registrare ritardi che hanno comportato riflessi negativi nelle fasi del controllo strategico. Gli Enti di Firenze e Napoli hanno soprattutto scontato le difficoltà del passaggio alla Città metropolitana, unitamente alla durata limitata del mandato amministrativo e al mancato completamento dell'*iter* della l. n. 56/2014.

Nel controllo sugli equilibri finanziari il relativo responsabile ha ovunque adottato gli atti di indirizzo e coordinamento previsti. Nelle Città metropolitane i soggetti coinvolti sono stati gli organi di governo, il Direttore generale (non in tutte), il Segretario e i Dirigenti. Con riguardo al controllo sugli equilibri, gli enti esaminati si sono adeguati con modalità differenti, evidenziate dal variabile numero di report prodotti da ciascuno di essi.

Riguardo al fondamentale profilo del ricorso a misure di ripristino dell'equilibrio di bilancio, le Città metropolitane di Torino, Milano, Venezia e Bari hanno comunicato interventi sulla sola gestione di competenza, mentre quella di Genova anche sulla gestione di cassa. Viceversa, per gli Enti di Bologna, Firenze, Roma e Napoli il mantenimento degli equilibri non ha reso necessarie ulteriori misure. L'impiego della quota libera dell'avanzo di amministrazione (art. 187, co. 2, lett. b, Tuel) si è reso necessario in circa la metà delle Città metropolitane (Torino, Milano, Venezia, Genova e Bari), mentre nelle altre non vi è stato bisogno del relativo provvedimento di variazione del bilancio. Tutti gli Enti interessati (con la sola eccezione di quello di Torino), hanno comunicato che il responsabile della spesa, al momento di adottare impegni di spesa, ha accertato preventivamente che il programma dei pagamenti fosse compatibile con le disponibilità di cassa (art. 183, co. 8, Tuel).

L'utilizzo in termini di cassa delle entrate vincolate per il finanziamento di spese correnti (art. 195 Tuel) non si è verificato nelle Città metropolitane di Torino, Venezia, Bologna, Firenze, Roma, Napoli e Bari. Nelle altre, l'utilizzo dei fondi vincolati confluiti nella cassa è avvenuto con modalità diverse. Mentre l'Ente di Milano si è basato sulla ricognizione dei residui e sull'avanzo vincolato, quello di Genova ha utilizzato una contabilità integrata che consente di gestire le partite di entrata e spesa vincolate attraverso schede che registrano tutti i movimenti di modifica degli accertamenti e degli impegni, adeguandosi così ai principi contabili vigenti. In tal modo risultano tracciabili/evidenziate le riscossioni e i pagamenti che intervengono nella gestione delle partite vincolate, e si sviluppano poi nei diversi esercizi. Solo nell'Ente di Torino si è verificata la fattispecie di cui all'art. 153, co. 6, Tuel, e la conseguente segnalazione alla Sezione regionale di controllo per il Piemonte.

In tutte le Città metropolitane, gli ulteriori, pesanti tagli imposti agli Enti dalla legge di stabilità 2015, il peggioramento degli obiettivi del patto di stabilità 2015 (nonostante la successiva

legislazione abbia eliminato parte delle sanzioni) e la permanenza a carico del bilancio delle spese per le funzioni non fondamentali non ancora transitate alla Regione, hanno reso necessario comprimere ulteriormente la spesa corrente e, soprattutto, intervenire sul versante delle entrate in conto capitale prevedendo, in numerose Città metropolitane, un piano di dismissioni di immobili, situazione in parte resa più gestibile dalle attribuzioni di contributi specifici con il d.l. n. 78/2015. La Città metropolitana di Torino, solo a fine ottobre 2015, è stata in grado di quantificare l'ammontare delle risorse a favore delle unità di personale che sarebbero rientrate nei ruoli regionali. Mentre quella di Venezia sconta essenzialmente un calo dei contributi dovuto all'applicazione della legge di stabilità, quella di Genova segnala il mancato incasso degli importi della RcAuto e il ritardo nella riscossione dei crediti da parte della Regione. La Città metropolitana di Firenze evidenzia i mancati incassi da alienazioni che hanno impedito il rispetto del patto.

Nel controllo sugli organismi partecipati i report prodotti sono stati, prevalentemente, più numerosi di quelli ufficializzati con delibere, fatta eccezione per le Città metropolitane di Bologna, Firenze e Roma, dove tutte le relazioni redatte sono state approvate dagli organi d'indirizzo politico. È da segnalare che quella di Bari non ha attivato questo tipo di controllo, mentre l'Ente di Milano ha prodotto venti report, senza ufficializzarne alcuno. Questi dati parrebbero sintomatici di una scarsa sensibilità politica verso tale tipologia di controllo, nonché di prassi d'ufficio scarsamente consolidate.

L'intervento delle azioni correttive, che è sempre fondamentale per l'efficacia del controllo, non sembra aver avuto riscontro nelle Città metropolitane di Torino, Venezia, Bologna e Roma, mentre quelle di Milano, Genova Firenze e Napoli sono intervenute sporadicamente. Posto che quasi tutte le Città metropolitane (eccetto quella di Firenze) hanno una struttura dedicata a tale controllo, il numero di unità di personale addette varia notevolmente da Ente ad Ente.

Gli indicatori di efficacia, efficienza, economicità e qualità sono stati adottati in misura variabile dalle Città metropolitane.

L'indicazione del tasso medio di realizzazione degli obiettivi da parte degli organismi partecipati è stata fornita dalle Città metropolitane (ad eccezione di quelle di Torino e di Firenze) talvolta in modo esaustivo, in altri casi fornendo risposte piuttosto generiche, in altri ancora limitandosi ad indicare gli organismi partecipati che hanno raggiunto i risultati migliori.

Occorre evidenziare che il bilancio consolidato è stato redatto soltanto dagli Enti di Venezia, Bologna, Roma e Napoli.

Le criticità denunciate nei controlli sulle società partecipate si riscontrano soprattutto con riguardo alla gestione dei servizi esternalizzati. Se la Città metropolitana di Venezia comunica le società escluse dal controllo, perché a partecipazione minoritaria, o poste in liquidazione o a procedura concordataria o, ancora, destinatarie del diritto di recesso da parte dell'ente stesso, quella di Napoli comunica che ben tre società non sono state controllate per mancata trasmissione della documentazione contabile, e l'Ente di Bologna ha riscontrato difficoltà nel coordinare i dati economico finanziari, le scadenze e le rendicontazioni di soggetti con contabilità differenti.

