

Analogo scenario si configura nell'ipotesi in cui i residui attivi re-imputati siano di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui passivi re-imputati nel medesimo esercizio. L'anzidetta differenza positiva dovrà essere vincolata alla copertura dell'eventuale eccedenza degli impegni re-imputati agli esercizi successivi rispetto al fondo pluriennale vincolato e dei residui attivi.

Infine, deve evidenziarsi che, come previsto dal comma 15 dell'art. 3 del d.lgs.n. 118/2011, la maggior quota di disavanzo di amministrazione al 1° gennaio (a regime del 2015), evidenziatasi, a seguito del riaccertamento straordinario e del primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, nelle more dell'adozione del DPCM¹⁵ che deve definire le modalità ed i tempi di ripiano del suddetto disavanzo, può essere ripianata, ai sensi del successivo comma 16 dello stesso art. 3 per una quota pari almeno al 10% annuo, in un arco temporale massimo di dieci anni (termine da ultimo elevato a trenta anni).

Nelle more dell'adozione del suddetto DPCM, sono definiti, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero dell'interno, previa intesa con la Conferenza Unificata, i criteri e le modalità per il ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione fra cui: l'utilizzo di quote a tal fine accantonate, nonché la ridefinizione delle tipologie di entrata a tal uopo utilizzabili.

2.3 Il Fondo crediti di dubbia esigibilità determinazione dell'importo ed allocazione fra le quote vincolate dell'avanzo di amministrazione

In base al nuovo principio generale della competenza finanziaria, le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo ad entrate e spese, devono essere registrate nelle scritture contabili nell'esercizio in cui l'obbligazione si è perfezionata ed imputate all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.

Gli enti, prima dell'entrata in vigore della riforma contabile, registravano le entrate di dubbia e difficile esazione (sanzioni amministrative in applicazione del codice della strada, oneri di urbanizzazione, proventi derivanti dalla lotta all'evasione fiscale) con criteri diversificati. Alcuni erano soliti contabilizzare tali entrate per cassa, perseguendo una finalità solo formalmente prudenziale, ma in concreto poco trasparente, in quanto non in grado di fornire agli enti una rappresentazione della capacità di riscossione delle entrate. Altri enti erano soliti contabilizzare le entrate ignorando l'effettiva capacità di riscossione delle stesse, con la conseguente creazione di avanzi fittizi che alimentano la spesa e pregiudicano la conservazione nel tempo degli equilibri di bilancio.

¹⁵ Il decreto del presidente del Consiglio dei Ministri da adottarsi ,su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno, in considerazione dei risultati al 1° gennaio 2015 del riaccertamento straordinario.

Alla luce del principio di competenza finanziaria tali entrate devono essere interamente accertate per il loro ammontare, ma, al tempo stesso, deve essere stanziata una somma a titolo di accantonamento, che va a confluire nell'avanzo di amministrazione come fondo accantonato onde impedire che a tale accertamento corrisponda l'assunzione di spese con una copertura finanziaria tanto aleatoria.

Quella sopra descritta non rappresenta una soluzione nuova, in quanto il legislatore aveva già previsto uno strumento simile nel 1995, mai, però, adeguatamente applicato.

Il fondo, a seguito della sperimentazione condotta su tale specifico aspetto, ha acquisito una nuova denominazione "fondo crediti di dubbia esigibilità" anche allo scopo di poter essere tenuto distinto rispetto all'omonimo accantonamento presente nella contabilità economico-patrimoniale, che, nonostante la stretta correlazione con il primo, può presentare anche importi differenti.

Nel corso della sperimentazione è emersa la difficoltà di accantonamento nel bilancio di previsione di un fondo svalutazione crediti (successivamente fondo crediti di dubbia esigibilità), quale quota dell'avanzo di amministrazione. Tale difficoltà, sia in termini di quantificazione, sia in termini di copertura ha riguardato tanto gli enti che erano soliti finanziare spese ricorrenti con entrate di dubbia e difficile esazione, che gli enti che applicavano, in modo solo formale, il principio di prudenza, accertando per cassa le entrate di dubbia esigibilità, senza effettuare i dovuti accantonamenti. In realtà, il criterio prudenziale da solo non è sufficiente a garantire comportamenti virtuosi ed, inoltre, l'accertamento per cassa non è funzionale ad una rappresentazione trasparente della capacità degli enti di riscuotere le proprie entrate.

Il superamento del criterio dell'accertamento per cassa, come pure l'accantonamento obbligatorio del fondo in questione hanno messo in luce le difficoltà rappresentate dalla drastica riduzione della quota di avanzo libero a disposizione degli enti. Infatti, in sede di approvazione del rendiconto del primo esercizio di applicazione della riforma se l'avanzo di amministrazione libero da vincoli non è capiente, anche in considerazione degli esiti prodotti dal riaccertamento straordinario, il Comune deve registrare un disavanzo di amministrazione da recuperare nel triennio successivo¹⁶.

Inoltre, nell'ipotesi in cui i predetti enti abbiano negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore della riforma accertato le entrate solo al momento dell'effettiva riscossione saranno in concreto tenuti a continuare ad accertare per cassa fino al loro esaurimento.

Gli enti in sperimentazione, soprattutto nell'ipotesi in cui questi non avessero provveduto né alla riscossione "prudenziale" (per cassa) dei crediti di dubbia esigibilità né ai

¹⁶ L'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità non essendo oggetto di impegno genera un'economia che confluisce nel risultato come quota accantonata.

necessari accantonamenti, nel primo esercizio di applicazione hanno provveduto alla costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità¹⁷ in modo graduale (50% il primo anno, 75% il secondo anno e 100% il terzo anno¹⁸), mostrando in alcuni casi difficoltà a chiudere il bilancio in pareggio a causa della necessità di ridurre gli stanziamenti di spesa a fronte della costituzione del predetto fondo, che ha finito per essere, in concreto, un taglio alla spesa.

2.4 Primi esiti della sperimentazione

La sperimentazione ha riguardato per gli esercizi 2012 e 2013 alcuni enti che hanno aderito volontariamente e che sono stati individuati dal DPCM 28 dicembre 2011, successivamente aggiornato dal DPCM 25 maggio 2012.

