60%	10,16%	52,03%	51,54%	78,30%
Elba	LI	4.616	11.246	11.1	676	5.688	6.545	17,97%	15,83%	50,37%	63,94%	50,00%

				08									
o	SI	1.580	2.163	2.329	167	1.942	2.501	17,30%	32,82%	8,05%	10,40%	89,62%	
o	LU	2.307	5.198	5.120	78	6.731	7.691	43,68%	17,61%	8,67%	10,09%	128,39%	
Serchio	LU	2.494	3.694	3.694	0,374	2.156	2.590	58,65%	21,17%	44,20%	52,83%	58,04%	
ra	LU	633	1.216	1.184	32	824	826	38,16%	14,76%	26,43%	31,88%	67,82%	
o Terme	SI	7.483	14.513	14.567	539	11.687	11.786	51,25%	16,55%	18,50%	27,25%	79,28%	
alda	AR	1.145	2.368	2.368	107	596	588	36,00%	32,47%	13,90%	34,72%	57,45%	
ovo di na	LU	6.109	8.228	8.174	8	5.604	5.245	60,04%	18,03%	33,10%	53,86%	61,93%	
va Bracciolini	AR	12.206	13.264	14.047	333	7.533	10.293	37,03%	20,69%	53,56%	47,93%	30,25%	
ciana	LU	2.436	2.589	2.548	279	2.046	2.270	30,24%	17,74%	23,47%	27,91%	78,49%	
ria a Monte	PI	12.682	10.020	10.306	258	5.536	6.723	11,77%	5,91%	9,42%	22,11%	55,21%	
atico	GR	2.516	3.380	3.307	2.670	5.114	3.767	168,31%	79,58%	19,74%	31,36%	189,75%	
a	LU	22.933	21.269	20.787	33	23.748	30.398	57,91%	24,62%	68,61%	74,71%	108,24%	
co d'Orcia	SI	2.769	2.446	2.445	6	2.837	2.314	15,50%	7,58%	8,28%	9,00%	112,48%	
in Toscana	GR	3.753	4.058	4.003	455	3.386	3.807	129,40%	38,09%	31,72%	45,91%	82,08%	
della Chiana	AR	3.367	2.988	3.146	132	3.326	3.786	30,88%	11,10%	17,26%	25,27%	111,23%	
	LU	3.949	6.600	6.576	14	4.884	3.949	75,01%	31,23%	41,98%	50,05%	72,14%	
zara	GR	1.640	3.786	3.931	53	2.692	3.223	6,30%	16,03%	21,15%	36,98%	70,40%	
to	PI	28.124	26.054	26.004	2.376	23.740	24.900	26,19%	9,42%	26,25%	20,43%	90,94%	
ievole	PT	9.726	7.240	7.017	1.120	1.840	3.134	30,31%	12,23%	28,13%	34,30%	23,45%	
Terme	PI	3.702	3.246	3.227	66	3.722	3.892	34,72%	13,00%	2,80%	5,87%	99,34%	
rentino	FI	47.587	41.676	45.801	3.922	28.438	30.768	38,64%	12,32%	21,89%	22,27%	68,08%	
Ripoli	FI	25.913	26.827	28.912	534	4.790	8.576	1,07%	7,61%	56,81%	50,01%	35,72%	
Fenna	AR	5.879	5.463	5.509	126	1.690	2.783	20,67%	7,47%	45,89%	37,75%	62,26%	
ano Terme	PI	31.621	26.937	27.710	59	18.164	19.305	38,52%	15,91%	25,19%	26,55%	63,16%	
	LU	3.376	5.073	5.072	100	5.267	5.578	61,79%	12,50%	47,03%	34,36%	101,10%	
a	MS	2.184	2.179	2.177	3	1.389	1.867	45,53%	32,90%	2,29%	15,02%	144,42%	
	FI	23.340	15.889	16.064	690	9.811	11.906	11,50%	7,63%	35,66%	32,69%	56,39%	

Parte dei conti su dati desunti dai documenti contabili degli enti.

