

dall'art. 40 del d.lgs. n. 118/2011 per le Regioni, mentre quello del pareggio di cassa trova già riscontro nelle norme in materia di armonizzazione contabile (art. 11 e all. 9 al d.lgs. n. 118/2011). La rimodulazione del concorso degli Enti locali ai vincoli di finanza pubblica attraverso il semplice pareggio tra entrate e spese finali, anziché mediante meccanismi di riduzione programmata del saldo finanziario, appare chiaramente improntata ad esigenze espansive della spesa, soprattutto d'investimento, pur trovando un limite "fisiologico" nelle nuove modalità di contabilizzazione secondo competenza finanziaria potenziata, le quali postulano un'attenta valutazione dell'esigibilità delle sottostanti obbligazioni attive e passive<sup>66</sup>.

Nella medesima prospettiva di ampliamento della capacità di spesa degli Enti, nonché di un più razionale impiego dell'avanzo di amministrazione ai fini della spesa di investimento<sup>67</sup> si collocano gli interventi a sostegno dell'edilizia scolastica di cui all'art. 1, co. 713<sup>68</sup>, nonché l'esclusione dei fondi di accantonamento dal saldo di finanza pubblica degli Enti, nei limiti degli stanziamenti previsti per il fondo crediti di dubbia esigibilità, esclusivamente per la quota non finanziata dall'avanzo, nonché per i fondi da contenzioso e per gli altri fondi rischi di ciascun anno di programmazione, destinati a confluire nell'avanzo di amministrazione.

Da ultimo, un effetto incentivante dei pagamenti, soprattutto in conto capitale, dovrebbe scaturire dalla possibilità, limitata al 2016, di considerare il fondo pluriennale vincolato – al netto degli importi scaturenti dall'indebitamento – tra le entrate rilevanti, secondo un meccanismo simile a quello del 2015, di cui si sono apprezzati gli effetti.

Tale opzione dovrebbe incentivare la spesa da parte di Enti che hanno accumulato negli anni consistenti quote di avanzo di amministrazione, ove confluite nel fondo pluriennale vincolato<sup>69</sup>.

Muovendo da questa breve premessa, è ora possibile effettuare una prima analisi delle risultanze del monitoraggio, tratte dalla banca dati Igepa, con riferimento ad un campione di 7.372 Comuni. Come si evince dalla tabella seguente (tabella 1 PAR – COM), alla data del 22 novembre 2016 risultano aver inviato il prospetto di monitoraggio al terzo trimestre<sup>70</sup> 6.781 amministrazioni, pari al 91,66% del totale.

<sup>66</sup> Cfr. Sezione delle autonomie, delibera n. 9/2016/INPR.

<sup>67</sup> Cfr. Circolare Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 5 del 10 febbraio 2016.

<sup>68</sup> Tale norma, in coerenza con la normativa previgente, dispone che ai fini del saldo di finanza pubblica non vanno considerate le spese sostenute dagli Enti locali per interventi di edilizia scolastica effettuati a valere sull'avanzo di amministrazione e su risorse rivenienti dal ricorso al debito.

<sup>69</sup> Cfr. Sezioni riunite in sede di controllo, referto sul coordinamento della finanza pubblica, cit., par. 18.

<sup>70</sup> Le modalità di trasmissione e di monitoraggio dei dati per l'anno 2016 sono state stabilite con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 53279 del 20 giugno 2016, emanato ai sensi dell'art. 1, co. 719, l. n. 208/2015.

Tabella 1 – PAR/COM – Comuni rientranti nel campione

Regione	Enti tenuti all'invio	inviato	non inviato	incidenza % enti campione
Piemonte	1.197	1.141	56	95,07
Lombardia	1.514	1.471	42	96,90
Veneto	572	559	13	97,55
Liguria	235	220	15	93,62
Emilia-Romagna	326	318	8	97,55
Toscana	271	263	8	96,68
Umbria	91	79	1	86,81
Marche	234	200	7	85,47
Lazio	377	325	45	86,21
Abruzzo	305	271	27	88,52
Molise	136	115	21	84,56
Campania	549	478	71	86,16
Puglia	258	231	27	89,53
Basilicata	131	125	6	94,66
Calabria	409	332	77	80,44
Sicilia	390	295	95	74,87
Sardegna	377	358	19	94,43
<b>Totale complessivo</b>	<b>7.372</b>	<b>6.781</b>	<b>538</b>	<b>91,66</b>

Fonte: banca dati IGEP, aggiornamento al 21 novembre 2016

Per quanto concerne, invece, le Province e le Città metropolitane, su un campione di 103 enti risultano ottemperanti all'obbligo di monitoraggio solamente 66 amministrazioni, pari al 63,1% del totale.

Tabella 1 – PAR/PROV – Province rientranti nel campione

Regione territorio	Enti tenuti all'invio	inviato	non inviato	incidenza % enti campione
Piemonte	8	8	-	87,50
Lombardia	12	10	2	83,33
Veneto	7	7	-	100,00
Liguria	4	3	1	75,00
Emilia-Romagna	9	8	1	88,89
Toscana	10	7	3	70,00
Umbria	2	1	1	50,00
Marche	5	4	1	80,00
Lazio	5	2	3	40,00
Abruzzo	4	2	2	50,00
Molise	2	2	-	100,00
Campania	5	2	3	40,00
Puglia	6	2	4	33,33
Basilicata	2	-	2	-
Calabria	5	2	3	40,00
Sicilia	9	3	6	33,33
Sardegna	8	3	5	37,50
<b>Totale complessivo</b>	<b>103</b>	<b>66</b>	<b>37</b>	<b>63,11</b>

Fonte: banca dati IGEP, aggiornamento al 21 novembre 2016

#### 2.4.2 Prime valutazioni sulle risultanze del monitoraggio nei Comuni

La tabella seguente (tabella 2 – PAR/COM) riporta sinteticamente i risultati del monitoraggio del saldo di finanza pubblica al 30 settembre 2016, contenenti i dati previsionali assestati, ai sensi dell'art. 175, co. 8, Tuel.