In tutto hanno aderito alla prima fase della sperimentazione cinque Regioni, fra cui la Sicilia, che ha sospeso la sperimentazione in forza della legge regionale n. 45 del 2012; dodici Province e sessantotto Comuni, alcuni dei quali (Ascoli Piceno, Bari, Cossignano, Firenze, Lodi, Manfredonia, Piazza Armerina, Poggio Mirteto, Portici, Sassuolo, Satriano, Scanzano Jonico, Trani e Vogogna) hanno volontariamente rinunciato alla prosecuzione nel 2013, individuando come motivazioni nelle delibere di Giunta: carenze di personale, la scadenza della Convenzione di tesoreria, i ritardi negli aggiornamenti dei sistemi informativi, ma mai motivi inerenti specificatamente a difficoltà nell'applicazione delle nuove disposizioni. Altri Comuni (Frosinone, Grazzanise, Napoli, Porto Cesareo, Sospirolo e Torino), invece, sono stati esclusi, con apposito provvedimento ministeriale (DM 13 luglio 2012), in quanto inadempienti all'obbligo di presentazione della delibera di Giunta che autorizza la partecipazione alla sperimentazione.

Successivamente, alla luce di quanto disposto dall'art. 9 del d.l. n. 102 del 2013 convertito dalla l. n. 124/2013¹⁹, con DM 15 novembre 2013 sono stati individuati 374 nuovi enti sperimentatori a partire dal 1° gennaio 2014 (50 dei quali hanno formalmente rinunciato). Fra i nuovi enti sperimentatori dieci nuove Province e precisamente: Barletta, Andria, Trani, Cremona, Fermo, Firenze, Lecco, Livorno, Macerata, Napoli, Pesaro-Urbino, Venezia e Viterbo.

Nel corso del 2012 gli enti in sperimentazione si sono occupati, principalmente, dell'adozione dei nuovi schemi di bilancio e del principio della competenza finanziaria potenziata.

In considerazione delle difficoltà incontrate nell'applicazione dei nuovi principi contabili, gli enti hanno rivolto al Gruppo di lavoro, istituito, nell'ambito del "gruppo bilanci" del COPAFF, presso la Ragioneria Generale dello Stato, una gran mole di quesiti, tesi ad ottenere precisazioni in merito, in particolare, ad alcuni aspetti riguardanti: a) la

¹⁷ il cui ammontare deve essere conteggiato come media del rapporto fra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata.

¹⁸ Le percentuali indicate sono state recentemente oggetto di modifica in sede di ddl di stabilità 2015.

¹⁹ La citata disposizione ha previsto l'estensione della sperimentazione agli enti che ne facessero domanda entro il 30 settembre 2013.

determinazione del fondo svalutazione crediti, b) l'utilizzo del fondo pluriennale vincolato, c) l'individuazione delle entrate ricorrenti e non ricorrenti, d) la classificazione delle spese secondo la finalità in base alle missioni ed ai programmi.

Il primo anno di sperimentazione ha consentito di poter verificare gli effetti positivi dell'applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata, che da una parte impedisce l'accertamento di entrate future, rafforzando la valutazione preventiva e concomitante degli equilibri di bilancio e dall'altra evita l'accertamento e l'impegno di obbligazioni inesistenti riducendo l'entità dei residui attivi e passivi.

Inoltre, il principio consente, attraverso i risultati contabili, la conoscenza dei debiti commerciali degli enti e rafforza la funzione programmatoria del bilancio.

Alle criticità emerse in sede di prima applicazione delle nuove regole contabili si è aggiunto anche per il 2013 lo slittamento del termine per l'approvazione del bilancio di previsione che ha comportato per gli enti in sperimentazione un significativo ritardo nella realizzazione degli *step* previsti.

Nel 2013, infatti, il rinvio dei termini di approvazione del bilancio di previsione ha comportato nuovamente la necessità anche per gli enti in sperimentazione di fare ricorso alla gestione provvisoria, con la difficoltà di dover adattare la disciplina di tale fase della gestione finanziaria, così delicata, al principio di competenza finanziaria potenziata. In particolare, per questi enti si poneva il difficile problema di gestire per dodicesimi, con riferimento al bilancio 2012, classificato per titoli, categorie e risorse (entrate) nonché per titoli, funzioni e servizi (spese), un esercizio caratterizzato dall'approvazione di un bilancio sperimentale le cui entrate risultano articolate per titoli, tipologie e categorie e le spese per missioni e programmi, titoli e macro-aggregati. Problematica, quest'ultima, risolta con l'introduzione della previsione, in caso di mancata approvazione del bilancio entro il 31 dicembre dell'anno precedente, della gestione per dodicesimi delle previsioni relative al secondo esercizio dell'ultimo bilancio pluriennale autorizzatorio approvato, riclassificato secondo il nuovo schema. Ciò, anche in considerazione del rafforzamento della natura autorizzatoria del bilancio pluriennale e più in generale della funzione programmatoria.

In realtà, l'entrata in vigore del principio di competenza finanziaria potenziata comporta il venir meno dell'automatismo che ha caratterizzato, negli ultimi anni, la gestione dell'esercizio provvisorio anche da parte del tesoriere, il quale poteva fare riferimento al bilancio dell'anno precedente. Alla luce dei nuovi principi, per poter procedere ai pagamenti, il tesoriere deve aver ricevuto comunicazione da parte dell'ente, oltre che delle previsioni del secondo esercizio del bilancio pluriennale approvato, anche dell'elenco dei residui.

Proprio con riferimento ai residui, il principio di competenza potenziata ha creato nell'ambito dell'esercizio provvisorio, le maggiori difficoltà applicative. Infatti, la flessibilità

assicurata dalla possibilità di assumere obbligazioni, a valere sui residui derivanti dall'applicazione dell'art. 183, co. 5, del TUEL, ha consentito agli Enti locali, negli ultimi anni, di poter garantire la gestione anche in assenza di un bilancio approvato.

Pertanto, la necessità manifestatasi in fase di sperimentazione di trovare strumenti di flessibilità della gestione nell'esercizio provvisorio ha rappresentato l'occasione per intervenire sulla disciplina con riferimento specifico a: a) l'impiego delle quote vincolate del risultato di amministrazione necessarie a garantire la prosecuzione di attività indispensabili per l'ente e soggette a termini; b) l'adeguamento degli stanziamenti alle risultanze del riaccertamento straordinario dei residui; c) l'adeguamento del fondo pluriennale vincolato; d) la re-imputazione delle obbligazioni già assunte e imputate agli esercizi successivi in ipotesi di anticipata esigibilità delle obbligazioni; e) lavori ed interventi di somma urgenza.