Il controllo sugli organismi partecipati della Città metropolitana di Milano è apparso il meglio organizzato. Esso è stato attribuito alle cinque Direzioni d'area competenti per materia che, al proprio interno, hanno individuato una struttura dedicata al controllo e un referente, per un numero complessivo, per le varie aree ed a vario titolo, di tredici persone. Gli organismi inviano i resoconti semestrali a tali Direzioni che, a loro volta, trasmettono gli esiti delle proprie verifiche al settore cui spetta la funzione di raccordo sulle partecipate e all'area programmazione risorse finanziarie. Nel 2015, il settore di raccordo, verificati i resoconti, ha presentato un report al Direttore generale, in cui sono state rilevate le seguenti criticità: 1) difficoltà nel reperimento della documentazione presso alcuni organismi; 2) complessità d'intervento incisivo, pur in presenza di procedure di liquidazione in atto, allorché si dispone di quote di partecipazione non sempre significative.

Anche nel controllo sulla qualità dei servizi si registra una disparità di numero tra i report redatti e quelli ufficializzati, già rilevata nel controllo sugli organismi partecipati. Ciò avviene nelle Città metropolitane di Torino, Genova, Bologna e Roma, mentre in quelle di Milano, Venezia, Firenze e Napoli tutti i report prodotti sono stati ufficializzati. Il controllo di qualità risulta mancante nella Città metropolitana di Bari.

Nessuna Città metropolitana ha adottato misure correttive, fatta eccezione per Genova, che ne ha assunta una. La consistenza media del personale addetto è pari a due unità. Le tipologie di indicatori elencate dal questionario sono state adottate, per la maggior parte, dalle Città metropolitane di Torino, Venezia, Genova, Firenze e Napoli. Il livello di soddisfazione degli utenti è stata misurato con frequenza prevalentemente annuale, mentre variabile da Ente ad Ente è stato il numero dei servizi assoggettati a controllo di qualità. Con riguardo alla Città metropolitana di Torino, il mancato rinnovo del sistema di gestione per la qualità, associato alla progressiva riduzione delle risorse, ha pregiudicato l'operatività di questo tipo di verifica.

2 PATTO DI STABILITÀ INTERNO 2015 E SALDO DI FINANZA PUBBLICA AL 30 SETTEMBRE 2016

2.1 Il patto di stabilità interno 2015 nei Comuni

2.1.1 Notazioni preliminari

L'analisi dei dati relativi al patto di stabilità interno, nel suo ultimo anno di vigenza prima dell'entrata a regime del nuovo saldo di finanza pubblica (art. 1, co. 710 e ss., l. n. 208/2015)² prende le mosse da un breve inquadramento della normativa di riferimento che ridefinisce i termini del contributo dei Comuni ai saldi di finanza pubblica.

Nel 2015, l'impianto normativo, il cui nucleo fondamentale è ancora contenuto nell'art. 31, co. 2 e ss., l. n. 183/2011, subisce rilevanti modifiche dapprima ad opera della l. n. 190/2014, e, successivamente, dell'art. 1, d.l. n. 78/2015, che introduce importanti aggiustamenti all'impianto originario, recependo i termini dell'Intesa raggiunta in sede di Conferenza Stato - Città ed Autonomie locali del 19 febbraio 2015.

All'esito di tali interventi, introdotti a più riprese, la rimodulazione del contributo dei Comuni ai saldi aggregati di finanza pubblica si articola sulle seguenti linee direttive principali: scorrimento della base temporale di riferimento (2010-2012) e riduzione dei coefficienti percentuali per la determinazione dei saldi obiettivo³, cui si sommano gli effetti della rideterminazione dell'obiettivo programmatico nei termini convenuti nella citata Intesa. Ulteriore novità è costituita dal Fondo crediti di dubbia esigibilità⁴, che concorre alla determinazione sia del saldo finanziario di competenza mista che del saldo obiettivo.

La rilevanza di tale accantonamento, suscettibile di variazione in corso d'anno, si colloca nell'ambito di un più generale aggiornamento delle tradizionali regole premiali⁵ a seguito

² Cfr. *infra*, par. 2.4.

³ A seguito della revisione dei coefficienti percentuali (8,6% per Comuni con popolazione superiore a mille abitanti e 17,2% per Province e Città metropolitane), il contributo richiesto per il 2015 al comparto è pari a 2.889 mln, quasi integralmente (2.650 mln) richiesto ai Comuni e la parte restante (350 mln) agli Enti di area vasta.

⁴ Per effetto dell'art. 1, co. 1, del d.l. n. 78/2015, per il periodo 2015-2018, i Comuni assumono gli obiettivi del patto di stabilità interno indicati, con riferimento a ciascun Ente, nella tabella 1 allegata al citato decreto legge. I predetti obiettivi vengono ridotti di un importo pari all'accantonamento, stanziato a titolo di Fede nel bilancio di previsione, alla Missione 20, Programma 02, titolo I spese correnti. Poiché l'importo accantonato da parte di ciascun Comune al Fede è suscettibile di variazioni in corso d'anno, gli Enti aggiornano il prospetto degli obiettivi ogni qual volta procedono alla variazione del predetto importo.

⁵ Viene disposta la disapplicazione, a decorrere dall'anno 2015, del meccanismo di riparto dell'ammontare del concorso alla manovra tra i singoli Enti basato su criteri di virtuosità introdotto dall'art. 20, cc. 2, 2 *bis* e 3 del d.l. n. 98/2011, nonché dell'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 31 della l. n. 183/2011, che rende transitorio l'attuale meccanismo di calcolo dei saldi obiettivo (tramite l'applicazione delle percentuali alla spesa media corrente), nelle more dell'adozione del suddetto meccanismo di

dell'entrata a regime dell'armonizzazione contabile, finalizzato ad una redistribuzione degli effetti favorevoli della manovra, almeno in linea di principio⁶, in favore degli enti dotati di maggiore capacità di riscossione delle entrate proprie.

Anche in un'ottica di adeguamento ai nuovi vincoli basati sul pareggio di bilancio, assumono particolare rilievo le modifiche recate alla disciplina dei patti di solidarietà⁷ ed alla relativa tempistica⁸, tese a consentire il massimo utilizzo delle capacità finanziarie degli Enti.

In una prospettiva prevalentemente solidaristica si colloca la concessione di rilevanti spazi finanziari (art. 1, co. 2, d.l. n. 78/2015) correlati alla quota di sostegno ad interventi di messa in sicurezza degli edifici scolastici e del territorio o alla spesa per eventi calamitosi, mentre nell'ambito di interventi mirati a situazioni particolari si colloca la concessione di spazi per l'esercizio della funzione di ente capofila e per sentenze passate in giudicato a seguito di specifici contenziosi.