Dei 6.757 Comuni costituenti il campione (316 sono inadempienti), le risultanze provvisorie dei dati gestionali segnalano 1.553 Enti non in linea con l'obiettivo.

Allo stato, la differenza, a livello aggregato, tra saldo finale ed obiettivo di saldo finale di competenza (2 mld) è ben lungi dall'essere colmata per via del basso livello di realizzazione delle previsioni delle entrate (nel complesso, 53,4%) e delle spese finali (nel complesso, 64,1%) ivi rilevate.

Sul primo versante, rispetto al dato previsionale, risulta particolarmente basso il livello degli accertamenti delle entrate in conto capitale (30,4%), da riduzione di attività finanziarie (39,9%), extra-tributarie (55%), oltre che tributarie (68,7%).

Non appare secondario osservare che, alla stregua della necessaria simmetria temporale imposta dal nuovo art. 179, co. 2, lett. c) *bis*, Tuel, permane un rilevante livello d'incertezza sull'ammontare dei trasferimenti correnti da accertare al Titolo II, ove si consideri che ben il 40% degli importi previsti non risulta ancora accertato alla fine del terzo trimestre, talché appaiono evidenti le ripercussioni negative di tali ritardi sulla concreta funzionalità degli Enti destinatari. Sempre alla stregua delle nuove modalità di contabilizzazione dei flussi d'investimento programmati, appare considerevole anche il ritardo nella realizzazione dei livelli di spesa d'investimento previsti (impegnati solo per il 47,5%), vista anche la particolare incidenza sui livelli di spesa finale da raggiungere.

Le spese per edilizia scolastica, previste dall'art. 1, co. 713, della legge di stabilità 2016, risultano ancora impegnate nella misura del 67%.

Strutturalmente in linea con le previsioni – peraltro suscettibili di ulteriore modifica entro i termini di cui all'art. 175, co. 5 *bis*, lett. e, Tuel – appare la consistenza del fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata e spesa sia per la parte corrente che per quella in conto capitale.

Nel 2016, il saldo tra fpv di entrata e di spesa di parte corrente ammonta ad oltre 1,33 miliardi di euro, mentre le previsioni nel 2017 e 2018 si riducono sensibilmente (208,3 e 52,4 mln).

Per la parte in conto capitale, il saldo in questione ammonta nel 2016 a quasi 5 miliardi di euro (che decresce a 288 mln nel 2017 e si riduce ulteriormente nell'esercizio successivo); tale differenziale scende a 4,7 miliardi ove sterilizzato della quota proveniente da indebitamento.

Complessivamente, in tale fase gestionale intermedia, il fondo pluriennale vincolato sembra consentire un margine espansivo della spesa di investimento di oltre 4,7 miliardi di euro, e per la spesa corrente di 1,3 miliardi, per un totale di circa 6 miliardi e, dunque, ben al di là dei livelli (1,6 mld solo per la parte corrente) raggiunti nel 2015 nell'ambito delle regole del patto di stabilità interno.

Un'altra posta contabile che ha effetti espansivi sulla spesa è rinvenibile nel fondo crediti di dubbia esigibilità (come noto, non oggetto d'impegno contabile), che, al netto della quota finanziata da avanzo, è pari a 2,5 miliardi di euro per la parte corrente e a soli 58 milioni di euro per la parte in conto capitale. Nelle annualità successive, le previsioni complessive sono di 2,3 e di 2,6 miliardi di euro.

Tra le altre poste destinate a confluire nella quota accantonata dell'avanzo, rileva il fondo rischi contenzioso, pari a 116,9 milioni di euro, mentre gli altri fondi (fondo di riserva per spese obbligatorie e impreviste, fondo perdite società partecipate ed altri fondi spese e rischi futuri) ammontano complessivamente a 408,7 mln per la parte corrente e a 195,7 mln per la parte in conto capitale.