Nello stesso tempo è stato necessario precisare che, nella fase dell'esercizio provvisorio, gli enti possono impegnare solo spese correnti e spese di investimento relative a lavori pubblici di somma urgenza, che non è possibile ricorrere all'indebitamento, mentre è concesso il ricorso all'anticipazione di tesoreria, ed infine, che sono escluse dalla gestione per dodicesimi le spese regolate in forza di specifica legge e quelle a carattere continuo non frazionabili.

In fase di verifica da parte del citato Gruppo di lavoro sia dei bilanci di previsione 2013-2015 che dei rendiconti sperimentali relativi agli esercizi 2012 e 2013, sono emerse alcune criticità relative ad esempio al ritardo con cui i predetti enti hanno provveduto all'invio della documentazione richiesta. Tale ritardo è stato imputato, in generale, alle difficoltà informatiche incontrate nella ricostruzione del conto secondo i nuovi schemi ed, in particolare, nella definizione delle procedure per l'individuazione del fondo pluriennale vincolato. Il fondo, stanziato fra le spese del bilancio di previsione dell'esercizio in cui è imputata l'entrata vincolata, rappresenta, in effetti, il mezzo per porre in correlazione le entrate vincolate e le rispettive spese, anche se imputate ad esercizi differenti, ma anche un utile indicatore della distanza temporale esistente fra l'acquisizione delle risorse finanziarie ed il loro utilizzo, in tutti i casi in cui il fondo si connota per un'elevata consistenza e permanenza nel tempo.

2.4.1 Il risultato di amministrazione delle amministrazioni provinciali in sperimentazione

Nelle tabelle di seguito riportate (dati espressi in migliaia di euro) sono illustrati - con riferimento alle Province che hanno partecipato alla sperimentazione nel triennio 2012 - 2014 (eccezion fatta per la Provincia di Biella che è in dissesto dichiarato con deliberazione del Commissario straordinario n. 23 del 30.11.2013) - i dati relativi ai residui attivi e passivi ed alla gestione in conto residui nel quinquennio 2009 - 2013, che consente di esplicitare la situazione nella quale gli enti in sperimentazione si sono venuti a trovare prima dell'entrata

in vigore delle nuove disposizioni contabili e quindi dell'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata e quale è stata l'evoluzione dei residui attivi e passivi per i predetti enti a seguito dell'applicazione del ri - accertamento straordinario.

Quinquennio 2009-2013. Province in sperimentazione dal 2014 Residui Attivi

Importi in migliaia di euro

Esercizio	Titolo Entrate	Residui conservati	Residui conto competenza	Residui conto residui	Totale
2009	TITOLO I	153.611	122.395	48.383	170.778
	TITOLO II	2.011.423	413.157	1.616.016	2.029.173
	TITOLO III	187.155	72.807	128.011	200.818
	TITOLO IV	1.585.821	199.950	1.300.763	1.500.713
	TITOLO V	681.545	92.393	506.404	598.797
	TITOLO VI	134.238	27.284	90.989	118.273
	Totale	4.753.793	927.987	3.690.565	4.618.552
2010	TITOLO I	170.778	263.400	59.621	323.021
	TITOLO II	2.029.173	427.531	1.728.186	2.155.717
	TITOLO III	200.818	93.363	128.662	222.025
	TITOLO IV	1.500.713	282.359	1.231.615	1.513.973
	TITOLO V	598.797	74.950	445.812	520.762
	TITOLO VI	118.273	44.352	102.082	146.434
	Totale	4.618.552	1.185.955	3.695.977	4.881.933
2011	TITOLO I	323.021	241.682	163.933	405.616
	TITOLO II	2.155.717	252.634	1.720.905	1.973.539
	TITOLO III	222.025	87.580	161.618	249.198
	TITOLO IV	1.513.973	142.755	1.200.897	1.343.653
	TITOLO V	520.762	35.663	426.166	461.830
	TITOLO VI	146.434	12.793	105.197	117.990
	Totale	4.881.933	773.108	3.778.717	4.551.825
2012	TITOLO I	405.616	336.690	241.470	578.161
	TITOLO II	1.973.539	311.510	1.607.188	1.918.699
	TITOLO III	249.198	73.660	135.526	209.186
	TITOLO IV	1.343.653	219.687	867.329	1.087.016
	TITOLO V	461.830	13.831	316.926	330.757
	TITOLO VI	117.990	12.775	85.991	98.766
	Totale	4.551.825	968.154	3.254.431	4.222.584
2013	TITOLO I	578.161	191.156	338.632	529.787
	TITOLO II	1.918.699	261.903	1.434.452	1.696.355
	TITOLO III	209.705	109.345	131.039	240.384
	TITOLO IV	1.087.016	84.276	846.405	930.681
	TITOLO V	330.757	11.409	229.713	241.122
	TITOLO VI	98.247	11.957	82.326	94.283
	Totale	4.222.584	670.045	3.062.567	3.732.612

Fonte Corte dei conti su dati SIRTEL

I dati esposti consentono di verificare una riduzione contenuta dei residui attivi di competenza che in valore assoluto passano da una consistenza complessiva di 4 miliardi e 619 milioni di euro dell'esercizio 2009 a 3 miliardi e 732 milioni di euro con riferimento all'esercizio 2013.