A.2.2. - Verifica sulla sana gestione dei residui per l'anno 2010

Il programma di attività per l'anno 2011 ha previsto anche la prosecuzione della verifica ex art. 7, comma 7, della l. n. 131/2003 relativa al fenomeno della gestione dei residui, quale continuazione dell'istruttoria nei confronti degli enti i cui dati finanziari sono risultati particolarmente critici, considerando gli elementi forniti dai medesimi nell'ambito del questionario inerente il controllo monitoraggio, nonché facendo seguito alla "Relazione generale sul fenomeno dei residui e linee di orientamento in materia", approvata con la deliberazione n. 4/2011.

In base ai dati a disposizione della Sezione sono stati definiti i criteri di selezione per la scelta degli enti da sottoporre alla verifica sulla sana gestione dei residui per l'anno 2010.

Con deliberazione n. 193/2011, relativa all'individuazione dei criteri di analisi delle criticità relative al fenomeno dei residui, nonché di individuazione degli enti critici da sottoporre all'indagine stessa, la Sezione ha focalizzato l'attenzione su tre parametri di scelta:

- il grado di vetustà dei residui attivi e passivi riferiti al periodo antecedente l'ultimo quinquennio, selezionando gli enti con il grado più elevato e che presentino tale criticità, cumulativamente, sia per l'entrata, che per la spesa, nonché selezionando gli enti con vetustà dei residui attivi pari a zero e con popolazione superiore a 1.500 abitanti;
- l'anticipazione di cassa per un periodo superiore a 300 giorni nell'anno 2009;
- la presenza di criticità riscontrate in sede di controllo-monitoraggio ai sensi dell'art. 1, comma 166 e ss. della l. f. per il 2006, in riferimento al rendiconto dell'esercizio 2009.

Ai fini dell'istruttoria si è tenuto conto anche del rispetto dei parametri di deficitarietà nn. 3 e 4 (per i comuni) di cui al D.M. interno 24 settembre 2009, benché riferiti al triennio 2010-2012.

In base alle criticità sopra riportate sono stati individuati n. 22 enti da sottoporre ad istruttoria. Al termine dell'istruttoria, condotta mediante contraddittorio con l'ente, in analogia con le procedure riguardanti le verifiche sulla sana gestione, gli esiti sono stati riportati in un apposito referto, relativo ad ogni ente locale esaminato.

Di seguito si riportano gli enti individuati in relazione ai tre parametri definiti con deliberazione n. 193/2011, come sopra riportati, e pertanto destinatari della

presente indagine, con indicata la tipologia di criticità per cui gli stessi sono stati selezionati.

Tab. n. 37

Verifica sulla sana gestione dei residui per l'anno 2010. Enti critici e tipologia di criticità	
COMUNE	TIPOLOGIA DI CRITICITÀ
Aulla	Parametro 3 monitoraggio
Barberino del Mugello	Parametro 2 anticipazione di cassa
Calci	Parametro 1 vetustà residui attivi pari a 0
Capannori	Parametro 3 monitoraggio
Castellina Marittima	Parametro 1 vetustà residui attivi pari a 0
Chiesina Uzzanese	Parametro 1 vetustà residui attivi pari a 0
Chiusi	Parametro 1 vetustà residui attivi > 50%
Coreglia Antelminelli	Parametro 2 anticipazione di cassa
Fauglia	Parametro 2 anticipazione di cassa
Fivizzano	Parametro 2 anticipazione di cassa
Lucignano	Parametro 2 anticipazione di cassa Parametro 3 monitoraggio
Marciana	Parametro 1 vetustà residui attivi > 50%
Marradi	Parametro 1 vetustà residui attivi pari a 0
Monteverdi Marittimo	Parametro 2 anticipazione di cassa
Peccioli	Parametro 2 anticipazione di cassa
Pieve Santo Stefano	Parametro 3 monitoraggio
Porto Azzurro	Parametro 2 anticipazione di cassa Parametro 3 monitoraggio
Rio Marina	Parametro 1 vetustà residui attivi pari a 0
Talla	Parametro 1 vetustà residui attivi > 50%
Tresana	Parametro 1 vetustà residui attivi pari a 0
Vaiano	Parametro 1 vetustà residui attivi pari a 0
Pescia	Parametro 2 anticipazione di cassa Parametro 3 monitoraggio

Fonte: Corte dei conti su dati desunti dai documenti contabili degli enti.