Tabella 2 – PAR/COM – risultati monitoraggio Comuni al 30 settembre 2016

SALDO TRA ENTRATE FINALI E SPESE FINALI IN TERMINI DI COMPETENZA (art. 1, co. 710 e seguenti, Legge di stabilità 2016)		Previsioni di competenza 2016 (a)	Dati gestionali (stanziamenti FPV/accertamenti e impegni) a settembre 2016 (b)	Incidenza % sulle previsioni
n. Comuni		6.757	6.757	100,00
A) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti		1.744.727	1.744.727	100,00
B) Fondo pluriennale vincolato di entrata in conto capitale al netto della quota finanziata da debito		8.234.407	8.234.407	100,00
C) Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa		35.695.172	24.530.323	68,72
D1) Titolo 2 - Trasferimenti correnti		8.424.566	5.204.271	61,77
D2) Contributo di cui all'art. 1, comma 20, legge di stabilità 2016 (solo per i Comuni)		365.707	365.707	100,00
D) Titolo 2 - Trasferimenti correnti validi ai fini dei saldi finanzia pubblica (D=D1-D2)		8.058.859	4.838.564	60,04
E) Titolo 3 - Entrate extra-tributarie		12.556.649	6.903.814	54,98
F) Titolo 4 - Entrate in c/capitale		25.921.720	7.875.863	30,38
G) Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie		1.562.686	623.132	39,88
H) ENTRATE FINALI VALIDE AI FINI DEI SALDI DI FINANZA PUBBLICA (H=C+D+E+F+G)		83.795.086	44.771.696	53,43
I1) Titolo 1 - Spese correnti al netto del fondo pluriennale vincolato		56.172.351	40.397.798	71,92
I2) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente		417.509	417.509	100,00
I3) Fondo crediti di dubbia esigibilità di parte corrente al netto della quota finanziata da avanzo		2.548.093	-	0,00
I4) Fondo contenzioso (destinato a confluire nel risultato di amministrazione)		116.861	-	0,00
I5) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione)		408.688	-	0,00
I6) Spese correnti per interventi di bonifica ambientale di cui all'art. 1, comma 716, Legge di stabilità 2016		-	-	-
I7) Spese correnti per interventi di bonifica ambientale di cui all'art. 1, comma 441, Legge di stabilità 2016 (per gli Enti locali dell'Emilia-Romagna, Lombardia e Veneto)		30	-	0,00
I) Titolo 1 - Spese correnti valide ai fini dei saldi di finanzia pubblica (I=I1+I2+I3+I4+I5+I6+I7)		53.516.188	40.815.307	76,27
L1) Titolo 2 - Spese in c/ capitale al netto del fondo pluriennale vincolato		33.711.571	14.069.842	41,74
L2) Fondo pluriennale vincolato in c/capitale al netto della quota finanziata da debito		3.557.462	3.557.462	100,00
L3) Fondo crediti di dubbia esigibilità in c/capitale al netto della quota finanziata da avanzo		56.881	-	0,00
L4) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione)		195.746	-	0,00
L5) Spese per edilizia scolastica di cui all'art. 1, comma 713, Legge di stabilità 2016		237.390	159.218	67,07
L6) Spese in c/capitale per interventi di bonifica ambientale di cui all'art. 1, comma 716, Legge di stabilità 2016		13.828	31	0,22
L7) Spese in c/capitale per interventi di bonifica ambientale di cui all'art. 1, comma 441, Legge di stabilità 2016 (solo per gli Enti locali delle Regioni Emilia-Romagna, Lombardia e Veneto)		8.413	7.238	86,03
L8) Spese per la realizzazione del Museo Nazionale della Shoah di cui all'art. 1, comma 750, Legge di stabilità 2016		3.000	-	0,00
L) Titolo 2 - Spese in c/capitale valide ai fini dei saldi di finanzia pubblica (L=L1+L2+L3+L4+L5+L6+L7+L8)		36.753.775	17.460.817	47,51
M) Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziaria		1.412.292	519.616	36,79
N) SPESE FINALI VALIDE AI FINI DEI SALDI DI FINANZA PUBBLICA (N=I+L+M)		91.682.255	58.795.740	64,13
O) SALDO TRA ENTRATE E SPESE FINALI VALIDE AI FINI DEI SALDI DI FINANZA PUBBLICA (O=A+B+H-N)		2.091.965	-4.044.910	-193,35
P) OBIETTIVO DI SALDO FINALE DI COMPETENZA 2016		12.522	12.365	98,75
Q) DIFFERENZA TRA IL SALDO TRA ENTRATE E SPESE FINALI E OBIETTIVO DI SALDO FINALE DI COMPETENZA (O-P)		2.079.443	-4.057.275	-195,11
inadempienti 2016		316	1.553	491,46

Fonte: banca dati ICEPA, aggiornamento al 21 novembre 2016, importi in migliaia di euro

### **2.4.3 Prime valutazioni sulle risultanze del monitoraggio nelle Province e nelle Città metropolitane**

Il monitoraggio riguardante le Province e Città metropolitane pone in evidenza una situazione gestionale alquanto problematica, desumibile, innanzitutto, dall'esiguità del campione, costituito solamente da 65 Enti ottemperanti agli obblighi previsti dal decreto del Ministero Economia e Finanze n. 53.279 del 20 giugno 2016. Di questi ultimi, risulterebbero inadempienti, già in via previsionale, ben 41 Enti.

I dati, pertanto, appaiono di non agevole lettura e devono indurre una certa cautela, anche in considerazione dell'esiguità del campione preso in esame.

Nell'ambito di quelli in regola con gli obblighi di trasmissione, le risultanze provvisorie dei dati gestionali al 30 settembre 2016 segnalano la presenza di 31 Enti non in linea con l'obiettivo.

Allo stato degli atti, può constatarsi che, a livello aggregato, il saldo previsionale tra entrate e spese finali è negativo.

Le entrate finali rilevanti risultano accertate solamente per il 61% circa.

Particolarmente rallentato risulta l'andamento degli accertamenti delle entrate da riduzioni di attività finanziarie (pari al 20% degli importi previsti), di quelle in conto capitale (52,5%) e di quelle extra-tributarie (56%).

I trasferimenti correnti sono accertati nella misura del 70% circa (+10% rispetto ai Comuni).

Le spese finali valide ai fini del saldo sono impegnate nella misura del 67% circa.

La capacità di programmazione delle spese correnti (ossia il rapporto tra impegni e previsioni) è pari al 65,1%, mentre, con riferimento a quelle in conto capitale, decresce al 63,6%. Gli importi stanziati per l'edilizia scolastica (43,4 milioni) sono impegnati nella misura del 67%.

Il saldo tra fpv di entrata e di spesa di parte corrente ammonta a 417 milioni di euro, che decresce sensibilmente, allo stato, negli anni successivi (20,4 e 2,4 mln).

Per la parte in conto capitale, il saldo in questione ammonta nel 2016 a 1,2 miliardi di euro (che decresce, attualmente, a 160,3 mln nel 2017 e a 24,3 mln nell'esercizio successivo), che arriva a 1 miliardo ove sterilizzata della quota di indebitamento.

Anche in questo caso, dunque, si riscontra un notevole margine espansivo della spesa (1,6 miliardi), ulteriormente incrementato dall'inclusione dei fondi destinati a confluire nella quota accantonata di cui all'art. 187, co. 1, Tuel.

Il fondo crediti di dubbia esigibilità, al netto della quota finanziata da avanzo, è pari a 85 milioni di euro per la parte corrente e a soli 13,5 milioni di euro per la parte in conto capitale, mentre il fondo rischi contenzioso è pari a 10,7 milioni di euro.

Una consistenza residuale hanno gli altri fondi (fondo di riserva per spese obbligatorie e impreviste, fondo perdite società partecipate ed altri fondi spese e rischi futuri), che ammontano complessivamente a 8,3 mln per la parte corrente e a 3,5 mln per la parte in conto capitale.