Quinquennio 2009-2013. Province in sperimentazione dal 2014. Residui Passivi*Importi in migliaia di euro*

Esercizio	Titolo Spesa	Residui conservati	Reisidui conto competenza	Residui conto residui	Totale
2009	TITOLO I	1.623.449	872.529	835.307	1.707.836
	TITOLO II	4.144.488	591.291	3.248.114	3.839.405
	TITOLO III	21.489	240	3.558	3.798
	TITOLO IV	111.541	50.531	54.134	104.665
	Totale	5.900.967	1.514.591	4.141.113	5.655.704
2010	TITOLO I	1.707.836	959.469	889.729	1.849.198
	TITOLO II	3.839.405	674.584	3.032.926	3.707.510
	TITOLO III	3.798	8.975	3.554	12.530
	TITOLO IV	104.665	45.894	54.654	100.548
	Totale	5.655.704	1.688.923	3.980.863	5.669.786
2011	TITOLO I	1.849.198	794.234	897.607	1.691.841
	TITOLO II	3.707.510	480.951	2.887.631	3.368.582
	TITOLO III	12.530	7.854	3.554	11.408
	TITOLO IV	100.548	23.971	73.709	97.681
	Totale	5.669.786	1.307.009	3.862.502	5.169.511
2012	TITOLO I	1.691.841	700.075	697.891	1.397.966
	TITOLO II	3.368.582	258.257	1.539.103	1.797.360
	TITOLO III	11.408	25.739	3.554	29.293
	TITOLO IV	97.681	34.067	75.633	109.700
	Totale	5.169.511	1.018.138	2.316.181	3.334.320
2013	TITOLO I	1.398.568	634.333	551.673	1.186.007
	TITOLO II	1.797.360	347.126	1.115.031	1.462.157
	TITOLO III	29.293	17.475	3.811	21.287
	TITOLO IV	109.098	25.527	82.924	108.451
	Totale	3.334.320	1.024.462	1.753.440	2.777.902

Fonte corte dei conti

I dati riportati nella tabella indicano chiaramente che la contrazione di residui passivi che passano dai 5 miliardi e 656 milioni di euro a 2 miliardi e 778 milioni di euro è molto più consistente rispetto a quelle di residui attivi.

Nella pagina seguente sono riportati gli scostamenti evidenziatisi con riferimento tanto ai residui finali attivi quanto a quelli finali passivi nei due ultimi esercizi (2012 e 2013) e nella lettura dei dati ivi riportati trova conferma dalle percentuali rilevate quanto sopra affermato in termini assoluti. Infatti, i residui attivi mostrano nel confronto fra risultanze del rendiconto 2013 e risultanze del rendiconto 2011 uno scostamento percentuale di segno negativo pari a -17,57%. Decisamente più significativo è lo scostamento anch'esso di segno negativo evidenziatosi nell'analogo confronto fra i residui passivi finali totali del 2013 e quelli dell'esercizio 2011 pari a -45%, scostamento da ricollegarsi principalmente ai residui passivi dei titoli I e II.

Quanto osservato consente di comprendere appieno la rilevanza di una completa e corretta applicazione del principio di competenza finanziaria che, come declinato nell'allegato 1 del d.lgs. n. 126/2014, impone l'imputazione dei debiti, fondati su obbligazioni giuridicamente perfezionate, all'esercizio in cui le stesse vengono a scadenza, nonché l'importanza dell'operazione di riaccertamento straordinario, di cui all'art. 3, comma 7, dello stesso decreto che integra e corregge il d.lgs. n. 118/2011.

La corretta applicazione dell'anzidetto principio, come dimostrato dall'esperienza degli enti che hanno partecipato alla sperimentazione, potrà consentire la definitiva cancellazione dei debiti cui non corrispondano obbligazioni giuridicamente perfezionate e l'eliminazione, con successiva re-imputazione ad esercizi successivi di debiti, che, pur corrispondendo ad obbligazioni giuridicamente perfezionate e perciò impegnabili, non siano pervenuti a scadenza.

Sebbene l'osservazione degli andamenti della gestione dei residui per il campione di enti monitorato mostri come la riduzione dei residui passivi appaia più marcata per le spese di investimento (-55%) che per le spese di parte corrente (-17,8%), l'operazione di riaccertamento presenterà maggiori difficoltà per le spese in conto capitale, in ragione della necessità di un'adeguata verifica della programmazione degli interventi connessi.

Deve osservarsi, infine, che l'entrata in vigore, a regime, del cruciale principio della competenza finanziaria potenziata, mal si concilia, come emerso nel corso della sperimentazione, con l'ormai endemico rinvio del termine per l'approvazione del bilancio di previsione.

Proprio con riferimento ai residui, il principio di competenza potenziata ha creato, in fase di sperimentazione, le maggiori difficoltà applicative. Infatti, la flessibilità assicurata dalla possibilità di assumere obbligazioni, a valere sui residui derivanti dall'applicazione dell'art.183, comma 5, del TUEL, ha consentito agli enti locali, negli ultimi anni, di poter garantire la gestione anche in assenza di un bilancio approvato.

Ulteriore difficoltà emersa, in fase di sperimentazione, quale portato dell'applicazione del principio di competenza finanziaria e dell'operazione di riaccertamento dei residui è quella di accantonamento nel bilancio di previsione di un fondo svalutazione crediti (successivamente fondo crediti di dubbia esigibilità), quale quota dell'avanzo di amministrazione, in particolare, per gli enti che erano soliti finanziare spese ricorrenti con entrate di dubbia e difficile esazione e per quelli che applicavano in modo solo formale il principio di prudenza, accertando per cassa le entrate di dubbia esigibilità, senza effettuare i dovuti accantonamenti²⁰.

²⁰ Al fine di definire il fondo crediti di dubbia esigibilità ciascun ente è tenuto a provvedere all'individuazione delle tipologie di entrate che possono rappresentare crediti di dubbia o difficile esazione scegliendo se approfondire l'analisi alle categorie o ai capitoli. In ogni caso non richiedono l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità né i trasferimenti da altre amministrazioni pubbliche, né i crediti assistiti da fidejussione e neppure le entrate tributarie che sono accertate per cassa.