L'articolato disegno testé tratteggiato, anche per via delle importanti modifiche apportate in corso d'anno, finisce per alleggerire progressivamente - in chiave espansiva - i vincoli mediante una significativa contrazione dell'obiettivo - che addirittura acquisisce segno negativo - e, al contempo, attraverso l'introduzione di misure che concorrono al ridimensionamento dell'incidenza del vincolo in esame⁹.

ripartizione degli obiettivi finanziari del patto fra gli enti di ciascun livello di governo, basato su criteri di virtuosità (co. 492, lett. b) e c)). A tal riguardo le Sezioni Riunite in sede di controllo, in occasione del Rapporto 2014 sul coordinamento della finanza pubblica (cfr. pag. 210 e ss) hanno stigmatizzato il progressivo svuotamento dei contenuti fondamentali della regola del patto e di alcuni aspetti della disciplina che ne costituivano il naturale corollario: primo tra tutti il meccanismo in parola che ancorava gli obiettivi di saldo a principi di equità e differenziazione.

⁶ Rapporto di coordinamento, pag. 122, ove si osserva che la diversa composizione della manovra individuale tra Fcde e patto può aver risentito anche di scelte gestionali (eventuale sovrastima del fondo rispetto alle percentuali minime di legge) che rendono meno evidente la proporzionalità tra capacità di riscossione ed entità dello stanziamento al fondo.

⁷ In particolare, sono state unificate le due forme di flessibilità del patto regionale verticale e orizzontale in un'unica procedura, per cui gli spazi finanziari acquisiti da una parte degli Enti locali sono compensati contestualmente dalla Regione o dagli altri Enti locali della stessa Regione, ad invarianza di saldi complessivi. L'art. 1, co. 480, della l. n. 190/2014 contempla la possibilità di peggioramento del saldo obiettivo per consentire un aumento dei pagamenti in conto capitale, nel rispetto dell'obiettivo complessivo a livello regionale, attraverso meccanismi di flessibilità di tipo orizzontale o verticale. Il reintegro degli spazi finanziari ceduti o acquisiti si completa nel successivo biennio.

Nella medesima prospettiva si pone il patto verticale incentivato, il quale mira a favorire i pagamenti di parte capitale, dando priorità ai pagamenti di debiti commerciali di parte capitale, ovvero i debiti derivanti da transazioni commerciali, esigibili al 31 dicembre 2014.

⁸ Le due forme di flessibilità del patto regionale verticale e orizzontale, che hanno lo scopo di consentire agli enti locali di effettuare pagamenti in conto capitale destinati agli investimenti, sono state riunite in un'unica procedura, che prevede la compensazione degli spazi finanziari acquisiti da alcuni enti locali da parte della stessa Regione o dagli altri enti locali ivi appartenenti. Al fine di consentire il massimo utilizzo delle capacità finanziarie degli enti, la procedura è articolata in due fasi: la prima si conclude il 30 aprile e la seconda il 30 settembre.

⁹ Per una compiuta analisi dell'incidenza di siffatte misure, si rinvia al Rapporto di coordinamento della finanza pubblica 2016 delle Sezioni Riunite in sede di controllo, pag. 219 e ss..

2.1.2 I risultati dell'esercizio 2015

Il campione di enti preso in esame per l'esercizio 2015 è costituito da 5.635 Comuni, ossia dalla quasi integralità dei Comuni con popolazione superiore ai 1.000 abitanti, in quanto tali Enti sono assoggettati alla disciplina nazionale del patto di stabilità interno¹⁰.

A livello aggregato, ossia di comparto, anche nel 2015, i Comuni raggiungono ampiamente l'obiettivo prefissato, realizzando, addirittura, un differenziale positivo di oltre 3 miliardi di euro. Ai fini del saldo finanziario finale di competenza mista, pari a circa 3 mld, concorrono un avanzo corrente di competenza di 4,1 mld e un disavanzo di cassa, per la parte in conto capitale, di circa 1,2 mld.

Tale fenomeno trova conferma anche disarticolando i risultati per Regione di appartenenza: in tutte si registra un saldo di competenza positivo, a fronte – anche quest'anno - di un saldo di cassa negativo per sedici Regioni su diciassette (fanno eccezione i Comuni della Basilicata).

Tabella n. 1/PATTO/COM - Risultati patto 2015 - per Regione

Regione	n. Enti	n. Enti inadempienti	peso % inad. ti su totale	saldo di competenza	saldo di cassa	saldo finanziario 2015	obiettivo 2015	differenza fra saldo finanziario e obiettivo 2015	saldo fpv di parte corrente	differenza al netto del saldo di fpv di parte corrente
Piemonte	601	7	1,16	298.115	-66.068	232.047	63.787	168.260	30.334	137.926
Lombardia	1.197	13	1,09	697.833	-200.335	497.498	16.570	480.928	51.753	429.175
Veneto	537	10	1,86	340.503	-115.014	225.489	56.333	169.156	51.357	117.799
Liguria	136	2	1,47	141.979	-65.182	76.797	18.700	58.097	41.392	16.705
Emilia-Romagna	315	3	0,95	300.349	-104.116	196.233	14.140	182.093	51.783	130.310
Toscana	255	3	1,18	363.517	-104.647	258.870	-6.908	265.778	68.892	196.886
Umbria	82	0	0,00	61.005	-19.067	41.938	8.742	33.196	21.082	12.114
Marche	186	5	2,69	106.930	-25.980	80.950	24.822	56.128	6.656	49.472
Lazio	289	17	5,88	442.567	-16.163	426.404	-280.409	706.813	836.210	-129.397
Abruzzo	190	4	2,11	64.971	-28.686	36.285	21	36.264	4.099	32.165
Molise	68	3	4,41	20.446	-5.045	15.401	3.609	11.792	3.531	8.261
Campania	480	19	3,96	391.023	-149.012	242.011	-27.852	269.863	176.398	93.465
Puglia	251	12	4,78	211.607	-109.487	102.120	-32.011	134.131	107.301	26.830
Basilicata	105	3	2,86	43.189	3.659	46.848	-1.662	48.510	7.941	40.569
Calabria	330	18	5,45	183.765	-41.234	142.531	32.915	109.616	35.759	73.857
Sicilia	355	28	7,89	320.010	-109.738	210.272	22.985	187.287	105.978	81.309
Sardegna	258	3	1,16	143.622	-13.787	129.835	9.877	119.958	60.653	59.305
Totale	5.635	150	2,66	4.131.431	-1.169.902	2.961.529	-76.341	3.037.870	1.661.119	1.376.751

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

¹⁰ Fonte: banca dati Ragioneria generale dello Stato alla data del 2 novembre 2016. Il campione rappresenta la quasi integralità (99,9%) dei Comuni soggetti al patto (in totale 5.642), anche in termini di popolazione.