Tabella 2 – PAR/PROV – risultati monitoraggio Province e Città metropolitane al 30 settembre 2016

n. Province	SALDO TRA ENTRATE FINALI E SPESE FINALI IN TERMINI DI COMPETENZA (art. 1, co. 710 e seguenti, Legge di stabilità 2016)	Previsioni di competenza 2016 (a)	Dati gestionali (stanziamenti FPV/accertamenti e impegni) a settembre 2016 (b)	Incidenza % sulle previsioni
A) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti		460.967	460.967	100,00
B) Fondo pluriennale vincolato di entrata in conto capitale al netto della quota finanziata da debito		1.750.117	1.750.117	100,00
C) Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa		3.074.675	1.950.043	63,42
D1) Titolo 2 - Trasferimenti correnti		1.839.053	1.286.342	69,95
D2) Contributo di cui all'art. 1, comma 20, legge di stabilità 2016 (solo per i Comuni)		-	-	-
D) Titolo 2 - Trasferimenti correnti validi ai fini dei saldi finanza pubblica (D=DI-D2)		1.839.053	1.286.342	69,95
E) Titolo 3 - Entrate extra-tributarie		545.628	305.829	56,05
F) Titolo 4 - Entrate in c/capitale		1.952.922	1.024.736	52,47
G) Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie		118.340	23.746	20,07
H) ENTRATE FINALI VALIDE AI FINI DEI SALDI DI FINANZA PUBBLICA (H=C+D+E+F+G)		7.530.618	4.590.696	60,96
I) Titolo 1 - Spese correnti al netto del fondo pluriennale vincolato		6.079.339	3.874.809	63,74
I2) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente		43.734	43.734	100,00
I3) Fondo crediti di dubbia esigibilità di parte corrente al netto della quota finanziata da avanzo		85.089	-	0,00
I4) Fondo contenzioso (destinato a confluire nel risultato di amministrazione)		10.662	-	0,00
I5) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione)		8.306	-	0,00
I6) Spese correnti per interventi di bonifica ambientale di cui all'art. 1, comma 716, Legge di stabilità 2016		-	-	-
I7) Spese correnti per sistema maggio 2012, finanziate secondo le modalità di cui all'art. 1, comma 441, Legge di stabilità 2016 (per gli Enti locali dell'Emilia-Romagna, Lombardia e Veneto)		-	-	-
I) Titolo 1 - Spese correnti valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (I=I1+I2-I3-I4-I5-I6-I7)		6.019.016	3.918.543	65,10
L1) Titolo 2 - Spese in c/capitale al netto del fondo pluriennale vincolato		3.466.171	2.206.463	63,66
L2) Fondo pluriennale vincolato in c/capitale al netto della quota finanziata da debito		678.750	678.750	100,00
L3) Fondo crediti di dubbia esigibilità in c/capitale al netto della quota finanziata da avanzo		13.530	-	0,00
L4) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione)		3.513	-	0,00
L5) Spese per edilizia scolastica di cui all'art. 1, comma 713, Legge di stabilità 2016		43.442	29.421	67,72
L6) Spese in c/capitale per interventi di bonifica ambientale di cui all'art. 1, comma 716, Legge di stabilità 2016		-	-	-
L7) Spese in c/capitale per sistema maggio 2012, finanziate secondo le modalità di cui all'art. 1, comma 441, Legge di stabilità 2016 (solo per gli Enti locali delle Regioni Emilia-Romagna, Lombardia e Veneto)		2.588	-	0,00
L8) Spese per la realizzazione del Museo Nazionale della Shoah di cui all'art. 1, comma 750, Legge di stabilità 2016		-	-	-
L) Titolo 2 - Spese in c/capitale valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (L=L1+L2-L3-L4-L5-L6-L7-L8)		4.081.848	2.855.792	69,96
M) Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziaria		45.092	6.759	14,99
N) SPESE FINALI VALIDE AI FINI DEI SALDI DI FINANZA PUBBLICA (N=I+L+M)		10.145.956	6.781.094	66,84
O) SALDO TRA ENTRATE E SPESE FINALI VALIDE AI FINI DEI SALDI DI FINANZA PUBBLICA (O=A+B+H-N)		-404.254	20.686	-5,12
P) OBIETTIVO DI SALDO FINALE DI COMPETENZA 2016		-27.218	-27.218	100,00
Q) DIFFERENZA TRA IL SALDO TRA ENTRATE E SPESE FINALI E OBIETTIVO DI SALDO FINALE DI COMPETENZA (O-P)		-377.036	47.904	-12,71
inadempienti 2016		41	31	75,61

Fonte: banca dati ICEPA, aggiornamento al 21 novembre 2016; importi in migliaia di euro

### **3 GLI ANDAMENTI E GLI EQUILIBRI FINANZIARI COMPLESSIVI NELLA GESTIONE 2013-2015 DI COMUNI, PROVINCE E CITTÀ METROPOLITANE**

#### **3.1 I Comuni**

##### **3.1.1 Premessa**

Gli equilibri di bilancio, soprattutto a seguito dell'entrata in vigore della legge cost. 20 aprile 2012, n. 1, sono stati oggetto di sempre crescente attenzione da parte del legislatore, più volte intervenuto negli ultimi anni al fine di approntare forme di tutela sempre più incisive ed efficaci. In questa prospettiva si colloca, ad esempio, l'introduzione, ad opera del d.l. n. 174/2012, di una serie di controlli interni, modulati sia sul singolo atto (controllo di regolarità contabile) che sull'intera gestione finanziaria (controllo sugli equilibri finanziari), da esercitare sotto la direzione del responsabile del servizio finanziario.

Tali tipologie di *audit* si aggiungono al tradizionale obbligo di monitoraggio degli equilibri generali di bilancio, da garantire almeno una volta l'anno - entro il 31 luglio<sup>71</sup> - ai fini dell'eventuale adozione delle misure di riequilibrio previste dall'art. 193 del Tuel.

Detta norma prevede che, qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui, in sede di salvaguardia degli equilibri, debbano adottarsi anche le misure necessarie a ripristinare il pareggio, nonché i provvedimenti necessari ad adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione, in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui<sup>72</sup>.