**Province sperimentatrici al 2014 residui attivi triennio 2011-2013
22 su tot.23 Province**

Importi in migliaia di euro

Titolo Entrata	Residui da esercizi precedenti					Residui dell'esercizio di competenza					Residui finali				
	2011	2012	2013	Scostamento % 2013-2012	Scostamento % 2013-2011	2011	2012	2013	Scostamento % 2013-2012	Scostamento % 2013-2011	2011	2012	2013	Scostamento % 2013-2012	Scostamento % 2013-2011
Titolo I	166.555	244.415	342.597	40,17	105,70	243.687	343.669	198.302	-42,30	-18,62	410.242	588.084	540.899	-8,02	31,85
Titolo II	1.730.290	1.620.300	1.447.516	-10,66	-16,34	268.365	325.321	268.155	-17,57	-0,08	1.998.655	1.945.621	1.715.671	-11,82	-14,16
Titolo III	161.786	135.800	131.481	-3,18	-18,73	88.271	74.280	110.189	48,34	24,83	250.057	210.080	241.670	15,04	-3,35
Titolo IV	1.217.030	898.356	879.334	-2,12	-27,75	184.424	233.150	91.895	-60,59	-50,17	1.401.454	1.131.507	971.228	-14,17	-30,70
Titolo V	431.394	322.350	245.697	-23,78	-43,05	38.531	25.604	21.769	-14,98	-43,50	469.925	347.954	267.466	-23,13	-43,08
Titolo VI	105.329	86.140	82.779	-3,90	-21,41	12.811	13.198	12.218	-7,42	-4,63	118.139	99.338	94.998	-4,37	-19,59
Totale	3.812.383	3.307.361	3.129.404	-5,38	-17,91	836.089	1.015.222	702.528	-30,80	-15,97	4.648.473	4.322.583	3.831.932	-11,35	-17,57

Province sperimentatrici al 2014 residui passivi triennio 2011-2013

Titolo Spesa	Residui da esercizi precedenti					Residui dell'esercizio di competenza					Residui finali				
	2011	2012	2013	Scostamento % 2013-2012	Scostamento % 2013-2011	2011	2012	2013	Scostamento % 2013-2012	Scostamento % 2013-2011	2011	2012	2013	Scostamento % 2013-2012	Scostamento % 2013-2011
Titolo I	915.544	728.421	575.136	-21,04	-37,18	828.483	722.426	649.329	-10,12	-21,62	1.744.027	1.450.847	1.224.465	-15,60	-29,79
Titolo II	2.915.978	1.595.826	1.182.251	-25,92	-59,46	522.001	286.495	365.571	27,60	-29,97	3.437.979	1.882.320	1.547.822	-17,77	-54,98
Titolo III	3.554	3.554	6.651	87,13	87,13	7.854	28.927	20.210	-30,13	157,33	11.408	32.481	26.861	-17,30	135,46
Titolo IV	73.773	75.799	83.149	9,70	12,71	24.410	34.171	25.919	-24,15	6,18	98.183	109.970	109.068	-0,82	11,09
Totale	3.908.849	2.403.600	1.847.187	-23,15	-52,74	1.382.747	1.072.018	1.061.029	-1,03	-23,27	5.291.597	3.475.618	2.908.216	-16,33	-45,04

Nelle tabelle riportate nelle pagine seguenti (dati espressi in migliaia di euro) sono illustrati, con riferimento ancora una volta alle Province che hanno partecipato alla sperimentazione nel 2012 e 2013 (eccezion fatta per la Provincia di Biella che è in dissesto dichiarato con deliberazione del Commissario straordinario n.23 del 30.11.2013) - i dati che concorrono alla formazione del risultato di amministrazione come disciplinato dall'ordinamento contabile previgente ed acquisiti dal sistema SIRTEL sulla base degli schemi predisposti ex DPR n. 194/1996.

I dati esposti consentono di evidenziare l'andamento di alcune voci quali: il fondo di cassa, le risultanze della gestione di cassa in termini di riscossioni e pagamenti e della gestione dei residui attivi e passivi, il risultato di amministrazione articolato nelle sue componenti libere e vincolate riferite agli enti in sperimentazione.

Dalla lettura dei dati riportati nelle anzidette tabelle emergono i fenomeni più rilevanti della gestione finanziaria dei predetti enti, che consentono un più compiuto inquadramento del riaccertamento straordinario nell'ambito degli andamenti emergenti con riferimento all'ultimo quinquennio.

In particolare, per quanto riguarda il fondo cassa al 31 dicembre per le Province in sperimentazione esso mostra, nel suo valore complessivo in termini assoluti, un andamento in contrazione, passando dagli 866 milioni di euro del 2009 ai 796 mln di euro del 2013. Ciò a fronte di una tendenziale riduzione delle riscossioni, che sono passate dai 2.487 mln di euro del 2009 a 2.118 mln di euro del 2012, con una ripresa nel 2013, ove si attestano a 2.541 mln di euro mostrando, fatta eccezione per la Province di Bologna, Catania, Genova, Pescara, Savona e Treviso, incrementi rispetto all'es.2012 anche molto significativi come nel caso delle Province di Roma, Brescia, Firenze e Potenza.

Per quanto concerne i pagamenti nel complesso si evidenzia una riduzione, giacché l'ammontare complessivo passa da 2.557 mln di euro del 2009 a 2.541 mln di euro del 2013, esercizio quest'ultimo in incremento rispetto al 2012, allorquando i pagamenti assommavano a 2.146 mln di euro.²¹ Osservazioni parzialmente differenti sono state effettuate con riferimento agli esercizi 2012 e 2013, che rappresentano lo *start up* della sperimentazione ex d.lgs. n. 118/2011.

Le ultime due tabelle riportano, infatti, i dati estrapolati dai documenti approvati dai Consigli degli stessi enti e pubblicati sui rispettivi siti web, che mostrano le componenti della gestione finanziaria esposte nel prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione alla luce delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 118/2011 e s.m.i.(d.lgs. n. 126/2014).

²¹ Gli andamenti sommariamente descritti sono stati approfonditi nel referto sui flussi di cassa approvato con delibera della Sezione delle autonomie n.16/SEZAUT/2014.

Nelle anzidette tabelle sono state riepilogate tutte le componenti del risultato di amministrazione ed, in particolare, è stato evidenziato l'ammontare del fondo pluriennale vincolato, come originariamente individuato a seguito del riaccertamento straordinario dei residui effettuato nel primo anno di sperimentazione, e nella sua evoluzione successiva.

Al riguardo, deve osservarsi, in primo luogo, che, sebbene per i residui attivi il riaccertamento possa dare luogo sia ad una riduzione che ad un incremento del loro ammontare complessivo, diversamente dai residui passivi il cui riaccertamento può dare luogo solo ad una riduzione degli stessi (salvo l'ipotesi di errata classificazione dei residui passivi nell'ambito del medesimo titolo di spesa), appare evidente come con riferimento all'ultimo quinquennio (esercizi 2009-2013) gli enti in sperimentazione mostrino una consistente contrazione dei residui passivi, che passano da complessivi 3.660 mln di euro a 1.127 mln di euro, a fronte di una riduzione non altrettanto significativa dei residui attivi, che passano a loro volta da 2.967 mln di euro a 2.110 mln di euro.