Analogamente a quanto disposto per la precedente indagine, il controllo si è concluso con la segnalazione ai singoli enti di specifiche criticità e la conseguente assegnazione di adeguate misure correttive, da porre in essere nel termine previsto di 6 mesi dall'approvazione del referto.

In merito all'esame delle misure correttive richieste, si evidenzia che tutti i comuni, ad eccezione del comune di Capannori, hanno inviato una sintesi degli interventi adottati, tendenzialmente entro il termine di 6 mesi disposto dalla Sezione. Tali misure correttive, in base alla programmazione della Sezione per l'anno 2012, sono state considerate all'interno del controllo monitoraggio sul rendiconto di gestione dell'anno 2011, ai soli fini della valutazione delle pronunce specifiche riferite al fenomeno dei residui (valutazione della vetustà dei residui, presenza di un disavanzo sostanziale generato dalla gestione dei residui).

A.2.3. - Verifica sul fenomeno dei debiti fuori bilancio anno 2009 (delib. n. 132/2010)

Nel corso dell'anno 2012 la Sezione ha stabilito di indagare sulla materia dei debiti fuori bilancio, effettuando preliminarmente un esame comparato dei dati per poi precedere ad una verifica nei confronti degli enti che presentassero maggiori criticità in base ai parametri predefiniti dalla Sezione.

L'archiviazione informatica in un database dei documenti contabili di rendicontazione ha permesso di aprire, nei confronti degli enti, una ulteriore forma di collaborazione che, partendo da una serie di tabelle riepilogative, ha consentito di individuare gli enti che presentavano, rispetto al fenomeno trattato, le maggiori criticità e quindi da sottoporre a verifiche ed approfondimenti.

Le criticità e le anomalie rilevate negli atti di riconoscimento dei debiti fuori bilancio e la loro elevata ricorrenza nelle realtà amministrative monitorate avrebbero dovuto, infatti, opportunamente indurre gli enti, e soprattutto gli organi consiliari, quali organi di controllo delle scelte degli organi esecutivi dell'amministrazione, a dotarsi di opportuni strumenti, onde evitare il fenomeno dei debiti sommersi e della crescita degli impegni finanziari svincolati da una rigorosa politica di bilancio.

Nella relazione approvata dalla Sezione è stato preliminarmente sviluppato un approfondimento della normativa riferita ai debiti fuori bilancio e della giurisprudenza in materia, al fine di costituire una linea di orientamento ricognitiva del fenomeno nel suo complesso.

L'indagine ha avuto inizio con l'emanazione della deliberazione della Sezione del 14 aprile 2010, n. 47, che sintetizzava gli esiti di una raccolta sistematica di dati per ciascun ente della Regione sul fenomeno dei debiti fuori bilancio, permettendo in tal modo di definire preventivamente i criteri di scelta degli enti da sottoporre a verifica e teneva conto delle seguenti principali informazioni:

- presenza nel triennio dei debiti fuori bilancio unitamente alle modalità di finanziamento dei medesimi, distinti tra spese correnti e in conto capitale e definiti nelle varie tipologie espressamente previste dall'art. 194 Tuel;
- indicazione dell'eventuale sussistenza di situazioni debitorie non riconosciute o non finanziate al momento della compilazione dei questionari;
- attestazione, da parte dei responsabili dei servizi, in sede di rendiconto, dell'eventuale sussistenza di esposizioni debitorie.