Tutte le Regioni, a livello aggregato, rispettano ampiamente gli obiettivi del patto, con uno scarto positivo che, in alcuni casi - ad esempio, nei Comuni del Lazio (+706 mln) e della Lombardia (+479 mln) - appare particolarmente significativo.

I risultati del monitoraggio alla data del 2 novembre 2016 – in linea con i dati ufficializzati dal Ministero dell’Economia e delle Finanze nel mese precedente¹¹– attestano la presenza di 150¹² Enti inadempienti, pari al 2,7% del totale, prevalentemente ubicati in Italia meridionale.

Il primato – con 28 Enti – compete ai Comuni siciliani che, oltre ad essere connotati da un quadro finanziario e gestionale particolarmente problematico¹³, possono aver risentito delle difficoltà collegate ad un iter di recepimento della riforma dell’armonizzazione contabile¹⁴ del tutto peculiare. Seguono i Comuni della Campania -19-, della Calabria -18- e del Lazio -18.

Tabella n. 2/PATTO/COM - Risultati patto 2015 - per classi demografiche

classi demografiche	n. Enti	n. Enti inadempienti	peso % inad. ti su totale	saldo di competenza	saldo di cassa	saldo finanziario 2015	obiettivo 2015	differenza fra saldo finanziario e obiettivo 2015	saldo fpv di parte corrente	differenza al netto del saldo di fpv di parte corrente
Fascia 1	1.404	48	3,42	243.745	-43.165	200.580	63.081	137.499	31.623	105.876
Fascia 2	1.933	55	2,85	551.161	-53.712	497.449	189.632	307.817	83.251	224.566
Fascia 3	1.110	24	2,16	462.600	-123.194	339.406	27.999	311.407	97.740	213.667
Fascia 4	681	13	1,91	547.271	-148.854	398.417	13.424	384.993	136.744	248.249
Fascia 5	406	9	2,22	825.130	-228.134	596.996	-11.067	608.063	237.299	370.764
Fascia 6	89	0	0,00	605.728	-172.805	432.923	-15.488	448.411	240.783	207.628
Fascia 7	12	1	8,33	895.796	-400.038	495.758	-343.921	839.679	833.679	6.000
Totale	5.635	150	2,66	4.131.431	-1.169.902	2.961.529	-76.341	3.037.870	1.661.119	1.376.751

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

Popolazione al 01/01/2015.

Legenda: fascia 1. da 1.000 a 1.999 abitanti; fascia 2. da 2.000 a 4.999 abitanti; fascia 3. da 5.000 a 9.999 abitanti; fascia 4. da 10.000 a 19.999 abitanti; fascia 5. da 20.000 a 59.999 abitanti; fascia 6. da 60.000 a 249.999 abitanti; fascia 7. oltre i 249.999 abitanti.

¹¹ Con nota prot. n. 8.376 del 17 ottobre 2016 il Mef ha reso noto l’elenco degli Enti locali non rispettosi del patto di stabilità interno 2015: i Comuni inadempienti risultano in tutto 150, mentre le Province sono 64.

¹² Alla quasi totalità dei predetti enti - 127 - si applica la sanzione lett. a) co. 26, art.31, l. n. 183/2011 e la riduzione della sanzione per la spesa edilizia scolastica, mentre a 21 Enti la predetta sanzione non viene applicata in quanto l’inadempienza è conseguente ad un incremento di spesa correlato ai finanziamenti UE. Un Comune ha trasmesso la certificazione in ritardo e risulta inadempiente.

¹³ Cfr., da ultimo, Sezione di controllo per la Regione siciliana, Indagine sulla finanza locale 2014-2015 approvata con delibera n. 131/2016/GEST.

¹⁴ Cfr., sul punto, Sezione di controllo per la Regione siciliana, indagine sulla finanza locale 2014-15, approvata con deliberazione n. 131/2016/GEST. Nella predetta Regione, l’ondivago processo di recepimento della riforma dell’armonizzazione contabile è culminato solo il 10 luglio 2015, con l’art. 1 della l. n. 12, con il quale il legislatore regionale, intervenendo per la quarta volta a distanza di pochi mesi, ha, nella sostanza, sancito il recepimento retroattivo delle disposizioni del d.lgs. n. 118/2011 a decorrere dall’1 gennaio 2015, salve le facoltà di rinvio previste a livello nazionale. L’effetto di disorientamento che ne è scaturito non ha certamente contribuito – su un piano prettamente qualitativo – all’adeguata preparazione dei complessi adempimenti legati alla riforma, peraltro spesso già avviati (prima, cioè, dell’entrata in vigore della l.r. n. 9/2015) e poi interrotti. Ciò ha comportato anche uno slittamento in avanti dei tempi di approvazione dei bilanci di previsione e dei rendiconti di gestione, al punto da rendere necessario uno specifico decreto del Ministero dell’Interno che, in data 30 luglio 2015, ha disposto, per i soli Enti locali siciliani, la posticipazione dei termini di approvazione dei bilanci di previsione al 30 settembre 2015.

Nonostante l'ampio margine con cui l'obiettivo è stato rispettato, si conferma un *trend* di marcato aumento del numero di enti non rispettosi (+70,4%), che nell'ultimo anno passano da 88 a 150¹⁵. In un anno caratterizzato dalla transizione verso il pareggio di bilancio, ma anche da incognite legate all'entrata a regime dell'armonizzazione contabile, le predette amministrazioni risultano aver conseguito tali risultati negativi, nonostante l'ampio utilizzo dei patti di solidarietà, che avevano anche il compito di introdurre meccanismi compensativi, mediante la concessione di spazi finanziari aggiuntivi agli enti in maggiore difficoltà a seguito dei nuovi meccanismi di calcolo¹⁶.

L'analisi per classi demografiche mostra che il maggior numero di enti inadempienti è concentrato in prevalenza nei Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, probabilmente anche per via delle esigue risorse strumentali e professionali a disposizione.

Il numero più elevato di inadempienti si registra nella fascia 1- da mille a duemila abitanti – (47, pari al 3,4% del totale di fascia) e, soprattutto, nella fascia 2 - da due a cinquemila – in cui tale numero ascende a 55 (pari al 2,8% del totale).

I predetti disallineamenti, tuttavia, per via delle ridotte capacità di bilancio, acquisiscono un'incidenza limitata sui saldi aggregati rispetto alle fasce con maggiore popolazione: i 102 enti delle prime due fasce totalizzano un differenziale negativo di quasi 30 mln di euro, mentre l'unico ente inadempiente in fascia 7, da solo, realizza uno scostamento negativo di 18,4 mln¹⁷.