I dati esposti nel prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione consentono di evidenziare l'impatto della riforma in termini di risultato di amministrazione, giacché lo stesso è stato compilato a seguito dell'operazione di riaccertamento straordinario dei residui e comprende anche il fondo pluriennale vincolato.

In tal modo è emerso che il risultato di amministrazione depurato, come si è detto con riferimento al solo esercizio 2012 del FPV, calcolato a seguito del riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, mostra nella maggior parte dei casi una consistenza ridotta rispetto al risultato calcolato sulla base del sistema previgente. Solo per un ente l'applicazione del fondo pluriennale vincolato ha comportato la formazione di un disavanzo di amministrazione.

Quanto sopra osservato trova conferma, sia in termini complessivi che con riferimento specifico alla parte libera da vincoli di destinazione, di ammontare complessivo decisamente contenuto a fronte delle quote vincolate e di quelle accantonate (fra cui anche il fondo crediti di dubbia esigibilità del quale pure viene data separata evidenza) nonché di quelle destinate agli investimenti.

Enti sperimentatori risultato di amministrazione - PROVINCE- es.2009

Province	Fondo di cassa al 1° gennaio	Riscossioni	Pagamenti	Fondo di cassa al 31 dicembre	Pagamenti azioni esecutive non regolarizzate al 31/12	Differenza tra riscossioni e pagamenti	Residui attivi	Residui passivi	Differenza tra residui attivi e passivi	Avanzo (+) o disavanzo (-)	Fondi vincolati	Fondi per finanziamento spese in conto capitale	Fondi di ammortamento	Fondi non vincolati
BOLOGNA	70.136	225.353	212.370	83.120	0	83.120	140.933	215.894	-74.961	8.158	1.961	3.221	0	2.976
BRESCIA	136.232	264.366	280.017	120.581	0	120.581	344.468	465.032	-120.564	17	0	0	0	17
CASERTA	48.921	183.731	203.971	28.681	0	28.681	364.364	382.420	-18.056	10.624	0	0	304	10.320
CATANIA	141.398	152.557	149.056	144.898	0	144.898	196.865	319.978	-123.113	21.785	0	0	0	21.785
FIRENZE	94.737	301.599	287.722	108.614	0	108.614	148.310	234.833	-86.522	22.091	3.477	8.033	0	10.582
GENOVA	9.068	214.395	217.535	5.928	0	5.928	190.338	193.349	-3.011	2.917	0	0	0	2.917
PESCARA	921	55.215	52.823	3.313	0	3.313	130.633	125.440	5.193	8.506	2.190	3.543	0	2.773
POTENZA	20.138	132.549	146.033	6.654	0	6.654	336.979	343.575	-6.596	57	0	0	0	57
ROMA	346.514	644.667	712.635	278.546	0	278.546	903.828	1.109.961	-206.134	72.412	1.373	60.446	0	10.593
SAVONA	28.425	87.980	87.764	28.642	0	28.642	66.565	92.110	-25.545	3.097	1.821	161	0	1.115
TREVISI	59.734	224.575	227.376	56.932	0	56.932	144.056	177.795	-33.739	23.194	8.109	222	0	14.862
Totale	956.223	2.486.986	2.577.303	865.907	0	865.907	2.967.339	3.660.388	-693.049	172.858	18.931	75.626	304	77.997

Fonte: Corte dei conti su dati SIRTEL

Enti sperimentatori risultato di amministrazione - PROVINCE- es.2010

Province	Fondo di cassa al 1° gennaio	Riscossioni	Pagamenti	Fondo di cassa al 31 dicembre	Pagamenti azioni esecutive non regolarizzate al 31/12	Differenza tra riscossioni e pagamenti	Residui attivi	Residui passivi	Differenza tra residui attivi e passivi	Avanzo (+) o disavanzo (-)	Fondi vincolati	Fondi per finanziamento spese in conto capitale	Fondi di ammortamento	Fondi non vincolati
BOLOGNA	83.120	193.941	199.162	77.898	0	77.898	128.994	193.569	-64.575	13.323	3.892	2.443	0	6.988
BRESCIA	120.581	215.873	233.867	102.586	0	102.586	342.943	444.864	-101.921	665	0	538	0	127
CASERTA	28.681	190.970	193.522	26.129	0	26.129	368.407	390.898	-22.491	3.637	1.000	1.814	357	467
CATANIA	144.898	138.236	159.794	123.340	0	123.340	201.515	293.020	-91.504	31.836	0	0	0	31.836
FIRENZE	108.614	280.362	288.289	100.687	0	100.687	158.079	235.532	-77.454	23.233	720	11.745	0	10.769
GENOVA	5.928	188.399	191.991	2.336	0	2.336	206.791	205.875	916	3.252	0	0	0	3.252
PESCARA	3.313	70.697	62.400	11.610	0	11.610	114.352	112.942	1.410	13.019	4.709	5.152	0	3.159
POTENZA	6.654	148.366	146.902	8.118	0	8.118	336.324	344.176	-7.852	266	226	0	0	39
ROMA	278.546	587.797	685.907	180.435	0	180.435	997.355	1.130.454	-133.099	47.336	482	36.512	0	10.342
SAVONA	28.642	87.352	93.120	22.874	0	22.874	69.438	87.167	-17.729	5.145	1.909	637	0	2.599
TREVISI	56.932	188.594	158.462	87.064	0	87.064	99.015	174.275	-75.260	11.804	2.631	47	0	9.126
Totale	856.907	2.290.585	2.413.416	743.076	0	743.076	3.023.213	3.612.773	-589.560	153.517	15.569	58.888	357	78.704