<sup>71</sup> Il d.lgs. n. 126/2014, a decorrere dal 2015, ha anticipato al 31 luglio il predetto termine di verifica degli equilibri, originariamente fissato al 30 settembre.

<sup>72</sup> A seguito delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 126/2014, a decorrere dal 2015, gli Enti locali sono tenuti a rispettare durante la gestione e nelle variazioni di bilancio il pareggio finanziario e tutti gli equilibri in termini di competenza e di cassa. Con la periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'Ente locale, e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, l'organo consiliare provvede con delibera a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, ad adottare, contestualmente: le misure necessarie a ripristinare il pareggio, qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui; i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'art. 194; le iniziative necessarie ad adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui.

Con l'entrata a regime della riforma dell'armonizzazione dei sistemi contabili, in un'ottica di rappresentazione analitica ed integrata dei fenomeni gestionali e di anticipazione della soglia di tutela, è stata ampliata la stessa accezione di "equilibrio di bilancio", da intendere in una versione complessiva ed analitica del pareggio non solo finanziario, ma anche economico (equilibrio tra costi e ricavi che consente un incremento patrimoniale attraverso l'utile d'esercizio) e patrimoniale<sup>73</sup> (equilibrio tra impieghi e fonti di finanziamento, tra risorse proprie e di terzi e tra attivo immobilizzato ed attivo circolante).

Rinviano ad apposite sezioni della relazione la trattazione della gestione in disavanzo e degli aspetti economico patrimoniali, ci si limiterà in questa sede a trattare gli equilibri finanziari, che l'ente è tenuto a garantire, tanto nella gestione corrente che in quella d'investimento, con riferimento sia alla gestione di competenza che di cassa, secondo le regole previste, a regime, dall'art. 162, co. 6, Tuel<sup>74</sup>.

Nel presente capitolo, la tematica degli equilibri finanziari sarà affrontata nella seguente triplice prospettiva:

- gestione di competenza, che dà atto del rispetto delle impostazioni fondamentali della programmazione e della capacità dell'ente di utilizzare le risorse disponibili accertate;
- gestione di cassa, che consente di cogliere il livello di attendibilità delle previsioni attraverso il loro effettivo grado di realizzo in incassi e pagamenti;
- gestione residui, che contribuisce a valutare la costruzione degli equilibri nell'andamento storico dell'amministrazione, all'esito delle registrazioni contabili effettuate in anni precedenti e riportate nel conto del bilancio.

La combinazione dei suddetti elementi consente di cogliere i risultati gestionali anche attraverso l'utilizzo di alcuni indicatori sintetici.

Al fine di fornire una rappresentazione più completa dell'evoluzione dei fenomeni esaminati, le analisi si fondano sui dati derivanti dai rendiconti 2013, 2014 e 2015, di un campione - omogeneo

<sup>73</sup> Cfr. Postulato n. 15 allegato al d.lgs. n. 118/2011.

<sup>74</sup> Tale norma dispone l'obbligo che il bilancio di previsione sia deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio ai fini del rispetto del principio dell'integrità.

nel triennio - di 6.054 Comuni, pari al 75,2% del totale, con una popolazione rappresentata pari al 71,6% (fonti Istat)<sup>75</sup>.

**Tabella 1 EQC: Comuni del campione per area geografica**

Regione	Numero Enti	Popolazione Totale (dati ISTAT)
Piemonte	1.005	3.824.840
Lombardia	1.289	6.612.269
Liguria	159	677.870
Trentino Alto Adige	261	943.042
Veneto	451	3.317.341
Friuli Venezia Giulia	184	1.087.812
Emilia Romagna	253	2.897.046
Toscana	223	2.710.169
Umbria	74	569.143
Marche	171	1.147.376
Lazio	262	5.132.806
Abruzzo	221	883.682
Molise	97	233.917
Campania	388	4.754.959
Puglia	188	2.981.248
Basilicata	103	380.555
Calabria	259	1.261.269
Sicilia	186	2.987.974
Sardegna	280	1.142.734
<b>Totale</b>	<b>6.054</b>	<b>43.546.052</b>
<b>Totale Italia (tutti i Comuni)</b>	<b>8.047</b>	<b>60.795.600</b>
<b>peso % su Totale Italia</b>	<b>75,23</b>	<b>71,63</b>

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel, aggiornamento al 3 novembre 2016

I Comuni, inoltre, sono aggregati anche per fasce demografiche, al fine di consentire un'analisi delle condizioni di equilibrio finanziario tarata su base dimensionale, che tenga conto delle variabili connesse alla diversa capacità di bilancio ed alla diversa incidenza dei vincoli di finanza pubblica.

Gli andamenti e gli indici sono costruiti sui dati della competenza depurati delle partite per movimento fondi.

L'analisi della gestione di cassa e dei residui riguarda, invece, i dati della gestione nella sua interezza (competenza e residui).

<sup>75</sup> Nel campione mancano i Comuni della Valle d'Aosta, i cui modelli contabili non consentono l'automatica aggregazione dei dati.

Tabella 2 EQC: Comuni del campione per fascia demografica

fascie demografiche	Numero Enti	Popolazione Totale (dati ISTAT)
Fascia 1	2.646	2.511.978
Fascia 2	1.623	5.230.079
Fascia 3	909	6.430.926
Fascia 4	522	7.236.939
Fascia 5	283	9.339.956
Fascia 6	64	6.413.726
Fascia 7	7	6.382.448
<b>Totale</b>	<b>6.054</b>	<b>43.546.052</b>
Totale Italia (tutti i Comuni)	8.047	60.795.600
<i>peso % su Totale Italia</i>	<i>75,23</i>	<i>71,63</i>

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel, aggiornamento al 3 novembre 2016

### 3.1.2 Gli andamenti: gestione di competenza e gestione di cassa

#### 3.1.2.1 Gestione di competenza

Nel 2015, nonostante l'entrata a regime della riforma dell'armonizzazione contabile, e dunque della nuova modalità di contabilizzazione di entrata e spesa secondo il principio di competenza finanziaria potenziata, si registrano scostamenti di lieve entità rispetto alla gestione di competenza degli anni precedenti.