Sono stati selezionati 20 enti risultati critici in base ai parametri individuati dalla Sezione; i risultati dell'indagine sui singoli enti sono riportati nella deliberazione n. 156/2012.

La fase successiva, di cui è esplicitazione la relazione, ha fornito un approfondimento su quegli enti valutati critici in base ai parametri indicati nella delibera citata, per poi soffermarsi sull'analisi della situazione negli enti locali toscani.

A conclusione di tale analisi, sono state evidenziate alcune osservazioni e criticità per ogni ente esaminato, che sono state portate a conoscenza di ciascun ente e degli organi consiliari competenti al riconoscimento di legittimità delle esposizioni debitorie in oggetto, allo scopo di sollecitare l'adozione di adeguati provvedimenti organizzativi e di natura procedimentale, finalizzati a prevenire il futuro manifestarsi del fenomeno analizzato.

A.2.4. - Proventi da sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada - Linee guida (delib. n. 104/2010)

La Sezione, nell'ambito del programma di attività 2010, ha stabilito di approntare apposite linee guida comportamentali riguardanti le modalità di quantificazione dei proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada e le loro specifiche finalità in ossequio a quanto stabilito dall'art. 208 del codice della strada, come modificato dalle novità legislative introdotte dalla l. n. 122/2010.

Le linee guida avevano lo scopo di fornire approfondimenti sulle tematiche più attuali, pur affrontando in maniera non esaustiva i contenuti della nuova norma. Pertanto, la Sezione non ha escluso la possibilità di intervenire in futuro con ulteriori chiarimenti e delucidazioni sull'argomento, dettati, eventualmente, dall'evoluzione normativa, giurisprudenziale e della prassi in materia.

In particolare, la deliberazione n. 104/2010 ha affrontato le problematiche relative alla corretta qualificazione di tale entrata (quale risorsa ordinaria ovvero straordinaria e non ricorrente) e conseguentemente al suo corretto utilizzo nel finanziamento delle spese di bilancio, con uno specifico approfondimento delle tipologie di spesa a cui le stesse debbono essere destinate per legge. La Sezione ha poi affrontato le problematiche relative alla corretta contabilizzazione di dette entrate in bilancio in considerazione anche delle criticità riferibili all'effettivo realizzo delle stesse.

A.2.5. - Accertamento e riscossione delle entrate negli enti locali – Orientamenti (delib. n. 15/2011)

La Sezione, nell'ambito del programma di attività 2010, ha stabilito di approntare apposite linee guida comportamentali riguardanti le modalità di accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali.

Infatti, a seguito delle verifiche sulla sana gestione nella modalità di indagini trasversali sugli enti locali della regione, la Sezione ha avuto modo di analizzare il meccanismo di riscossione delle entrate tributarie degli enti locali, riscontrando elementi utili per la gestione del servizio stesso, dai quali trarre spunti di riflessione da far confluire nelle linee guida approvate con la deliberazione in oggetto.

Tali linee guida, come nel caso di quelle relative ai proventi da sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada, avevano lo scopo di fornire approfondimenti e suggerimenti sulle tematiche più rilevanti che, pur affrontando in maniera non esaustiva i contenuti della normativa in materia, erano tesi ad una migliore e più corretta gestione della contabilità pubblica da parte degli enti locali, nell'ottica del controllo collaborativo della Sezione.

Il coinvolgimento di Equitalia S.p.a. e dell'Agenzia delle entrate, cui la deliberazione è stata inviata per conoscenza, aveva lo scopo di rappresentare a questi soggetti le esigenze degli enti al fine della corretta tenuta della contabilità per poter avere una cognizione delle modalità gestionali da parte del soggetto esterno e, nel contempo, richiedere al medesimo la massima collaborazione in ordine alle considerazioni formulate.

La Sezione, dopo aver delineato l'inquadramento teorico delle procedure di gestione delle entrate degli enti locali e le competenze in capo alle figure responsabili della gestione dei procedimenti di entrata, ha approfondito alcuni aspetti in materia di accertamento delle entrate a mezzo ruoli fornendo linee di orientamento sulle corrette procedure di contabilizzazione.