Fonte: Corte dei conti su dati SIRTEL

Enti sperimentatori risultato di amministrazione - PROVINCE- es.2011

Province	Fondo di cassa al 1° gennaio	Riscossioni	Pagamenti	Fondo di cassa al 31 dicembre	Pagamenti azioni esecutive non regolarizzate al 31/12	Differenza tra riscossioni e pagamenti	Residui attivi	Residui passivi	Differenza tra residui attivi e passivi	Avanzo (+) o disavanzo (-)	Fondi vincolati	Fondi per finanziamento spese in conto capitale	Fondi di ammortamento	Fondi non vincolati
BOLOGNA	77.898	191.927	183.441	86.385	0	86.385	131.774	179.140	-47.366	39.018	9.874	8.156	100	20.889
BRESCIA	102.586	254.241	209.347	147.481	0	147.481	269.859	412.164	-142.305	5.176	0	3.017	0	2.159
CASERTA	26.129	221.237	211.301	36.064	0	36.064	396.040	419.451	-23.411	12.653	8.000	0	351	4.302
CATANIA	123.340	141.780	148.097	117.024	0	117.024	160.169	128.122	32.047	149.071	78.948	0	0	70.122
FIRENZE	100.687	265.907	255.067	111.527	0	111.527	115.155	200.760	-85.604	25.923	361	7.415	0	18.146
GENOVA	2.336	202.203	184.169	20.370	0	20.370	165.542	183.073	-17.531	2.839	0	0	0	2.839
PESCARA	11.610	66.816	60.017	18.409	0	18.409	128.430	132.988	-4.559	13.850	8.214	354	0	5.282
POTENZA	8.118	147.167	141.578	13.707	0	13.707	330.554	342.895	-12.341	1.366	231	0	0	1.135
ROMA	180.435	617.642	631.180	166.897	0	166.897	906.624	935.507	-28.882	138.015	482	84.817	0	52.716
SAVONA	22.874	81.880	77.565	27.189	0	27.189	59.347	80.526	-21.179	6.009	3.987	564	0	1.458
TREVISO	87.064	140.243	147.760	79.547	0	79.547	90.101	156.162	-66.060	13.487	2.817	27	0	10.643
Totale	743.076	2.331.045	2.249.521	824.600	0	824.600	2.753.595	3.170.788	-417.193	407.407	112.914	104.351	451	189.691

Fonte: Corte dei conti su dati SIRTEL

Enti sperimentatori risultato di amministrazione - PROVINCE- es.2012

Province	Fondo di cassa al 1° gennaio	Riscossioni	Pagamenti	Fondo di cassa al 31 dicembre	Pagamenti azioni esecutive non regolarizzate al 31/12	Differenza tra riscossioni e pagamenti	Residui attivi	Residui passivi	Differenza tra residui attivi e passivi	Avanzo (+) o disavanzo (-)	Fondi vincolati	Fondi per finanziamento spese in conto capitale	Fondi di ammortamento	Fondi non vincolati
BOLOGNA	86.385	190.915	160.986	116.314	0	116.314	95.291	75.474	19.817	136.130	44.442	80.277	50	11.362
BRESCIA	147.481	217.257	203.608	161.130	0	161.130	156.274	98.622	57.651	218.781	195.395	8.551	0	14.835
CASERTA	36.064	168.198	182.427	21.835	0	21.835	299.476	173.490	125.986	147.821	13.768	0	0	134.053
CATANIA	117.024	132.049	130.787	118.286	0	118.286	166.424	96.091	70.332	188.618	68.651	922	0	119.046
FIRENZE	111.527	221.725	258.165	75.087	0	75.087	118.849	66.693	52.156	127.243	94.130	25.623	0	7.490
GENOVA	20.370	180.577	180.588	20.359	0	20.359	122.324	96.014	26.310	46.669	41.658	595	0	4.416
PESCARA	18.409	55.672	59.250	14.830	0	14.830	92.578	89.888	2.690	17.521	4.257	313	0	12.951
POTENZA	13.707	133.906	147.370	243	0	243	344.887	76.447	268.439	268.682	268.682	0	0	0
ROMA	166.897	567.151	570.847	163.202	0	163.202	872.376	521.608	350.768	513.969	325.545	76.529	0	111.895
SAVONA	27.189	74.312	83.883	17.617	0	17.617	48.531	27.184	21.346	38.963	31.303	2.413	0	5.247
TREVISO	79.547	176.017	168.143	87.422	0	87.422	59.895	41.468	18.427	105.849	92.781	0	0	13.068
Totale	824.600	2.117.779	2.146.054	796.325	0	796.325	2.376.904	1.362.981	1.013.923	1.810.248	1.180.612	195.222	50	434.364

Fonte: Corte dei conti su dati SIRTEL

Enti sperimentatori risultato di amministrazione – PROVINCE- es.2013

Province	Fondo di cassa al 1° gennaio	Riscossioni	Pagamenti	Fondo di cassa al 31 dicembre	Pagamenti azioni esecutive non regolarizzate al 31/12	Differenza tra riscossioni e pagamenti	Residui attivi	Residui passivi	Differenza tra residui attivi e passivi	Avanzo (+) o disavanzo (-)	Fondi vincolati	Fondi per finanziamento spese in conto capitale	Fondi di ammortamento	Fondi non vincolati
BOLOGNA	116.314	166.638	155.657	127.294	0	127.294	92.841	99.105	-6.263	121.031	48.074	70.311	50	2.597
BRESCIA	161.130	248.174	215.813	193.491	0	193.491	106.249	68.509	37.741	231.232	203.025	13.336	0	14.870
CASERTA	21.835	228.188	248.004	2.020	0	2.020	255.785	106.249	149.536	151.556	149.147	0	0	2.409
CATANIA	118.286	107.126	144.197	81.215	1.286	79.929	144.325	56.827	87.498	167.427	3.381	0	0	164.047
FIRENZE	75.087	286.418	232.145	129.360	0	129.360	68.688	24.845	43.843	173.203	148.940	0	0	24.263
GENOVA	20.359	161.088	173.655	7.792	0	7.792	109.656	76.655	33.001	40.793	12.524	25.640	0	2.629
PESCARA	14.830	54.296	56.227	12.899	0	12.899	85.590	81.206	4.384	17.282	2.609	306	0	14.368
POTENZA	243	229.139	229.383	0	0	0	326.116	84.394	241.722	241.722	0	211.633	0	30.089
ROMA	163.202	845.906	851.654	157.454	0	157.454	818.641	480.661	337.979	495.433	283.705	92.948	0	118.781
SAVONA	17.617	69.924	71.076	16.466	0	16.466	46.819	22.498	24.322	40.787	35.877	443	0	4.467
TREVISO	87.422	144.077	163.134	68.366	0	68.366	55.400	26.626	28.775	97.140	92.211	0	0	4.930
Totale	796.325	2.540.975	2.540.943	796.357	1.286	795.071	2.110.111	1.127.575	982.537	1.777.607	979.492	414.617	50	383.448