Nel campione in esame si conferma, a livello aggregato, un avanzo di gestione di quasi 2 mld, in linea con le omologhe risultanze 2014.

L'equilibrio finanziario tra entrate e spese finali viene garantito, con un esubero degli accertamenti sugli impegni del 6,85%, al pari con quanto riscontrato negli esercizi precedenti (+6,45% nel 2014 e + 5,6% nel 2013).

Le entrate finali, in termini di competenza, si attestano a 51 mld circa, facendo così registrare un lieve incremento rispetto all'anno precedente (+2,1%), che compensa quasi del tutto la flessione registrata nel 2014 (-2,3%) rispetto all'anno precedente.

Sul fronte opposto, le spese finali, pari nel 2015 a 47,7 mld, crescono lievemente rispetto al 2014 (+1,75%), senza, tuttavia, arrivare ai livelli del 2013, in cui l'avanzo finanziario è lievemente inferiore.

Volendo procedere ad un esame più dettagliato, si osserva che gli accertamenti correnti, che nel campione ammontano a 43,1 mld, risultano lievemente superiori ai corrispondenti livelli del 2014 (+0,4%), anche se non ancora attestati ai livelli del 2013 (-2% circa).

Tabella 3 EQC: Andamento degli accertamenti e delle riscossioni nel triennio 2013-2015

Entrate 2013	competenza		residui		totale	
	accertamenti	riscossioni	accertamenti	riscossioni	accertamenti	riscossioni
TITOLO I	25.718.127	18.439.737	10.811.910	4.548.069	36.530.037	22.987.806
TITOLO II	9.241.265	7.089.025	4.239.372	2.105.961	13.480.637	9.194.985
TITOLO III	8.824.281	4.863.543	9.231.439	3.270.683	18.055.720	8.134.227
<b>Totale Entrate Correnti</b>	<b>43.783.673</b>	<b>30.392.305</b>	<b>24.282.722</b>	<b>9.924.713</b>	<b>68.066.395</b>	<b>40.317.018</b>
Titolo IV. Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossione di crediti	7.372.419	3.064.620	17.403.913	3.184.076	24.776.333	6.248.696
Titolo V. Entrate derivanti da accensione di prestiti	6.586.905	5.905.499	4.130.575	1.057.959	10.717.480	6.963.459
<b>Totale entrate conto capitale</b>	<b>13.959.325</b>	<b>8.970.119</b>	<b>21.534.488</b>	<b>4.242.035</b>	<b>35.493.813</b>	<b>13.212.154</b>
Titolo VI. Entrate da servizi per conto di terzi	4.137.344	3.777.449	1.102.125	332.637	5.239.469	4.110.086
<b>Totale Entrata</b>	<b>61.880.342</b>	<b>43.139.873</b>	<b>46.919.335</b>	<b>14.499.385</b>	<b>108.799.677</b>	<b>57.639.259</b>
Entrate 2014	competenza		residui		totale	
	accertamenti	riscossioni	accertamenti	riscossioni	accertamenti	riscossioni
TITOLO I	28.081.716	21.014.540	12.754.676	5.542.137	40.836.392	26.556.678
TITOLO II	6.839.299	4.564.340	3.953.190	2.072.810	10.792.489	6.637.149
TITOLO III	8.054.405	4.756.474	9.390.171	2.212.396	17.444.576	6.968.870
<b>Totale Entrate Correnti</b>	<b>42.975.420</b>	<b>30.335.354</b>	<b>26.098.038</b>	<b>9.827.343</b>	<b>69.073.457</b>	<b>40.162.697</b>
Titolo IV. Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossione di crediti	7.056.810	2.510.788	16.312.030	3.208.975	23.368.840	5.719.763
Titolo V. Entrate derivanti da accensione di prestiti	7.330.711	6.447.542	3.359.197	698.497	10.689.908	7.146.038
<b>Totale entrate conto capitale</b>	<b>14.387.521</b>	<b>8.958.330</b>	<b>19.671.227</b>	<b>3.907.472</b>	<b>34.058.748</b>	<b>12.865.801</b>
Titolo VI. Entrate da servizi per conto di terzi	3.837.322	3.589.527	887.633	232.568	4.724.956	3.822.096
<b>Totale Entrata</b>	<b>61.200.263</b>	<b>42.883.211</b>	<b>46.656.898</b>	<b>13.967.383</b>	<b>107.857.161</b>	<b>56.850.594</b>
Entrate 2015	competenza		residui		totale	
	accertamenti	riscossioni	accertamenti	riscossioni	accertamenti	riscossioni
TITOLO I	27.807.135	20.904.737	12.503.150	4.853.719	40.310.285	25.758.456
TITOLO II	6.367.516	4.222.538	3.297.732	1.760.914	9.665.248	5.983.452
TITOLO III	8.979.828	5.154.408	9.011.144	1.946.329	17.990.972	7.100.737
<b>Totale Entrate Correnti</b>	<b>43.154.480</b>	<b>30.281.683</b>	<b>24.812.026</b>	<b>8.560.962</b>	<b>67.966.505</b>	<b>38.842.645</b>
Titolo IV. Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossione di crediti	8.135.668	4.353.661	7.197.398	2.179.175	15.333.066	6.532.835
Titolo V. Entrate derivanti da accensione di prestiti	8.245.244	7.659.058	2.564.407	619.393	10.809.651	8.278.451
<b>Totale entrate conto capitale</b>	<b>16.380.912</b>	<b>12.012.719</b>	<b>9.761.806</b>	<b>2.798.567</b>	<b>26.142.718</b>	<b>14.811.286</b>
Titolo VI. Entrate da servizi per conto di terzi	17.459.483	17.195.041	742.687	214.546	18.202.170	17.409.587
<b>Totale Entrata</b>	<b>76.994.874</b>	<b>59.489.443</b>	<b>35.316.519</b>	<b>11.574.075</b>	<b>112.311.393</b>	<b>71.063.518</b>

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel, aggiornamento al 3 novembre 2016, valori in migliaia di euro

Anche la spesa corrente (38,7 mld) risulta in linea con i livelli dell'anno precedente, mentre si registra una significativa flessione della spesa per rimborso prestiti, che si riduce del 35,6%, passando da 4,1 a 2,7 mld, probabilmente per effetto non solo dei nuovi principi contabili (che, come noto, postulano l'imputazione al bilancio dell'esercizio in cui viene a scadenza l'obbligazione di pagamento della rata di ammortamento annuale), ma anche delle significative operazioni di rinegoziazione del debito poste in essere nel 2015.