Nella fascia 6 (con popolazione tra 60 e 250 mila abitanti) non vi sono Enti inadempienti.

Per quasi tutti gli Enti inottemperanti (che complessivamente si discostano per 97,4 milioni di euro), risulta particolarmente penalizzante il saldo finanziario di competenza mista negativo (-55

¹⁵ Nei risultati appena esposti, bisogna tener conto della possibilità che, oltre ai Comuni non rispettosi, altri risultino inadempienti per non aver utilizzato completamente gli spazi richiesti con il patto orizzontale nazionale, esclusivamente per effettuare il pagamento di residui passivi di parte capitale, secondo quanto stabilito dall'art. 4-ter, co. 6, d.l. n. 16/2012. In tal caso, il predetto numero di Enti inadempienti sarebbe suscettibile di ulteriore aumento (5 unità).

¹⁶ L'art. 7, d.l. n. 113/2016 ha attenuato l'impianto sanzionatorio per i Comuni non rispettosi del patto di stabilità interno 2015, disponendo che la sanzione di cui alla lett. a), co. 26, art. 31, l. n. 183/2011, ferme restando le rimanenti sanzioni, si applica nella misura del 30% della differenza tra il saldo obiettivo del 2015 e il saldo finanziario conseguito nello stesso anno.

La medesima sanzione, da applicare nell'anno 2016 ai Comuni che non hanno rispettato il patto di stabilità interno per l'anno 2015, è ridotta di un importo pari alla spesa per l'edilizia scolastica sostenuta nel corso dell'anno 2015, purché non già oggetto di esclusione dal saldo valido ai fini della verifica del rispetto del patto di stabilità interno.

La predetta sanzione, infine, viene disapplicata nei confronti dei Comuni che non hanno rispettato il patto di stabilità interno nell'anno 2015 e che nell'anno 2016 risultino estinti a seguito di fusione.

Da ultimo, con riferimento all'anno 2015, nel caso in cui la certificazione sia trasmessa oltre il termine stabilito del 31 marzo e attesti il rispetto del patto di stabilità interno, la sanzione di cui al co. 26, lett. d), del presente articolo non si applica purché la certificazione sia stata trasmessa entro il 30 aprile 2016.

¹⁷ Il riferimento è al Comune di Venezia.

milioni di euro circa)¹⁸ determinato principalmente dal forte disavanzo di cassa (80 milioni di euro) registrato nella gestione in conto capitale¹⁹.

L'obiettivo programmatico, contrariamente alla maggior parte degli enti adempienti, ha segno positivo per complessivi 42 mln.

Tabella n. 3/PATTO/COM- raffronto Comuni adempienti / inadempienti

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

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

Volendo procedere ad un'analisi delle singole componenti in grado di incidere sulle grandezze aggregate, può osservarsi che il saldo di competenza mista tra entrate e spese finali dà luogo ad un avanzo della gestione di competenza di 4,1 miliardi, cui concorre principalmente un'eccedenza di accertamenti correnti lordi - rispetto ai corrispondenti impegni - per 5,5 mld.

Ai fini della determinazione del saldo di competenza netto, rilevano principalmente gli effetti del fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo pluriennale vincolato di parte corrente.

La previsione della sterilizzazione, dal saldo di competenza, di un importo pari allo stanziamento a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità, per la parte corrente, mira a compensare l'andamento incrementale degli accertamenti di competenza conseguente alle nuove modalità di contabilizzazione delle entrate, nell'ambito del principio di competenza finanziaria potenziata²⁰.

Tale posta contabile, inclusa tra le voci di spesa, riduce l'avanzo di competenza lordo di ben 2,5 mld, ma non incide sui saldi complessivi del patto di stabilità per via del simmetrico stanziamento previsto in riduzione del saldo obiettivo, che ne elide gli effetti.

¹⁸ Per i 5.486 Comuni adempienti il saldo finanziario, positivo per 3 mld di euro, è determinato da un generalizzato avanzo di competenza per 4,1 mln, i cui effetti sono attenuati dal pressoché generalizzato disavanzo di cassa per 1,1 mld.

¹⁹ Gli enti inadempienti collocati in fascia demografica 3 e 4, fanno registrare, addirittura, un saldo di competenza negativo per 7,7 mln.

²⁰ In base al principio contabile applicato 3.3, al fine di dare adeguata evidenza contabile all'andamento dell'intera posta di entrata, le entrate, di norma, sono accertate per l'intero importo del credito, incluse quelle di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale (quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione), salva opportuna svalutazione mediante accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità.

A diverse conclusioni deve pervenirsi, invece, con riferimento al fondo pluriennale vincolato, il cui saldo positivo tra entrata e spesa nella gestione corrente, pari a ben 1,66 mld di euro, migliora il risultato della gestione di competenza e finisce per avere un'elevata incidenza anche sui saldi finali del patto di stabilità.

Tra le variazioni contabili previste dalla legge, particolare incidenza riveste anche il contributo di 530 milioni di euro, previsto *ex art. 8, co. 10, d.l. n. 78/2015* e commisurato al gettito effettivo dei principali tributi.