A.2.6. - Prime linee di orientamento ai fini dell'adempimento di cui all'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011 (delib. n. 204/2011)

La Sezione, a seguito dell'entrata in vigore del d.l. del 6 settembre 2011, n. 149, avente per oggetto "premi e sanzioni" del federalismo fiscale che ha introdotto rilevanti novità in materia di coordinamento della finanza pubblica, ha adottato linee guida specifiche ai fini dell'applicazione dell'art. 6, comma 2, il quale stabilisce che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, nell'esercizio delle funzioni

di controllo ad esse attribuite dalla legge, possano far emergere situazioni di fatto suscettibili di condurre un ente locale allo stato di dissesto e indicare al medesimo l'adozione, entro un congruo termine, delle misure correttive necessarie per il conseguimento dell'equilibrio finanziario; nel caso in cui queste misure vengano disattese, la norma prevede una procedura che conduce alla dichiarazione, da parte del Prefetto, dello stato di dissesto.

La Sezione, nell'ambito di tale deliberazione (n. 204/2011), ha precisato che la nuova attribuzione assegnata alle sezioni regionali di controllo della Corte può essere assolta attraverso il controllo-monitoraggio di cui all'art. 1, comma 166 e 167, l. n. 266/2005 che, per il suo carattere necessario, diffuso e sintetico, è preordinato a rivolgersi alla totalità degli enti ed a riscontrare, per tali enti, le irregolarità gravi per gli equilibri economico-finanziari. Gli esiti di detto controllo consistono in delibere di pronuncia specifica volte a sollecitare gli enti ad adottare provvedimenti autocorrettivi al fine di rimuovere le criticità riscontrate.

La Sezione ha inoltre precisato che anche altre attività di controllo sugli enti locali, ovvero le verifiche sulla sana gestione di cui all'art. 7 della l. n. 131/2003, possono assolvere al nuovo compito di cui al d.lgs. n. 149/2011, poiché le stesse presuppongono un'approfondita istruttoria all'esito della quale la Sezione formula le proprie valutazioni sulle condizioni economico-finanziarie dell'ente e richiede l'adozione di misure correttive. In esito all'analisi delle misure adottate, la Sezione è in grado di formulare le proprie valutazioni sulle condizioni di pre-dissesto dell'ente ai fini dell'applicazione della nuova norma.

La Sezione ha ritenuto, quindi, che le procedure di controllo utilizzate fino ad allora consentivano di analizzare in modo puntuale i profili relativi agli equilibri di bilancio, alla gestione dei residui e all'indebitamento, oltre agli altri aspetti della gestione finanziaria ad essi strettamente correlati, al fine di comprendere ed approfondire i fenomeni gestionali nella loro globalità ed articolazione, per dare adeguata attuazione alle disposizioni del richiamato decreto.

Nelle citate linee guida la Sezione ha inoltre provveduto all'individuazione delle ipotesi in cui ricorrono i "comportamenti difforni dalla sana gestione finanziaria, violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata e irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell'ente locale in grado di provocarne il dissesto economico", per i quali provvedere alla trasmissione degli atti al Prefetto. A tale riguardo, ha ritenuto applicabile l'art. 244 Tuel, secondo il quale lo stato di dissesto finanziario degli enti locali si manifesta nelle ipotesi in cui gli stessi non siano in

grado di garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili, ovvero qualora esistano, nei confronti dell'ente locale, crediti liquidi ed esigibili cui non si possa far fronte con le modalità di cui all'artt. 193 e 194.

Considerata, tuttavia, la complessità di individuare *a priori* alcuni indicatori finanziari che tassativamente siano in grado di attestare una situazione passibile di provocare un dissesto economico, la Sezione ha ritenuto senz'altro di avvalersi dei parametri di deficitarietà, come disciplinati dall'art. 242 e ss. Tuel, nonché i parametri che annualmente la stessa Sezione utilizza per il controllo-monitoraggio e le verifiche sulla sana gestione che investono vari profili gestionali.