Ai fini del risultato complessivo, al lievissimo incremento delle entrate correnti (+180 mln, pari a 0,4%) fa riscontro un incremento delle entrate in conto capitale del 12,8% (+885 mln circa) e della correlata spesa, al netto dell'intervento 10 (+785 mln, pari al 9,6 %).

Quest'ultima, al di là delle fisiologiche oscillazioni legate ai programmi di volta in volta deliberati dalle amministrazioni locali, risente anche della rimodulazione in chiave espansiva dei vincoli del patto di stabilità interno, di cui si è riferito<sup>76</sup>.

Ai fini degli equilibri correnti, non si riscontrano significativi scostamenti rispetto agli anni precedenti, pur alla luce delle specificità introdotte dalla nuove regole di contabilizzazione in regime armonizzato, anche in riferimento all'obbligo di imputazione contabile dell'obbligazione attiva o passiva all'esercizio in cui viene a scadenza.

Le entrate tributarie, nonostante la contabilizzazione integrale del credito anche in riferimento alle entrate di dubbia e difficile esazione (compensata, come noto, dalla svalutazione tramite accantonamento a fede), si riducono lievemente (-1%) rispetto al 2014, dopo il sensibile incremento registrato nell'esercizio precedente (+9,2%).

Ai fini del consistente margine corrente (4,4 mld), in un quadro di tendenziale stabilità della spesa corrente, concorre un incremento di 925 mln delle entrate extratributarie (+11,5%, che ritornano ai livelli del 2013), in grado di compensare l'andamento dei primi due titoli delle entrate.

Contribuisce alla riduzione degli accertamenti al titolo II dell'entrata la sempre più marcata transizione verso un modello di finanza autonoma, mentre si stabilizzano gli effetti di alcune nuove modalità di contabilizzazione, tra cui, *in primis*, quella relativa al fondo di solidarietà comunale.

Le entrate da indebitamento di medio – lungo periodo fanno registrare una particolare flessione (-1,8 mld, pari al -56,8%), cui fa riscontro una corrispondente riduzione delle spese per rimborso prestiti (-1,5 mld, pari al -35,6%) al netto della cat. 1.

Il decremento degli accertamenti al titolo V rispetto al 2013 e 2014 è da imputare anche alla contabilizzazione, in quelle annualità, delle anticipazioni di liquidità previste dall'art. 1, comma 13 e ss., d.l. 8 aprile 2013, n. 35 e art. 31 e ss., d.l. n. 66/2014<sup>77</sup>.

<sup>76</sup> Cfr. *ante cap.* 2.

<sup>77</sup> Con l'art. 31, d.l. n. 66/2014, è stata stanziata la somma di 2 miliardi di euro per incrementare la dotazione del Fondo destinato al pagamento delle pendenze degli enti locali nei confronti delle società ed enti partecipati (ex art. 1, co. 10, d.l. n. 35/2013). Il successivo art. 32, d.l. 24 aprile 2014, ha previsto un incremento di 6.000 milioni di euro della dotazione per l'anno 2014 del "Fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili" di cui al comma 10 dell'art. 1, d.l. 8 aprile 2012, n. 35 convertito, con modificazioni, l. 6 giugno 2013 n. 64, per far fronte ai pagamenti di debiti certi, liquidi ed esigibili maturati alla data del 31 dicembre 2013. La ripartizione dell'incremento tra le tre Sezioni del Fondo, tra le quali quella dedicata agli enti locali è stabilita con Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze. Cfr, sul punto, Sezione delle autonomie, "L'utilizzazione delle anticipazioni di liquidità nei bilanci degli enti territoriali", audizione presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale del 22 ottobre 2015.

Tale flessione degli oneri restitutori da indebitamento contribuisce al consistente incremento dell'avanzo economico finanziario (1,77 mld a fronte di 156,8 mln nel 2014).

Il margine corrente, ossia il saldo tra entrate e spese correnti, conferma una situazione di avanzo (4,4 mld) in progressivo aumento rispetto agli anni precedenti (4,3 mld nel 2014 e 3,7 mld nel 2013).

Particolarmente consistenti appaiono le contabilizzazioni dei servizi per conto terzi, che passano da 3,8 a 17,5 mld, quasi integralmente riscossi (17,2 mld).

Tabella 4 EQC: Andamento degli impegni e dei pagamenti nel triennio 2013-2015

Spesa 2013	competenza		residui		totale	
	Impegni	Pagamenti	Impegni	Pagamenti	Impegni	Pagamenti
Titolo I	40.128.327	28.068.901	19.071.471	10.798.734	59.199.798	38.867.635
Titolo II	8.321.797	1.382.722	31.648.851	7.409.294	39.970.648	8.792.016
Titolo III	8.331.985	5.444.642	626.419	466.624	8.958.404	5.911.266
<b>Totale</b>	<b>56.782.109</b>	<b>34.896.265</b>	<b>51.346.741</b>	<b>18.674.652</b>	<b>108.128.850</b>	<b>53.570.917</b>
Titolo IV	4.137.531	3.516.762	1.595.292	570.381	5.732.824	4.087.143
<b>Totale spesa</b>	<b>60.919.641</b>	<b>38.413.027</b>	<b>52.942.033</b>	<b>19.245.033</b>	<b>113.861.674</b>	<b>57.658.060</b>
Spesa 2014	competenza		residui		totale	
	Impegni	Pagamenti	Impegni	Pagamenti	Impegni	Pagamenti
Titolo I	38.683.225	27.608.543	18.247.453	11.492.078	56.930.679	39.100.621
Titolo II	8.368.876	1.235.481	27.478.758	5.604.663	35.847.634	6.840.143
Titolo III	8.363.232	5.679.222	2.784.502	633.749	11.147.734	6.312.971
<b>Totale</b>	<b>55.415.334</b>	<b>34.523.246</b>	<b>48.510.713</b>	<b>17.730.490</b>	<b>103.926.047</b>	<b>52.253.736</b>
Titolo IV	3.837.568	3.315.826	1.390.838	526.764	5.228.406	3.842.590
<b>Totale spesa</b>	<b>59.252.902</b>	<b>37.839.072</b>	<b>49.901.550</b>	<b>18.257.254</b>	<b>109.154.452</b>	<b>56.096.326</b>
Spesa 2015	competenza		residui		totale	
	Impegni	Pagamenti	Impegni	Pagamenti	Impegni	Pagamenti
Titolo I	38.718.986	28.689.514	11.971.017	8.018.383	50.690.003	36.707.897
Titolo II	9.283.523	4.385.747	7.437.675	3.700.212	16.721.198	8.085.959
Titolo III	9.530.520	8.437.985	1.367.391	725.856	10.897.911	9.163.841
<b>Totale</b>	<b>57.533.028</b>	<b>41.513.245</b>	<b>20.776.083</b>	<b>12.444.451</b>	<b>78.309.111</b>	<b>53.957.696</b>
Titolo IV	17.446.289	16.595.412	1.226.500	491.407	18.672.789	17.086.818
<b>Totale spesa</b>	<b>74.979.317</b>	<b>58.108.657</b>	<b>22.002.583</b>	<b>12.935.858</b>	<b>96.981.900</b>	<b>71.044.515</b>

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel, aggiornamento al 3 novembre 2016, valori in migliaia di euro

### 3.1.2.2 Gestione di residui

In applicazione delle modificazioni apportate dalla normativa sull'armonizzazione contabile<sup>78</sup> al Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali (d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267), in particolare agli articoli da 186 a 190 che dispongono in materia di risultato di amministrazione e residui, a decorrere dall'esercizio finanziario 2015, con la predisposizione dei bilanci relativi all'esercizio 2015 e successivi, gli Enti locali sono chiamati ad operare una ancor più rigorosa ed attenta verifica (rispetto al passato) delle voci classificate nei residui (sia attivi che passivi), finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione e/o il pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza.

I residui<sup>79</sup>, infatti, una volta riportati nel bilancio, concorrono a formare il risultato di amministrazione e, pertanto, le poste in conto residui devono essere collegate a veri crediti e veri debiti della Pubblica Amministrazione. Diversamente, i dati di bilancio potrebbero falsamente rappresentare, in caso di un saldo attivo dei residui che sia tale per effetto di crediti non fondati, un avanzo di amministrazione a cui non corrispondano reali risorse finanziarie, effettivamente spendibili con ovvie ripercussioni sulla tenuta degli equilibri di bilancio o, ancor peggio, potrebbero rappresentare un risultato di gestione solo apparentemente (formalmente) positivo.

Al fine, quindi, di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell'Amministrazione locale il legislatore (sia nella normativa previgente che in quella sopravvenuta sull'armonizzazione) ha stabilito che annualmente, e in ogni caso prima della predisposizione del rendiconto con effetti sul medesimo, l'ente debba procedere ad una specifica operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi (cd. riaccertamento ordinario) tesa a verificare: la fondatezza giuridica dei crediti

<sup>78</sup> D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, che all'art. 74 dispone in materia di adeguamento dell'Ordinamento contabile degli enti locali ed apporta modificazioni agli artt. 114, 147, 147-quater, 150, 151, 152, 154, 157, 162, 163, 164, 165, 166, 167, 168, 169, 170, 172, 174, 175, 176, 179, 180, 181, 183, 185, 186, 187, 188, 189, 191, 193, 195, 197, 199, 200, 201, 203, 204, 205 *bis*, 206, 209, 215, 216, 222, 224, 225, 226, 227, 228, 229, 230, 231, 232, 246, 250 e 268 *bis* ed abroga gli artt. 60 e 171.

<sup>79</sup> I residui attivi rappresentano i crediti dell'ente nei confronti dei soggetti terzi e sono costituiti dalle somme accertate e non riscosse entro il termine dell'esercizio. Di essi deve essere data evidenza contabile in conformità a quanto prescritto dai principi applicati della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Pertanto possono essere mantenute tra i residui dell'esercizio solo ed esclusivamente le entrate accertate per le quali esiste un titolo giuridico che costituisca l'Ente locale creditore della correlativa entrata esigibile nell'esercizio. Diversamente, le somme iscritte tra le entrate di competenza e non accertate entro il termine dell'esercizio non costituiscono residui bensì minori entrate rispetto alle previsioni ed tale titolo, concorrono a determinare i risultati finali della gestione (Art. 189 TUEL). Quando un credito è dichiarato definitivamente ed assolutamente inesigibile, lo si elimina dalle scritture finanziarie e, per lo stesso importo del credito che si elimina, si riduce la quota accantonata nel risultato di amministrazione a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità. A seguito di ogni provvedimento di riaccertamento (ordinario) dei residui attivi deve essere rideterminata la quota dell'avanzo di amministrazione accantonata al fondo crediti di dubbia esigibilità (principio contabile applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, punto 2, par. 3.3). I residui passivi rappresentano i debiti che l'ente ha nei confronti di terzi e sono costituiti dalle somme impegnate e non pagate entro il termine dell'esercizio. Diversamente, le somme non impegnate entro il termine dell'esercizio costituiscono economia di spesa e, a tale titolo, concorrono a determinare i risultati finali della gestione (Art. 190 TUEL)