Tabella n. 4/PATTO/COM - Monitoraggio dati patto 2015 - Saldo di competenza

ENTRATE CORRENTI	Accertamenti	%	SPESE CORRENTI	Impegni	%	saldi parziali e saldo finale	%
Titolo I+II+III	57.247.807	100,0	Titolo I	51.724.127	100,0	5.523.680	100,0
Quota rilevante ai fini del patto di stabilità interno 2015 del "Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali" (art. 43, co. 3, del d.l. n. 133/2014)	6.032	0,0	Stanziamiento definitivo di competenza di parte corrente del Fondo crediti di dubbia esigibilità (art. 31, co. 3, l. n. 183/2011)	2.501.915	4,8	-2.495.883	-45,2
			Spese correnti non riconosciute dal Dipartimento della Protezione Civile ai fini dell'applicazione del co. 7, art. 31 della l. n. 183/2011 e/o Spese correnti non riconosciute dall'Unione Europea ai fini dell'applicazione del co. 10, art. 31 della l. n. 183/2011	43	0,0	-43	0,0
<i>esclusioni:</i>			<i>esclusioni:</i>				
Entrate correnti correlate alla dichiarazione di stato di emergenza	40.313	0,1	Spese correnti correlate alla dichiarazione di stato di emergenza	34.803	0,1	-5.510	-0,1
Entrate correnti correlate a dichiarazione di grande evento	249	0,0	Spese correnti correlate a dichiarazione di grande evento	114	0,0	-135	0,0
Entrate correnti provenienti dall'Unione Europea	36.241	0,1	Spese correnti provenienti dall'Unione Europea	39.037	0,1	2.796	0,1
Entrate provenienti dall'ISTAT	897	0,0	Spese connesse alle risorse provenienti dall'ISTAT	842	0,0	-55	0,0
Contributo di 530 milioni di euro complessivi (art. 8, co. 10, del d.-l. n. 78/2015)	523.473	0,9	Spese correnti relative ai beni trasferiti di cui al d. lgs. n. 85/2010 (federalismo demaniale), per un importo corrispondente alle spese già sostenute dallo Stato per la gestione e la manutenzione dei beni trasferiti (art. 31, co. 15, l. n. 183/2011)	1.526	0,0		
Contributo di 8 milioni di euro al comune di Campione d'Italia	8.000	0,0	Spese sostenute dal comune di Campione d'Italia elencate nel decreto del Ministero dell'interno del 6 ottobre 1998 riferite alle peculiarità territoriali dell'exclave (art. 31, co. 14-bis, l. n. 183/2011)	6.157	0,0	-1.843	0,0
Contributo di 80 milioni alla città metropolitana di Milano e alle province	0	0,0	Spese correnti sostenute a valere sull'avanzo di amministrazione e su risorse rivenienti dal ricorso al debito, per far fronte ai danni causati da eventi calamitosi verificatisi nell'anno 2015 per i quali sia stato deliberato dal Consiglio dei ministri lo stato di emergenza prima del 1° dicembre 2015 (art. 3, co. 1 bis, D.L. n. 154/2015)	52	0,0	52	0,0
Contributo di 30 milioni alle città metropolitane e alle province	0	0,0					
Entrate correnti relative a trasferimenti regionali riguardanti gli interventi sociali e socio-sanitari gestiti all'interno dei bilanci dei comuni capofila PLUS della regione Sardegna	8.287	0,0	Spese correnti connesse ai trasferimenti regionali riguardanti gli interventi sociali e socio-sanitari gestiti all'interno dei bilanci dei comuni capofila PLUS della regione Sardegna	8.150	0,0	-137	0,0
Risorse attribuite a valere sul "Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali" per l'anno 2015 e utilizzate ai sensi dell'art. 43, co. 1 e 2 del d.-l. n. 133/2014	30.852	0,1	Spese correnti sostenute dai comuni delle aree colpite dal sisma del 20-29 maggio 2012 a valere sulle risorse proprie provenienti da erogazioni liberali e donazioni di cittadini privati e imprese per fronteggiare gli eventi sismici e gli interventi di ricostruzione (art. 1, co. 502, l. n. 190/2014)	189	0,0	-30.663	-0,6
Fondo pluriennale di parte corrente (previsioni definitive di entrata)	2.961.770	5,2	Fondo pluriennale di parte corrente (previsioni definitive di spesa)	1.300.651	2,5	1.661.119	30,1
Totale entrate correnti nette	58.266.646	101,8	Totale spese correnti nette	54.135.215	104,7	4.131.431	74,8

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

L'avanzo della gestione di competenza netta – pari a 4,1 mld - ha una consistenza tale da compensare lo squilibrio finale di cassa della parte in conto capitale, pari a ben -1,17 mld.

Il disavanzo di cassa lordo di partenza tra riscossioni e pagamenti in conto capitale, pari a 1,5 mld circa, si riduce per effetto dell'esclusione di alcune poste contabili legislativamente previste alcune delle quali sia in entrata che in spesa.

Particolare incidenza hanno quelle relative alle maggiori spese in conto capitale per l'utilizzo di risorse provenienti direttamente o indirettamente dall'Unione Europea (art. 31, co. 10, l. n. 183/2011), pari a 331 mln.

Al netto di queste esclusioni, il disavanzo si riduce a poco più di 1,3 mld.

Contribuiscono, infine, alla formazione del disavanzo finale di cassa (come detto, 1,17 mld) alcune esclusioni previste per legge, quali, ad esempio, quelle previste per le spese per interventi di edilizia scolastica – ex art. 31, cc. 14-ter e 14-quater, l. n. 183/2011, pari a 72 mln.

Tabella n. 5/PATTO/COM - Monitoraggio dati patto 2015 - Saldo di cassa

ENTRATE IN C/CAPITALE	Incassi	%	SPESE IN C/CAPITALE	Pagamenti	%	saldi parziali e saldo finale	%
TOTALE TITOLO 4°	8.853.352	100,0	TOTALE TITOLO 2°	10.361.261	100,0	-1.507.909	100,0
<i>esclusioni:</i>			<i>esclusioni:</i>				
Entrate derivanti dalla riscossione di crediti	480.338	5,4	Spese in conto capitale non riconosciute dal Dipartimento della Protezione Civile e/o Spese in conto capitale non riconosciute dall'Unione Europea ai fini dell'applicazione del comma 10, art. 31 della l. n. 183/2011	237	0,0	-237	0,0
Entrate in conto capitale correlate alla dichiarazione di stato di emergenza	1.015.410	11,5	Spese derivanti dalla concessione di crediti (art. 31, co. 3, l. n. 183/2011)	625.265	6,0	144.927	-9,6
Entrate in conto capitale correlate a dichiarazione di grande evento	162.274	1,8	Spese in conto capitale correlate alla dichiarazione di stato di emergenza	954.796	9,2	-60.614	4,0
Entrate in conto capitale provenienti dall'Unione Europea	1.234.481	13,9	Spese in conto capitale correlate a dichiarazione di grande evento	104.578	1,0	-57.696	3,8
Proventi derivanti da dismissione totale o parziale di partecipazioni in società, individuati nei codici SIOPE E4121 e E4122 (art. 3-bis, comma 4-bis, del d.l. n. 138/2011)	213.660	2,4	Spese in conto capitale provenienti dall'Unione Europea	1.566.136	15,1	331.655	-22,0
Entrate in conto capitale provenienti dallo Stato e dalla regione erogate per per l'esecuzione del progetto approvato dal CIPE con delibera n. 57/2011 (TAV) (art. 7 quater, del d.l. n. 43/2013)	353	0,0	Spese in conto capitale, ad eccezione delle spese per acquisto di partecipazioni, effettuate con proventi derivanti da dismissione totale o parziale di partecipazioni in società, individuati nei codici SIOPE E4121 e E4122 (art. 3-bis, co. 4-bis, del d.l. n. 138/2011)	27.736	0,3	-185.924	12,3
Entrate derivanti da trasferimenti erogati dalla regione Piemonte connessi alle spese sostenute dal comune di Casale Monferrato per bonifica dall'amianto (art. 33-bis del d.l. n. 133/2014)	6.579	0,1	Pagamenti relativi a interventi di riqualificazione del territorio per l'esecuzione del progetto approvato dal CIPE con delibera n. 57/2011 (TAV) o che saranno individuati dal Ministero delle infrastrutture e dei trasporti (art. 7 quater, del d.l. n. 43/2013)	85	0,0	-268	0,0
Entrate in conto capitale derivanti dal rimborso da parte dello Stato dei mutui contratti prima del 1 gennaio 2005	2.976	0,0	Spese in conto capitale sostenute dal comune di Casale Monferrato per bonifica dall'amianto a valere dei trasferimenti erogati dalla regione Piemonte connessi alle suddette spese (art. 33-bis del d.l. n. 133 del 2014)	4.125	0,0	-2.454	0,2
Totale entrate in conto capitale nette	5.737.281	64,8	altre spese per eventi calamitosi	2.525	0,0	-451	0,0
			Sub-totale titolo II al netto delle esclusioni di voci equivalenti	7.076.252	68,3	-1.338.971	88,8
			Spese sostenute per interventi di edilizia scolastica (art. 31, co. 14-ter e 14-quater, l. n. 183/2011)	71.718	0,7	71.718	-4,8
			Pagamenti dei debiti in conto capitale al 31/12/2013 di cui all'art. 4, co. 5 del d.l. n. 133/2014	19.391	0,2	19.391	-1,3
			Spese in conto capitale sostenute dai comuni sede delle città metropolitane a valere sulla quota di cofinanziamento (co. 145, dell'art. 1 della l.n.190/2014 come modificato dall'art. 1, c. 8, del d. l. n. 78 del 2015)	42.939	0,4	42.939	-2,8
			Pagamenti effettuati dai comuni con risorse proprie in cofinanziamento per interventi relativi a linee metropolitane approvati dal CIPET ai sensi dell'art.5, co. 1, della l. n. 211/	32.091	0,3	32.091	-2,1
			Pagamenti di spese sostenute, a seguito di apposite convenzioni sottoscritte entro il 31/12/2013 con la società RFI S.p.A., per l'esecuzione di opere volte all'eliminazione di passaggi a livello di cui al comma 10, art. 1 del decreto-legge n. 133/2014	2.930	0,0	2.930	-0,2
			Totale spese in conto capitale nette	6.907.183	66,7	-1.169.902	77,6