Fonte: Corte dei conti su dati SIRTEL

Risultato di amministrazione ex d.lgs. n. 118/2011 Province in sperimentazione nel 2013 - esercizio 2012

Provincia	Fondo cassa al 1.01.2012	Riscossioni	Pagamenti	Saldo di cassa al 31 dicembre	Pagamenti per azioni esecutive	Fondo Cassa 31.12.2012	Residui attivi	Residui passivi	Fondo pluriennale vincolato corrente	Fondo pluriennale vincolato c/capitale	Fondo svalutazione crediti	Risultato di amministrazione	Parte libera del risultato
Bologna	86.385	190.915	160.986	16.314	0	116.314	95.291	75.474	9.279	15.730	28.882	111.121	11.362
Brescia	147.481	217.257	203.608	161.130	0	161.130	156.274	98.622	0	195.331	41	23.450	14.835
Caserta	36.0645	168.198	182.427	21.835	0	21.835	299.476	173.490	0	119.115	15.557	147.821	13.149
Catania	117.024	132.049	130.787	118.286	0	118.286	166.424	96.091	-	-	-	188.618	119.046
Firenze	111.527	221.725	258.165	75.087	0	75.087	118.849	66.693	7.745	76.649	35.358	42.848	7.490
Genova	20.370	180.577	180.588	20.359	0	20.359	122.324	96.014	12.101	28.306	1.252	6.262	4.416
Pescara	18.409	55.672	59.250	14.830	0	14.830	92.578	89.888	²² -	-	-	17.521	11.301
Potenza	13.707	133.906	147.370	243	0	243	344.887	76.447	0	193.046	41	-3.392	0
Roma	166.897	567.151	570.847	163.202	0	163.202	872.376	521.608	321.342	-	1.492	513.969	111.895
Savona	27.189	74.312	83.883	17.617	0	17.617	48.531	27.184	2.019	18.030	616	18.914	5.571
Treviso	79.547	176.017	168.143	87.422	0	87.422	59.895	41.468	762	20.373	149	84.713	13.068

Fonte: Corte dei conti su dati tratti dai documenti approvati dal Consiglio pubblicati sui siti web degli enti in sperimentazione es.2012

® non è fatta alcuna distinzione fra la parte destinata a spese correnti e quella per spese in conto capitale *nel prospetto del rendiconto il risultato esposto non è stato depurato dal FPV

²² L'amministrazione provinciale nel prospetto allegato alla delibera n. 33 del 22.05.2013 non ha contemplato il FPV.

Risultato di amministrazione ex d.lgs. n.118/2011 Province in sperimentazione nel 2014 - esercizio 2013

Provincia	Fondo cassa al 1.01.2013	Riscossioni	Pagamenti	Saldo di cassa al 31 dicembre	Pagamenti per azioni esecutive	Fondo Cassa 31.12.2013	Residui Attivi	Residui passivi	Risultato di amministrazione	Fondo pluriennale vincolato corrente	Fondo pluriennale vincolato c/capitale	Fondo Crediti Dubbia esigibilità	Parte libera del risultato
Barletta ²³	36.633	41.607	46.908	31.331	0	31.331	61.247	92.450	6.129	496	38.688		1.532.
Bologna	116.314.	166.638	155.657	127.294	0	127.294	92.841	99.105	80.480 ²⁴	3.712	36.839	30.000	2.597
Brescia	161.130	248.174	215.813	193.491	0	193.491	106.249	68.509	36.312	30.476	164.444	6.184	6.039
Caserta	21.835	228.188	248.004	2.020	0	2.020	255.785	106.249	45.626	19.179	26.750	43.217	2.409
Catania	118.286	107.126	144.197	81.215	1.286	79.929	144.325	56.827	157.763	1.510	8.154	44.645	109.738
Cremona	72.289	122.162	136.261	58.189	0	58.189	56.129	102.591	11.727	10.618	55.525	376	2.988
Firenze	75.087	286.418	232.145	129.360	0	129.360	68.688	24.845	77.503	28.829	66.871	15.228	23.410
Fermo	11.544	44.681	48.979	7.246	0	7.246	32.073	37.864	1.455			550	1.012 ²⁵
Genova	20.359	161.088	173.655	7.792	0	7.792	109.656	76.655	4.890	10.409	25.489	2.115	2.629
Lecco	63.326	62.044	69.464	57.906	0	54.906	88.357	129.636	16.628	²⁶			
Livorno	36.951	75.031	68.115	43.867	0	43.867	37.183	47.082	33.968	19.242	18.122		
Macerata	59.066	69.248	74.191	54.123	0	54.123	58.869	104.266	8.725	50.729		390	4.824
Pescara	14.830	54.296	56.227	12.899	0	12.899	85.590	81.206	8.037	1.997	7.249	646	4.223
Pesaro Urbino	18.754	92.799	104.084	7.468	0	7.468	94.014	81.324	20.158	12.013	21.896	602	1.766
Potenza	243	229.139	229.383	0	0	0	326.116	84.394	-3.300	9.313	198.629	41	-
Roma	163.202	845.906	851.654	157.454	0	157.454	818.641	480.661	230.092	72.745	192.596	15.500	118.781
Savona	17.617	69.924	71.076	16.466	0	16.466	46.819	22.498	14.800	1.791	24.197	996	1.380
Treviso	87.422	144.077	163.134	68.366	0	68.366	55.400	26.626	11.586	2.734	82.820	610	4.930
Venezia	56.794	162.415	158.279	60.930	0	60.930	41.495	90.971	11.454	4.710	25.765	1.126	7.439

Fonte: Corte dei conti su dati tratti dai documenti approvati dal Consiglio pubblicati sui siti web degli enti in sperimentazione es.2013

²³ Provincia di Barletta, Andria Trani.

²⁴ L'amministrazione nel prospetto relativo al risultato di amministrazione ha computato l'avanzo includendo direttamente il FPV.

²⁵ Fondi non vincolati compreso avanzo 2012 non applicato per euro 605.495.

²⁶ Manca il riaccertamento straordinario come indicato nel parere dell'organo di revisione.