Nell'ambito degli stessi profili, è stata indicata la possibilità di utilizzare una serie di indici, da analizzare poi in un'ottica pluriennale, utili al fine di rilevare se sia stato compromesso il normale funzionamento dell'ente, in termini di resa di servizi indispensabili e di pagamento di debiti.

A detti parametri ne potranno essere associati anche di ulteriori stabiliti dalla legge i quali, a seguito di valutazioni concrete, che potranno essere assunte anche in un'ottica previsionale, potranno fornire gli elementi necessari e sufficienti ai fini dell'adempimento di legge in questione.

Le linee di comportamento definite dalla Sezione sono state poi recepite dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 2/2012.

A.2.7. - Linee guida ai fini dell'adempimento di cui all'art. 1, comma 173, della l. 22 dicembre 2005, n. 266 (delib. n. 309/2009)

La Sezione, in base all'art. 1, comma 173, della l. n. 266/2005 che dispone un obbligo per gli enti locali di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 165/2001, di trasmissione alla competente sezione della Corte dei conti degli "atti di spesa di importo superiore a 5.000 euro relativi ad incarichi di studio, di consulenza, alle spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e rappresentanza ai fini dell'esercizio del controllo successivo sulla gestione", ha predisposto delle linee guida allo scopo di rendere più agevole, per gli enti locali toscani e per la Sezione stessa, l'adempimento e le conseguenti attività previsti dalla legge in argomento.

La Sezione ha quindi chiarito alcuni dubbi interpretativi legati alla corretta qualificazione degli incarichi oggetto di trasmissione con particolare riferimento a:

- gli atti di spesa relativi ai servizi di architettura e ingegneria, quali incarichi di progettazione, direzione lavori, collaudi, ecc. (d.lgs. n. 163/2006);

- gli incarichi di alta specializzazione di cui all'art. 110 Tuel e gli incarichi di diretta collaborazione degli uffici di staff del sindaco di cui all'art. 90 Tuel;
- gli incarichi di collaborazione coordinata di cui all'art. 7 del d.lgs. n. 165/01;
- gli incarichi di patrocinio o rappresentanza legale come precisa la Sezione delle autonomie nella deliberazione n. 6/2008;
- gli incarichi non sottoposti alla disciplina di cui all'art. 7, comma 6, d. lgs. n. 165/2001, come chiarito e meglio specificato anche dalla Sezione con deliberazione n. 10/2009.

La Sezione ha, quindi, definito le modalità e i termini di invio degli atti da parte degli enti per il successivo controllo degli stessi.

Gli orientamenti assunti dalla Sezione con la citata delib. n. 301/2009 sono stati poi integrati con la deliberazione n. 428/2009, nell'ambito della quale la Sezione ha chiarito ulteriori perplessità e dubbi avanzati dagli enti locali con particolare riguardo a:

- la tempistica di riferimento della deliberazione n. 301/2009;
- i soggetti destinatari della deliberazione n. 301/2009 e, di conseguenza, dell'obbligo di trasmissione degli atti;
- l'obbligo di adozione e conseguente trasmissione del regolamento inerente il conferimento di incarichi esterni di cui all'art. 3, commi 54-57, della l. n. 244/2007;
- le spese di rappresentanza;
- l'obbligatorietà del parere dei revisori sugli atti di conferimento di incarichi esterni di consulenza, studio o ricerca, di cui all'art. 1 comma 42, della l. n. 311/2004;
- le novità legislative introdotte dal d.l. 1 luglio 2009, n. 78, convertito dalla l. 3 agosto 2009, n. 102 (art. 17, comma 30), in merito all'inclusione gli atti e i contratti concernenti studi e consulenze tra gli atti sottoposti al controllo preventivo di legittimità.