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

Nell'ambito di un disegno espansivo della spesa, l'obiettivo programmatico 2015, fissato originariamente in 3,6 miliardi di euro in sede di Conferenza unificata²¹, viene rideterminato per effetto dell'accordo raggiunto in sede di Intesa, dei patti di solidarietà, ma soprattutto della sterilizzazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità, che ne riducono l'ammontare fino a raggiungere una consistenza finale negativa (-76,3 mln), in marcata controtendenza rispetto agli anni precedenti.

All'esito delle sterilizzazioni operate sugli obiettivi provvisori²², presentano un obiettivo netto negativo i Comuni della Toscana (-6,9 mln), della Campania (-27,9 mln), della Puglia (-32 mln), della Basilicata (-1,66 mln) e, soprattutto, del Lazio (-280,4 mln) per effetto della riduzione dell'obiettivo di cui all'art. 1, co. 122, l. n. 220/2010 di cui ha fruito il Comune di Roma²³.

Una limitata incidenza, invece, risultano avere gli spazi finanziari concessi nell'ambito del *plafond* complessivo di 100 mln, dall'art. 1, co. 2, d.l. n. 78/2015 per le finalità ivi previste (tra cui la messa in sicurezza degli edifici scolastici²⁴) in gran parte fruiti dai Comuni lombardi (30,85 mln, pari ad oltre il 30% del totale).

Nell'ambito di un disegno di compensazione interna di spazi tra Comuni capofila e non nelle gestioni associate sovracomunali, inoltre, si collocano le rimodulazioni degli obiettivi previste dall'art. 31 co. 6 *bis*, l. n. 183/2011²⁵, che presentano comunque importi poco significativi, anche perché legati a realtà di piccole dimensioni.

Considerazioni del tutto diverse, invece, valgono con riferimento alla detrazione dell'importo dell'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità, prevista dall'art. 1, co. 1, d.l. n.

²¹ Il concorso alla manovra in termini di riduzione dell'indebitamento netto per il 2015 è fissato in 3,35 mld, di cui 3,095 a carico dei Comuni e 0,255 a carico delle Province.

²² Per una compiuta ricostruzione delle fasi di computo dell'obiettivo programmatico, cfr. Ministero economia e finanze, decreto RGS prot. n. 52518 del 26 giugno 2015.

²³ Con riferimento all'applicazione di questa norma, il co. 3, art. 41, d.l. n. 66/2014, ha disposto che la riduzione degli obiettivi di cui al co. 122, art. 1, l. n. 220/2010, è applicata, sulla base dei criteri individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al medesimo comma 122, esclusivamente agli Enti locali che risultano rispettosi dei tempi di pagamento previsti dal d.lgs. n. 231/2002, come rilevato nella certificazione del patto di stabilità interno.

²⁴ a) spese per eventi calamitosi per i quali sia stato deliberato e risulti vigente alla data di pubblicazione del decreto legge n. 78/2015 lo stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e per interventi di messa in sicurezza del territorio diversi da quelli indicati nella successiva lettera b); 10 milioni di euro;

b) spese per interventi di messa in sicurezza degli edifici scolastici, nonché del territorio, connessi alla bonifica dei siti contaminati dall'amianto: 40 milioni di euro;

c) spese per esercizio della funzione di ente capofila: 30 milioni di euro; d) oneri per sentenze passate in giudicato a seguito di contenziosi connessi a cedimenti strutturali e, in via residuale, di procedure di esproprio: 20 milioni di euro.

Il riparto degli spazi finanziari per ciascuna fattispecie avviene in misura proporzionale alle richieste effettuate dai Comuni, mediante il sistema web della Ragioneria dello Stato.

²⁵ Al fine di stabilizzare gli effetti negativi sul patto di stabilità interno connessi alla gestione di funzioni e servizi in forma associata, è disposta la riduzione degli obiettivi dei Comuni che gestiscono, in quanto capofila, funzioni e servizi in forma associata e il corrispondente aumento degli obiettivi dei Comuni associati non capofila, previo accordo fra gli stessi. A tal fine, entro il 30 aprile di ciascun anno, l'Associazione nazionale dei Comuni italiani comunica al Ministero dell'economia e delle finanze, mediante il sistema web "http://pattostabilitainterno.tesoro.it" della Ragioneria generale dello Stato, gli importi in riduzione e in aumento degli obiettivi di ciascun Comune di cui al presente comma determinati sulla base del citato accordo formulato a seguito delle istanze prodotte dai predetti Comuni entro il 15 marzo di ciascun anno.

78/2015, che, per la sua incidenza sia in valore assoluto (-2,5 miliardi di euro rispetto all'obiettivo) che in termini percentuali (-68,5%), risulta determinante in termini di abbattimento dell'obiettivo iniziale, pari a 3,65 mld.

La consistenza di tale voce, introdotta in nome di esigenze premiali per i Comuni con maggiore capacità di riscossione delle entrate proprie, è andata ben oltre le stime effettuate sia in sede di legge di stabilità che di Conferenza unificata per la costruzione degli obiettivi lordi individuali²⁶. Particolarmente significativi risultano gli importi computati dai Comuni della Lombardia (455,3 mln) e, soprattutto, del Lazio (470,7 mln).

Tabella 6 PATTO COM – determinazione iniziale saldo obiettivo

Regione	n. Enti	Saldo obiettivo rideterminato in applicazione dell'intesa sancita nella conferenza stato-città ed autonomie locali del 19/02/2015	Accantonamento annuale al fondo crediti dubbia esigibilità (co. 1 dell'art. 1 del d. l. 78/2015)	saldo obiettivo al netto dell'accantonamento al fondo crediti dubbia esigibilità	attribuzione spazi finanziari ai sensi del co. 2 dell'art. 1 del d. l. 78/ 2015	saldo obiettivo rideterminato ai sensi del co.2 dell'art. 1 del d.l. 78/2015	saldo obiettivo finale
Piemonte	601	272.772	139.033	133.739	6.401	127.338	63.787
Lombardia	1.197	608.800	455.256	153.544	30.850	122.694	16.570
Veneto	537	241.207	116.419	124.788	7.400	117.388	56.333
Liguria	136	111.121	64.331	46.790	5.658	41.132	18.700
Emilia-Romagna	315	255.741	147.652	108.089	4.968	103.121	14.140
Toscana	255	243.797	203.369	40.428	2.510	37.918	-6.908
Umbria	82	51.678	26.598	25.080	337	24.743	8.742
Marche	186	91.316	38.893	52.423	4.802	47.621	24.822
Lazio	289	493.772	470.743	23.029	3.490	19.539	-280.409
Abruzzo	190	82.897	60.370	22.527	4.214	18.313	21
Molise	68	21.755	10.233	11.522	316	11.206	3.609
Campania	480	351.897	285.779	66.118	6.687	59.431	-27.852
Puglia	251	151.494	113.300	38.194	9.187	29.007	-32.011
Basilicata	105	29.253	15.414	13.839	481	13.358	-1.662
Calabria	330	166.421	92.719	73.702	4.115	69.587	32.915
Sicilia	355	339.188	193.128	146.060	5.451	140.609	22.985
Sardegna	258	137.476	68.678	68.798	3.133	65.665	9.877
Totale	5.635	3.650.585	2.501.915	1.148.670	100.000	1.048.670	-76.341
abbattimento % dell'obiettivo finale				-68,5		-0,087	-156,62

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati MEF-RGS aggiornamento 02/11/2016; importi in migliaia di euro

In considerazione dell'immediata correlazione con le capacità finanziarie e con i volumi di residui contabilizzati nei rendiconti, l'entità degli spazi fruiti per via degli accantonamenti risulta direttamente proporzionale alle dimensioni demografiche degli Enti.

²⁶ Secondo il Rapporto di coordinamento, (cit., pag. n. 220) le stime della legge di stabilità ammontavano prudenzialmente a 1.750 milioni, mentre quelle in sede di Conferenza nella costruzione degli obiettivi lordi individuali a 1.450 milioni.

I 1.404 Comuni di fascia 1 totalizzano un accantonamento di 42,2 milioni di euro, mentre i 12 Comuni di fascia 7 totalizzano un accantonamento di 903,2 milioni di euro, risultando gli unici ad ottenere un saldo obiettivo, al netto del Fcde, negativo (-2,1 milioni di euro).

In termini più generali, gli importi dell'accantonamento al fondo crediti sono suscettibili di variazione non solo per effetto dei criteri legislativi di quantificazione, ma anche del fisiologico adeguamento dello stanziamento in corso d'esercizio.

Sotto il primo profilo, merita osservare, innanzitutto, che alcuni Enti - ben 258 - hanno computato - in modo quantomeno irriuale - un Fcde pari a zero, probabilmente per l'impossibilità di finanziare il relativo accantonamento nel bilancio di previsione.

Per converso, non è da escludere il rischio di comportamenti opportunistici tesi ad una sovrastima del fondo, conseguibile mediante l'incremento del montante percentuale (media tra incassi ed accertamenti) nel periodo di riferimento, ovvero mediante un accantonamento in misura percentuale superiore rispetto al minimo di legge (per il 2015, 36% del fondo, elevato al 55% per gli Enti sperimentatori)²⁷.

L'eventuale sovrastima di tale grandezza, in sede di riaccertamento straordinario, avrebbe potuto concorrere alla formazione del maggiore disavanzo di cui all'art. 3, co. 15, d.lgs. n. 118/2011, da ripianare in un arco temporale molto ampio e, al contempo, avrebbe potuto consentire l'accantonamento di risorse utili al finanziamento di quote di pertinenza di esercizi successivi, correlate all'insorgenza di residui attivi di nuova formazione.

Sotto altro profilo, la consistenza di tale appostamento, suscettibile di modifiche in corso d'anno, può essere stata rivista - in aumento o in diminuzione - in una fase avanzata di gestione, con conseguente rideterminazione automatica dell'obiettivo programmatico, addirittura di segno negativo.

A questo riguardo, la tabella seguente, sia pur con riferimento ad un campione differente di enti (in totale 3.884 Comuni), poiché proveniente da un'altra banca dati, quella relativa al riaccertamento straordinario dei residui e al rendiconto 2015, mette in evidenza un'evoluzione incrementale dell'accantonamento al Fcde rispetto allo stanziamento iniziale scaturente dalle operazioni di riaccertamento, maturata a seguito di un approccio più consapevole sull'andamento gestionale e sugli esiti finali previsti.

²⁷ In base al principio applicato della contabilità finanziaria n. 3/3, allegato al d.lgs. n. 118/2011, l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità deve essere appostato tra le spese di ciascun esercizio. Il relativo ammontare - non inferiore al 36% del fondo per il 2015 ed al 55% per gli Enti sperimentatori - è determinato in proporzione agli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi 5 anni (in considerazione della media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata).