2.5 Il risultato della gestione delle contabilità speciali

Competenza

Per quanto riguarda le contabilità speciali (partite di giro), come sopra precisato, si è chiesto di riclassificare le poste in base alla loro natura, e quindi, di enucleare dalle partite di giro, ove presenti, somme imputabili alla gestione corrente.

Hanno fornito dati in questi termini Toscana, Calabria e Basilicata.

TAB. 11/EQ/ITA

Comparto Regioni e P.A. - Gestione di competenza esercizi 2011 - 2013 Equilibrio della gestione delle contabilità speciali - Riepilogo Nazionale

Importi in migliaia di euro

Gestione di competenza (accertamenti/impegni)	Rendiconto 2011	Rendiconto 2012	Rendiconto 2013	Totale
Accertamenti totali contabilità speciali	34.433.692	45.705.850	48.684.857	128.824.400
Entrate corr. per Sanità registrate nelle cont. spec. (C)	4.038.568	3.770.026	3.098.408	10.907.002
Entrate correnti registrate nelle contabilità speciali (D)	510.415	2.265.349	4.430.296	7.206.060
Contabilità speciali al netto di (C+D): Titolo VI (L)	29.884.709	39.670.475	41.156.154	110.711.338
Impegni totali contabilità speciali	35.154.926	46.830.480	47.089.567	129.074.972
Somme per Spesa corrente Sanitaria registrate nelle contabilità speciali (P)	2.465.449	2.526.477	3.045.597	8.037.523
Somme per Spesa corrente registrate nelle contabilità speciali (Q)	17.778	17.010	4.483.106	4.517.894
Spese per contabilità speciali al netto di (P+Q): Titolo IV (X)	32.671.699	44.286.993	39.560.863	116.519.555
Saldo netto cont. Spec. (L-X)	-2.786.990	-4.616.518	1.595.291	-5.808.217

FONTE: Elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto 2011, 2012 e rendiconto 2013 (definitivi/provvisori), estratti dal sistema informativo ConTe (Contabilità Territoriale) alla data del 26 novembre 2014. In caso di omessa compilazione del sistema ConTe, sono stati utilizzati i dati del precedente referto (deliberazione n. 20/2013/FRG), ovvero comunicati dalla Regione mediante procedura diversa da ConTe, come da tabella sulle fonti n. 1/REG.

Le partite di giro, di norma, nella gestione di competenza dovrebbero dare un saldo pari a zero.

Il saldo complessivo, mostra un risultato negativo, di quasi 6 miliardi di euro, le cui ragioni non possono essere individuate in questa sede.

Si rileva che il risultato è determinato in misura preponderante dal saldo negativo della Regione Puglia (-5,6 mld), cui si aggiunge il saldo negativo della Regione Friuli V.G. (-18 mld), contro i saldi positivi della Regione Piemonte (+1,4 mld) e della Regione Molise (+202 milioni).

TAB. 12/EQ/ITA

Comparto Regioni e P.A. - Gestione di competenza esercizi 2011 - 2013
Equilibrio della gestione delle contabilità speciali - Riepilogo Nazionale

Importi in migliaia di euro

Regioni e Province Autonome	2011	2012	2013	TOTALE
Abruzzo	0	0	0	0
Basilicata	0	0	0	0
Calabria	0	-5	0	-5
Campania	0	0	0	0
Emilia Romagna	0	0	0	0
Friuli V.G.	-723.117	-1.121.539	-4.616	-1.849.272
Lazio	0	331	0	332
Liguria	0	0	0	0
Lombardia	0	0	0	0
Marche	0	0	0	0
Molise	0	0	202.027	202.027
Piemonte	1.882	-3.422	1.397.881	1.396.341
Provincia aut. Bolzano	0	0	0	0
Provincia aut. Trento	0	0	0	0
Puglia	-2.065.756	-3.491.884	0	-5.557.640
Sardegna	0	0	-1	-1
Regione Siciliana	0	0	0	0
Toscana	0	0	0	0
Trentino A.A.	0	0	0	0
Umbria	0	0	0	0
Valle d'Aosta	0	0	0	0
Veneto	0	0	0	0
Totale Italia	-2.786.990	-4.616.518	1.595.291	-5.808.217

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto 2011, 2012 e rendiconto 2013 (definitivi/provvisori), estratti dal sistema informativo ConTe (Contabilità Territoriale) alla data del 26 novembre 2014. In caso di omessa compilazione del sistema ConTe, sono stati utilizzati i dati del precedente referto (deliberazione n. 20/2013/FRG), ovvero comunicati dalla Regione mediante procedura diversa da ConTe, come da tabella sulle fonti n. 1/REG.

Cassa

Il saldo delle contabilità speciali presenta un saldo complessivo negativo nel triennio di quasi 22 miliardi di euro, dovuto principalmente al disavanzo verificatosi nell'annualità 2013 (- 22,6 miliardi). Negli anni precedenti gli importi risultano più modesti: +804 milioni di euro nel 2011 e un saldo negativo di 43 milioni nel 2012.

TAB. 13/EQ/ITA

Comparto Regioni e Province autonome - Gestione di cassa totale esercizi 2011 - 2013 -
risc./pag.tot.: residui + competenza - Equilibrio della gestione delle contabilità speciali
Riepilogo Nazionale

migliaia di euro

Gestione di competenza (accertamenti/Impegni) Gest. cassa (risc./pag. tot.: res. + comp.)	Rendiconto 2011	Rendiconto 2012	Rendiconto 2013	Totale
Riscossioni totali contabilità speciali	37.221.574	45.006.317	47.412.651	129.640.542
Altre Entrate corr. per Sanità registrate nelle cont. spec. (C)	4.038.568	3.700.851	3.167.580	10.906.999
Altre Entrate correnti registrate nelle contabilità speciali (D)	476.654	2.248.304	2.939.799	5.664.758
Riscoss. da contabilità speciali al netto di (C+D): Titolo VI (L)	32.706.352	39.057.163	41.305.271	113.068.785
Pagamenti totali contabilità speciali	34.667.077	41.281.991	73.187.641	149.136.709
Altre somme per Spesa corrente Sanitaria registrate nelle contabilità speciali (P)	2.747.636	2.164.067	4.989.207	9.900.909
Altre somme per Spesa corrente registrate nelle contabilità speciali (Q)	17.778	17.010	4.232.980	4.267.768
Pagamenti per contabilità speciali al netto di (P+Q): Titolo IV (X)	31.901.664	39.100.914	63.965.454	134.968.032
Saldo netto cont. Spec. (L-X)	804.688	-43.752	-22.660.183	-21.899.247

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto 2011, 2012 e rendiconto 2013 (definitivi/provvisori), estratti dal sistema informativo ConTe (Contabilità Territoriale) alla data del 26 novembre 2014. In caso di omessa compilazione del sistema ConTe, sono stati utilizzati i dati del precedente referto (deliberazione n. 20/2013/FRG), ovvero comunicati dalla Regione mediante procedura diversa da ConTe, come da tabella sulle fonti n. 1/REG.

TAB. 14/EQ/ITA

Comparto Regioni e P.A. - Gestione di cassa totale esercizi 2011 - 2013

Equilibrio della gestione delle contabilità speciali - Riepilogo Nazionale

Importi in migliaia di euro

Regioni e Province Autonome	2011	2012	2013	TOTALE
Abruzzo	-142.681	85.801	-728.174	-785.054
Basilicata	524.374	-305.517	-26.496	192.360
Calabria	176.489	-44.149	-11.161	121.179
Campania	-4.151.050	-2.015.671	-679.311	-6.846.032
Emilia Romagna	-131.362	249.129	-3.187.675	-3.069.907
Friuli V.G.	102.260	188.197	316.962	607.419
Lazio	2.687.115	3.306.617	-5.285.385	708.348
Liguria	-168.734	473.294	-942.107	-637.547
Lombardia	2.352.887	1.564.146	-7.504.636	-3.587.602
Marche	-100.550	-251.423	-711.516	-1.063.489
Molise	-98.309	42.762	-16.605	-72.152
Piemonte	324.548	-211.232	-2.104	111.212
Provincia aut. Bolzano	164.652	93.901	-159.175	99.378
Provincia aut. Trento	-24.635	-3.910	-17.181	-45.726
Puglia	-989.799	-3.064.277	79.696	-3.974.379
Sardegna	-65.890	-32.073	18.284	-79.679
Regione Siciliana	0	0	0	0
Toscana	173.641	-85.959	0	87.683
Trentino A.A.	0	0	0	0
Umbria	-43.210	-4.639	-267.771	-315.620
Valle d'Aosta	-2.446	5.478	-3.114	-82
Veneto	217.386	-34.227	-3.532.714	-3.349.555
Totale Italia	804.688	-43.752	-22.660.183	-21.899.247

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto 2011, 2012 e rendiconto 2013 (definitivi/provvisori), estratti dal sistema informativo ConTe (Contabilità Territoriale) alla data del 26 novembre 2014. In caso di omessa compilazione del sistema ConTe, sono stati utilizzati i dati del precedente referto (deliberazione n. 20/2013/FRG), ovvero comunicati dalla Regione mediante procedura diversa da ConTe, come da tabella sulle fonti n. 1/REG.

Per quanto riguarda le singole Regioni, disavanzi consistenti nel triennio si registrano soprattutto presso le Regioni Campania, Emilia Romagna, Lombardia, Marche, Veneto e Puglia. Disavanzi importanti si evidenziano nel 2013 per le Regioni Emilia Romagna, Lazio, Lombardia e Veneto.

Si tratta di importi di rilievo, che confermano l'attenzione da rivolgere a questo comparto gestionale, che, evidentemente, finisce per incidere sul bilancio, nonostante la teorica neutralità sulla gestione.

2.6 Gli effetti sul risultato di amministrazione delle economie vincolate e dei residui perenti

Nei paragrafi precedenti si sono analizzati i risultati della gestione del periodo di riferimento, distintamente esaminati per cassa e per competenza, senza prendere in considerazione l'eventuale applicazione dell'avanzo d'amministrazione.

Ciò al fine di dare un quadro immediato della gestione, non contaminato da poste rettificative spesso di scarsa attendibilità.

In particolare influisce sul risultato d'amministrazione la gestione dei residui, rispetto ai quali non casualmente il legislatore ha previsto un riaccertamento straordinario come fase essenziale dell'avvio della riforma contabile.

Inoltre incidono sul risultato effettivo le risorse gravate da vincoli, che non tutti gli ordinamenti contabili regionali prevedono come somma a detrarre, ed i residui passivi perenti non coperti dall'apposito fondo per gli eventuali reclami dei creditori.

Si chiarisce, in proposito, che i residui passivi perenti sono quelle passività che, per decorso del tempo, vengono espunti dal bilancio per essere iscritti nel conto del patrimonio, pur essendo ancora esigibili dagli aventi diritto secondo la disciplina civilistica.

Si tratta di problemi che la puntuale attuazione delle norme e dei principi contabili del d.lgs. 118/2011 dovrebbe risolvere.

Al momento, con le citate linee guida per le relazioni su rendiconto 2013, la situazione amministrativa è stata rilevata secondo il seguente prospetto, che mira a determinare il risultato effettivo e a quantificare i residui perenti non coperti dall'apposito fondo per gli eventuali reclami:

8.4 RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Risultato di amministrazione
(a) Fondo di cassa iniziale (+)
(b) Riscossioni (+)
(c) Pagamenti (-)
(d)=(a+b-c) Fondo di cassa finale
(e) di cui:Quota vincolata (Riferimenti SIOPE COD. 1450: Consistenza alla fine del mese di riferimento, delle giacenze del conto corrente di tesoreria intestato all'ente vincolate per pignoramenti. L'importo cui fa riferimento la presente voce costituisce un "di cui" dell'importo di cui al codice 1400)
(f)=(d-e) Fondo di cassa finale netto
(g) Residui attivi (+)
(h) Residui passivi (-)
(i)=(f+g-h) RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE
(j) SOMME VINCOLATE DA REISCRIVERE IN COMPETENZA
(k) Altri vincoli eventualmente presenti sull'avanzo di amministrazione
(l) ALTRE POSTE RETTIFICATIVE
(m)=(i-j-k-l) RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE netto
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE formalmente approvato
Residui perenti non coperti dal fondo di copertura, ove sia inserito nelle somme vincolate

Nelle tabelle seguenti si dà evidenza sintetica delle informazioni acquisite, riportando il risultato d'amministrazione determinato detraendo tutti gli importi vincolati, i residui perenti non coperti dall'apposita dotazione (ove questa sia compresa tra le somme vincolate) e i residui perenti complessivi.

Si avverte, peraltro, che la compilazione del prospetto sopra riportato potrebbe non essere stata sempre corretta, a causa della novità dello strumento adottato (Con.Te) e la non aderenza del modello di rilevazione a quelli in uso presso le diverse Regioni e Province autonome.

Con questa avvertenza, con riferimento ai risultati delle singole Regioni, si osserva che solo le Regioni Veneto e Trentino Alto Adige non riportano residui perenti.

Nel 2013 sei Regioni presentano un risultato negativo (Piemonte, Lombardia, Veneto, Toscana, Lazio e Sardegna). Se si tiene conto anche dei residui perenti, anche Valle d'Aosta, Liguria e Campania mostrerebbero un disavanzo, mentre per le altre Regioni si ridurrebbe il margine di avanzo.

Sempre nell'ultimo anno, la situazione peggiore si riscontra nella Regione Lazio, con circa 4,4 miliardi di disavanzo, cui si aggiungono quasi tre miliardi di residui perenti. Si nota, peraltro, una consistente riduzione del disavanzo rispetto al 2012 (-6,5 miliardi), e un notevole abbattimento di tali residui rispetto agli anni precedenti (5,7 mld nel 2012).

Per l'approfondimento sulla massa dei residui perenti e sul grado di copertura previsto, si rinvia al cap. 4.6.2.

TAB. 15/EQ/ITA

**REGIONI A STATUTO ORDINARIO
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE E RESIDUI PERENTI
2011 - 2013**

Importi in migliaia di euro

REGIONI		2011	2012	2013
PIEMONTE	Ris. Amministrazione netto	-484.616	-1.150.258	-364.983
	Res. perenti extra importi vincolati	244.876	254.719	1.011.182
	Res. perenti complessivi	244.876	254.719	1.011.182
LOMBARDIA	Ris. Amministrazione netto	-1.863.416	-1.548.928	-1.465.533
	Res. perenti extra importi vincolati	28.066	24.657	43.273
	Res. perenti complessivi	314.974	238.360	224.382
VENETO	Ris. Amministrazione netto	-839.991	-714.115	-595.958
	Res. perenti extra importi vincolati	0	0	0
	Res. perenti complessivi	0	0	0
LIGURIA	Ris. Amministrazione netto	649.078	498.888	225.001
	Res. perenti extra importi vincolati	0	0	0
	Res. perenti complessivi	480.899	460.290	329.888
EMILIA ROMAGNA	Ris. Amministrazione netto	941.327	668.695	876.726
	Res. perenti extra importi vincolati	119.043	156.340	70.102
	Res. perenti complessivi	419.291	521.394	519.607
TOSCANA	Ris. Amministrazione netto	1.901.002	1.533.337	-439.104
	Res. perenti extra importi vincolati	137.432	132.445	206.786
	Res. perenti complessivi	2.801.490	3.363.617	1.260.254
UMBRIA	Ris. Amministrazione netto	396.681	355.356	503.237
	Res. perenti extra importi vincolati	1.994	2.471	4.342
	Res. perenti complessivi	7.318	3.306	4.104
MARCHE	Ris. Amministrazione netto	997.437	1.009.255	1.180.596
	Res. perenti extra importi vincolati	0	0	0
	Res. perenti complessivi	544.984	517.182	534.459
LAZIO	Ris. Amministrazione netto ⁽¹⁾	-5.988.521	-6.483.000	-4.391.019
	Res. perenti extra importi vincolati	0	0	0
	Res. perenti complessivi	5.124.409	5.681.856	2.953.116
ABRUZZO	Ris. Amministrazione netto	1.111.352	1.233.206	1.240.444
	Res. perenti extra importi vincolati	0	0	0
	Res. perenti complessivi	759.911	842.824	886.720
MOLISE	Ris. Amministrazione netto	211.882	131.089	191.912
	Res. perenti extra importi vincolati	0	0	0
	Res. perenti complessivi	81.830	120.098	174.868
CAMPANIA	Ris. Amministrazione netto	6.054.476	4.772.690	3.749.330
	Res. perenti extra importi vincolati	0	0	0
	Res. perenti complessivi	4.988.750	5.100.845	4.865.582
PUGLIA	Ris. Amministrazione netto	1.252.830	1.111.345	6.053.305
	Res. perenti extra importi vincolati	0	0	0
	Res. perenti complessivi	629.077	565.780	570.099
BASILICATA	Ris. Amministrazione netto	466.494	641.892	710.208
	Res. perenti extra importi vincolati	23.211	13.239	41.581
	Res. perenti complessivi	62.734	35.782	112.381
CALABRIA	Ris. Amministrazione netto	4.928.392	5.174.687	6.292.463
	Res. perenti extra importi vincolati	0	0	0
	Res. perenti complessivi	543.807	609.888	346.694

FONTE: Elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto 2011, 2012 e rendiconto 2013 (definitivi/provvisori), estratti dal sistema informativo ConTe (Contabilità Territoriale) alla data del 26 novembre 2014. In caso di omessa compilazione del sistema ConTe, sono stati utilizzati i dati del precedente referto (deliberazione n. 20/2013/FRG), ovvero comunicati dalla Regione mediante procedura diversa da ConTe, come da tabella sulle fonti n. 1/REG.

(1) Il risultato 2011 è tratto dal referto al Parlamento 2013, il risultato 2012 dalla Relazione allegata al giudizio di parifica 2012.

TAB. 15.a/EQ/ITA

REGIONI A STATUTO SPECIALE
SITUAZIONE DI AMMINISTRAZIONE - ECONOMIE VINCOLATE - RESIDUI PERENTI
2011 - 2013

Importi in migliaia di euro

REGIONI		2011	2012	2013
VALLE D'AOSTA	Ris. Amministrazione netto	58.711	83.988	59.044
	Res. perenti extra importi vincolati	0	0	0
	Res. perenti complessivi	221.162	174.510	158.117
TRENTINO-A.A.	Ris. Amministrazione netto ⁽¹⁾	860.221	294.782	448.833
	Res. perenti extra importi vincolati	0	0	0
	Res. perenti complessivi	0	0	0
PROV. BOLZANO	Ris. Amministrazione netto ⁽¹⁾	108.991	104.000	253.138
	Res. perenti extra importi vincolati	0	0	0
	Res. perenti complessivi	89.121	81.180	86.727
PROV. TRENTO	Ris. Amministrazione netto	464.429	294.782	372.214
	Res. perenti extra importi vincolati	0	0	0
	Res. perenti complessivi	4.208	2.762	2.080
FRIULI V.G.	Ris. Amministrazione netto ⁽²⁾	1.196.448	828.066	848.935
	Res. perenti extra importi vincolati	0	0	0
	Res. perenti complessivi	752.395	726.294	712.533
SARDEGNA	Ris. Amministrazione netto	-1.162.530	-594.603	-216.139
	Res. perenti extra importi vincolati	0	0	0
	Res. perenti complessivi	2.669.378	2.722.759	2.346.072
SICILIA	Ris. Amministrazione netto ⁽³⁾	8.312.470	7.274.492	9.125.635
	Res. perenti extra importi vincolati	0	0	0
	Res. perenti complessivi ⁽⁴⁾	2.965.000	2.932.000	3.779.000

FONTE: Elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto 2011, 2012 e rendiconto 2013 (definitivi/provvisori), estratti dal sistema informativo ConTe (Contabilità Territoriale) alla data del 26 novembre 2014. In caso di omessa compilazione del sistema ConTe, sono stati utilizzati i dati del precedente referto (deliberazione n. 20/2013/FRG), ovvero comunicati dalla Regione mediante procedura diversa da ConTe, come da tabella sulle fonti n. 1/REG.

(1) Il risultato 2011 è tratto dal referto al Parlamento 2013, il risultato 2012 dalla Relazione allegata al giudizio di parifica 2012.

(2) I risultati 2011 e 2012 sono tratti dalla Relazione allegata al giudizio di parifica sul rendiconto 2013.

(3) Il risultato d'amministrazione netto indicato dalla Regione è superiore a quello formalmente approvato: 8.189 mln. per il 2011, 6.332 mln per il 2012, 8.449 mln per il 2013.

(4) I dati dei perenti complessivi della Regione siciliana sono stati desunti dal rendiconto 2013.

3 L'analisi delle entrate regionali

3.1 Premessa

L'esame delle entrate relative alla gestione finanziaria dell'esercizio 2013 è condotto nel quadro della serie storica dell'ultimo quinquennio (2009-2013) per consentire una più ampia e compiuta valutazione degli andamenti gestionali.

Per offrire maggiori spunti di riflessione in ordine ai profili dinamici generali della competenza e della gestione residui l'esposizione della trattazione segue un percorso di analisi attento sia agli impatti distributivi tra le Regioni italiane dei nuovi meccanismi di finanziamento sia alla sostenibilità dei criteri di perequazione per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

Le analisi espongono i risultati della gestione delle entrate delle Regioni distinte nei primi cinque Titoli del bilancio, con esclusione delle contabilità speciali (Titolo VI). La scelta di evidenziare la parte effettiva del bilancio regionale quale risulta "formalmente" allocata nei primi cinque Titoli si fonda sulla necessità di non alterare la omogeneità e la confrontabilità dei dati rappresentati nella serie storica quinquennale presa in considerazione. Ciò non toglie che qualora tra le poste allocate al Titolo VI dovessero emergere entrate effettive piuttosto che mere "partite di giro" (vale a dire movimenti finanziari che costituiscono vere e proprie acquisizioni di risorse e che, pertanto, non possono dirsi assolutamente "neutre" ai fini degli equilibri della gestione finanziaria) ne sarà fatta opportuna menzione.

Al fine di consentire una visione d'insieme uniforme, che offra la possibilità di conservare la classica ripartizione in Titoli anche per le Regioni coinvolte nella fase di sperimentazione finalizzata all'attuazione dell'armonizzazione dei sistemi contabili regionali di cui al d.lgs. n. 118/2011 (che contempla la ripartizione delle entrate in otto Titoli), sono state accorpate nell'ambito del tradizionale Titolo IV delle entrate in conto capitale anche le omologhe entrate (quali le riscossioni di crediti o le alienazioni di attività finanziarie) che la nuova classificazione fa rientrare nel neo Titolo V (Entrate da riduzione di attività finanziarie), mentre continuano ad essere compendiate nel tradizionale Titolo V, accanto alle accensioni di mutui e prestiti, anche le anticipazioni di tesoreria, che il nuovo sistema tassonomico opportunamente separa in un apposito Titolo VII.¹⁶⁷

Le stesse esigenze di omogeneità dei dati inducono la Sezione a scorporare dal complesso delle entrate di competenza di cui ai Titoli I e II parte del gettito della compartecipazione regionale all'IVA e della quota ivi destinata alla solidarietà interregionale di cui alla legge 5 maggio 2009, n. 42. Tali entrate, infatti, sono diversamente contabilizzate dalle Regioni a Statuto ordinario a causa della incerta natura del "fondo perequativo", il quale

¹⁶⁷ L'adeguamento al piano dei conti integrato ha poi comportato il c.d. "spacchettamento" dei capitoli, con la necessità di istituire distinti capitoli in luogo dell'unico originariamente previsto per più voci di entrata.

presenta sia i caratteri del trasferimento di risorse che la sostanza dell'entrata tributaria propria.

In realtà, la funzione compensativa delle differenti capacità fiscali esistenti tra le Regioni, propria del fondo perequativo nazionale istituito dall'art. 7 del d.lgs. 18 febbraio 2000, n. 56, ha indotto talune Regioni ad allocare tale fondo fra i trasferimenti di risorse nell'ambito del Titolo II delle entrate (così Campania e Molise, nonché Puglia a decorrere dal 2010 e Liguria fino al 2010), mentre le altre hanno riconosciuto come prevalente la natura di gettito tributario, inquadrandolo così tra le entrate del Titolo I del bilancio¹⁶⁸.

Senonché, al fine di evitare una rappresentazione contabile non omogenea, si è ritenuto di scorporare una quota del fondo perequativo assegnato ad ogni singola Regione in misura pari allo scostamento tra la compartecipazione all'IVA spettante, determinata in base alla media dei consumi finali delle famiglie calcolati dall'ISTAT a livello regionale per il triennio precedente, e le somme effettivamente assegnate a tale titolo dal Ministero dell'economia e delle finanze in applicazione dei correttivi diretti a riequilibrarne l'importo in base agli obiettivi di perequazione e solidarietà. La misura di detto scostamento rappresenta, infatti, l'effettivo trasferimento dello Stato a ciascuna Regione a titolo perequativo rispetto all'IVA potenzialmente raccolta sui rispettivi territori.

La differenza così ottenuta, qualora di segno negativo, viene sottratta al Titolo I e aggiunta al Titolo II per le sole Regioni che, pur ricevendo quote aggiuntive dal fondo perequativo, lo iscrivono tra le entrate tributarie di cui al Titolo I (Marche, Umbria, Basilicata e Calabria, nonché Puglia fino al 2009 e Abruzzo a decorrere dal 2009, e Liguria, a decorrere dal 2011), mentre le altre, che ricevono anch'esse contributi aggiuntivi a titolo perequativo (Molise, Campania nonché, in parte, Abruzzo, Liguria e Puglia), vedono ridurre l'importo del fondo allocato al Titolo II della sola quota eccedente l'effettivo trasferimento (quota da aggiungere, di converso, al Titolo I)¹⁶⁹.

Quanto alle Regioni che cedono quote del gettito IVA a titolo di concorso al fondo di solidarietà (Piemonte, Veneto, Liguria dal 2011, Emilia-Romagna, Toscana e Lazio), l'importo del fondo perequativo non subisce modifiche poiché non costituisce un trasferimento dello Stato ma semplicemente una quota del gettito IVA ad esse riconosciuto (al netto, cioè, dei

¹⁶⁸ L'attuale meccanismo stabilito dal citato art. 7 del d.lgs. n. 56/2000, prevede, infatti, che il fondo perequativo sia costituito da due quote: la prima, detta "quota di concorso alla solidarietà interregionale", corrisponde alla differenza tra la cd. "spesa storica" e la quota di riparto della compartecipazione all'IVA determinata dall'ISTAT in base ai consumi finali delle famiglie a livello regionale per il triennio precedente (per cui gli importi del gettito IVA che, per singola Regione, eccedono la spesa storica vengono ceduti al fondo di solidarietà per essere contestualmente redistribuiti alle Regioni il cui gettito IVA risulta inferiore ai livelli della spesa storica); la seconda quota corrisponde, invece, all'applicazione di determinati parametri "obiettivi" riferiti alla popolazione residente, alla capacità fiscale, ai fabbisogni sanitari e alla dimensione geografica di ciascuna Regione. Tale ultima quota cresce di anno in anno secondo percentuali fisse individuate dal d.lgs. n. 56/2000 nella misura del 9% e successivamente ridotte all'1,5% in conformità all'intesa raggiunta nel 2005 in sede di Conferenza dei Presidenti delle Regioni e recepita, nei suoi punti principali, dalla legge finanziaria per il 2006 (art. 1, commi 319 e 320, della legge 23 dicembre 2005, n. 266).

¹⁶⁹ Per queste Regioni, la misura dello spostamento del fondo perequativo dal Titolo II al Titolo I viene ridotta in base all'effettivo importo allocato in bilancio, onde evitare che possano determinarsi importi negativi al Titolo II.

trasferimenti).¹⁷⁰ Fa eccezione la Regione Lombardia (il maggior contribuente netto al fondo di solidarietà interregionale), l'unica ad aver previsto nel proprio bilancio l'iscrizione nel Titolo I dell'intero ammontare dell'IVA ad essa spettante in base ai criteri di riparto del d.lgs. n. 56/2000 (al lordo, cioè, dei trasferimenti) e ad attribuire ad un apposito capitolo di spesa (cap. 5592 - "concorso al fondo di solidarietà nazionale") la somma da essa dovuta per la perequazione. In questo caso, tale somma (corrispondente a 3.500 milioni annui) è stata egualmente scorporata dalle entrate degli esercizi 2009, 2010 e 2011 (analogamente a quanto avvenuto dal lato della spesa) per ragioni di uniformità di trattamento con le altre Regioni che contribuiscono al fondo di solidarietà regionale. Dall'esercizio 2012, invece, la predetta contabilizzazione della compartecipazione all'IVA avviene anche per la Regione lombarda al netto di siffatta quota, per effetto dell'avvio della fase di sperimentazione dell'armonizzazione dei principi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011. Viene meno, quindi, la necessità dello scorporo della predetta somma, nulla cambiando in sede di valutazione del *trend* delle corrispondenti entrate nonché dei residui attivi e passivi.

Tale metodo riclassificatorio consente di salvaguardare la significatività degli indici di autonomia finanziaria delle Regioni a Statuto ordinario e di evitare le distorsioni conseguenti alla diversa allocazione del gettito IVA attribuito alle Regioni. Gli importi relativi al complesso delle entrate di competenza dei primi due Titoli, riprodotte nel presente capitolo, presentano, pertanto, inevitabili disallineamenti sia con i relativi dati di rendiconto sia con i dati riportati nel capitolo illustrativo degli equilibri di bilancio, poiché gli stessi si ispirano a criteri di conciliazione parzialmente diversi.

3.2 I riflessi dell'armonizzazione contabile sulla consistenza dei residui attivi

La prossima entrata in vigore dell'armonizzazione delle regole contabili e degli schemi di bilancio di cui al novellato d.lgs. n. 118/2011 costituisce una irripetibile occasione per

¹⁷⁰ L'illustrato modello di computo dei correttivi da apportare ai risultati di bilancio dei singoli enti regionali a Statuto ordinario, trova fondamento nei DPCM che annualmente il Governo adotta per determinare le quote previste dall'articolo 2, comma 4, del d.lgs. n. 56/2000, da assegnare alle Regioni a titolo di compartecipazione regionale all'IVA. Gli ultimi cinque decreti emanati in ordine di tempo sono: per il 2008, il DPCM 11 giugno 2010 (G.U. n. 210 del 8 settembre 2010); per il 2009, il DPCM 14 novembre 2011 (G.U. n. 16 del 20 gennaio 2012); per il 2010, il DPCM 21 dicembre 2012 (G.U. n. 86 del 12 aprile 2013); per il 2011, il DPCM 30 settembre 2013 (G.U. n. 288 del 9 dicembre 2013); e per il 2012, il DPCM 10 febbraio 2014 (G.U. n. 95 del 24 aprile 2014). Con tali provvedimenti sono state determinate le quote di compartecipazione regionale all'IVA in base ai consumi per le famiglie (Tabella A), le quote di concorso alla solidarietà interregionale (Tabella B), le quote da assegnare a titolo di fondo perequativo nazionale (Tabella C), le somme da ripartire a ciascuna Regione (Tabella D) e le somme da erogare a seguito dell'applicazione dei correttivi decisi dalla Conferenza dei Presidenti in data, rispettivamente, 12 novembre 2009, 21 luglio 2011, 25 ottobre 2012, 9 maggio 2013 e 7 novembre 2013 (Tabella E). Sulla base dei dati così individuati, validi per il triennio successivo, è possibile determinare gli importi corrispondenti alle quote del gettito IVA aventi natura di trasferimento erariale, ottenuti quale differenza tra i valori della Tabella A e quelli della Tabella E, fatta salva l'eventuale ulteriore detrazione dell'importo del fondo perequativo di cui alla Tabella C. Tale metodo applicativo verrà adeguato con l'adozione del decreto introduttivo del nuovo metodo di calcolo previsto per il 2013 dall'art. 4, del d.lgs. 68/2011, fondato sui costi standard di tre Regioni virtuose (Umbria, Emilia e Veneto) che vanno a sostituire il criterio di riparto fondato sulle rilevazioni ISTAT dei consumi delle famiglie.

restituire alla contabilità degli enti regionali la necessaria omogeneità, trasparenza e qualità dei relativi dati.

L'occasione si presta, inoltre, ad una compiuta analisi dei rapporti finanziari tra i diversi livelli di governo e con i relativi organismi partecipati/controllati, che spesso registrano, nei loro documenti contabili, importi di residui attivi/passivi (crediti/debiti) tra loro non sempre conciliabili.

L'impatto dell'armonizzazione contabile sulle entrate del comparto regionale non potrà, quindi, non riguardare, principalmente, l'entità dei residui attivi, giacché le nuove disposizioni del titolo III (artt. 36-74) incentrano l'avvio della riforma proprio su una revisione straordinaria di tali poste, cancellando quelle non più giustificate da un valido titolo giuridico e reimputando le altre agli esercizi di competenza secondo il criterio della esigibilità.

Un corretto riaccertamento straordinario dei residui – dal lato sia delle entrate che delle spese – e l'istituzione di un congruo fondo crediti di dubbia esigibilità, costituiscono strumenti basilari per la partenza della nuova contabilità regionale, imperniata sulla competenza finanziaria potenziata e sulla correlata introduzione del fondo pluriennale vincolato.

L'effetto di un tendenziale ridimensionamento delle poste in conto residui, che in prospettiva dovranno corrispondere a veri crediti e veri debiti, potrebbe essere vanificato dalle preoccupazioni legate ai problemi di copertura delle spese corrispondenti ai residui attivi cancellati ed alle possibili conseguenze associate all'affiorare di pregressi esiti gestionali.

Né possono essere sottovalutate, dopo il terzo anno di sperimentazione delle nuove norme di contabilità, le difficoltà e le resistenze incontrate dalle Amministrazioni nel realizzare una così profonda opera di revisione del sistema informativo contabile e degli schemi operativi, non disgiunta da una radicale riorganizzazione degli uffici e dei relativi apparati di supporto.

Nell'ambito di questa generale esigenza di trasparenza della gestione residui, particolare rilievo deve essere attribuito al corretto approccio metodologico da seguire nelle specifiche operazioni di ricognizione dei residui attivi e di conservazione in bilancio di quelli di dubbia esigibilità.

3.2.1 Il riaccertamento straordinario dei residui

L'applicazione del principio contabile della competenza finanziaria potenziata ha fortemente inciso sulla gestione dei residui delle Regioni in sperimentazione (Basilicata, Lazio e Lombardia), astrette da precisi adempimenti che il DPCM 28 dicembre 2011 ha dettato con particolare riferimento alla procedura di riaccertamento.

Al riguardo, l'art. 7 stabiliva che le Amministrazioni ammesse alla sperimentazione, prima di inserire i residui attivi nel rendiconto concernente gli esercizi 2012 e 2013,

provvedessero al riaccertamento degli stessi valutando le ragioni del loro mantenimento in bilancio. Al fine di consentire la eliminazione dei residui non esigibili nell'esercizio considerato e la loro reimputazione nell'esercizio in cui veniva a scadenza la sottostante obbligazione, l'art. 14 dello stesso DPCM prevedeva, altresì, un procedimento straordinario di riaccertamento dei residui (esclusi quelli derivanti dall'ambito sanitario) da completare nel primo anno di sperimentazione (esercizio 2012).

Analoga operazione dovrà essere effettuata, nel corso dell'esercizio 2015, anche dagli enti che non hanno partecipato alla sperimentazione, i quali dovranno affiancare i nuovi schemi di bilancio e di consuntivo, articolati per missioni e programmi, ai tradizionali documenti contabili di sintesi.

Per detti enti, i dati contabili dell'esercizio 2014 e 2015 saranno espressi, quindi, secondo due distinti criteri di rappresentazione:

- da un lato, i rendiconti 2014-2015 ed il bilancio annuale 2015 e pluriennale 2015-2017 redatti secondo il previgente ordinamento, i quali avranno, agli effetti contabili, rilevanza giuridica e natura autorizzatoria;
- dall'altro, il bilancio di previsione pluriennale 2015-2017 ed il rendiconto 2015 redatti secondo la nuova disciplina, i quali assolveranno una funzione meramente conoscitiva.

In sostanza, il d.lgs. n. 118/2011 concede agli enti non sperimentatori la facoltà di rinviare all'anno 2016 l'adozione dei nuovi schemi di bilancio finanziario a fini autorizzatori, di bilancio consolidato, di conto economico e stato patrimoniale a fini conoscitivi ed autorizzatori, nonché del piano dei conti integrato. Diversamente, gli enti sperimentatori adottano:

- dal 2013 i nuovi schemi di bilancio di previsione e di rendiconto, che assumono valore a tutti gli effetti giuridici;
- dal 2014 la contabilità economico-patrimoniale a fini conoscitivi;
- dal 2015 la contabilità economico-patrimoniale e il bilancio consolidato a fini autorizzatori.

La separazione tra i due regimi contabili non è tuttavia assoluta, poiché al fine di consentire la elaborazione del bilancio di previsione pluriennale secondo le nuove regole è necessario conoscere:

- sia l'importo del fondo pluriennale vincolato, da iscrivere in entrata a copertura delle spese reimputate agli esercizi successivi in corrispondenza della eliminazione dei residui non ancora scaduti nell'esercizio precedente;
- sia l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità, corrispondente all'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, da ritenere vincolata in

considerazione dell'ammontare dei residui attivi, degli esercizi precedenti e di quello in corso, che risultano di difficile riscossione.

A tale scopo, occorre procedere, preliminarmente, alla operazione di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi prevista dall'articolo 3, comma 7, del riformato d.lgs. n.118/2011. Attraverso la deliberazione di riaccertamento dei residui, da adottare contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014 (*rectius*: immediatamente dopo la delibera del Consiglio), sarà possibile individuare, infatti, non solo le poste di bilancio non più esigibili (da eliminare definitivamente dal conto in quanto insussistenti) ovvero di dubbia esigibilità (da coprire con l'omonimo fondo), ma anche i residui sorretti da obbligazioni giuridiche perfezionate la cui scadenza interverrà in un esercizio successivo (da reimputare con relativa iscrizione al fondo pluriennale vincolato).

Detta operazione di ricognizione "straordinaria" di tutti i residui, attivi e passivi, risultanti alla data del 31 dicembre 2014, presuppone, a sua volta, la determinazione in via definitiva dell'importo dei residui esistenti (a quella data) nel rispetto del previgente ordinamento contabile. Tale distinta operazione ricognitiva (cd. "ordinaria") consiste nel verificare se permangono le ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui e corrisponde a ciò che, annualmente, gli enti eseguono in sede di rendiconto per accertare il risultato di amministrazione dell'esercizio.

La peculiarità della fase di avvio della riforma consiste, pertanto, nel fatto che, mentre si procede al tradizionale riaccertamento dei residui necessario alla predisposizione del rendiconto 2014 (ricognizione da effettuare, come detto, sulla base dell'ordinamento contabile vigente nel 2014), occorre parallelamente individuare, per ciascun residuo così determinato, quale di essi non sia sorretto da una obbligazione giuridica perfezionata e, per i rimanenti (residui attivi e passivi), quale sia l'esercizio di scadenza della relativa obbligazione e il grado di esigibilità (ricognizione da effettuare, evidentemente, sulla base dei principi introdotti dalla riforma).

All'esito di tale procedura congiunta, l'ammontare dei residui finali al 31 dicembre 2014 risultante dal riaccertamento ordinario dei residui dovrà corrispondere, necessariamente, all'importo dei residui iniziali dell'esercizio 2015, salva la necessità di procedere, con effetto alla data del 1° gennaio 2015, alle variazioni di bilancio conseguenti alla cancellazione dei residui individuati a seguito del riaccertamento straordinario condotto secondo i principi della competenza finanziaria potenziata.

La sequenza procedimentale sopraccennata collega in modo indissolubile il riaccertamento ordinario dei residui (vecchio ordinamento) alla corretta impostazione del bilancio di previsione pluriennale 2015-2017 (nuovo ordinamento) ed esclude che le due operazioni possano essere condotte in tempi diversi.

Un eventuale ritardo nel riaccertamento dei residui comprometterebbe sia l'approvazione tempestiva del rendiconto 2014, con conseguente impossibilità di applicare al bilancio di previsione 2015 l'eventuale avanzo di amministrazione, sia il regolare avvio della riforma, giacché minerebbe in radice la veridicità e la coerenza delle previsioni di bilancio, precludendo, altresì, il corretto monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici da parte delle istituzioni preposte al coordinamento e controllo della finanza pubblica.

Ove poi le Regioni, intendendo approvare il solo rendiconto 2014, dovessero concludere l'operazione di riaccertamento (ordinario) dei residui al 31 dicembre 2014 disgiuntamente dalla revisione straordinaria secondo le regole del nuovo ordinamento contabile, non incorrerebbero nella medesima sanzione prevista per gli enti locali dall'art. 3, comma 8, del d.lgs. n. 118/2011, il quale, rinviando al comma 2, primo periodo, dell'articolo 141 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL), estende alla ipotesi della mancata deliberazione di riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2015 contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, la procedura di commissariamento dell'ente.

Sebbene la norma non preveda analoga procedura sostitutiva *ex lege* anche per le Regioni inadempienti né contempra l'ipotesi che il Consiglio dell'ente non approvi nei termini di legge lo schema di deliberazione predisposto dal commissario *ad acta*, deve ritenersi che la mancata rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 (rispetto al risultato di amministrazione accertato al 31 dicembre 2014) pregiudichi sia il riconoscimento degli speciali incentivi in materia di patto di stabilità interno e di limiti di spesa del personale, che con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri saranno concessi agli enti che alla data del 31 dicembre 2017 non presenteranno quote di disavanzo derivanti dal riaccertamento straordinario dei residui, sia la possibilità di accedere alle eccezionali modalità di ripiano individuate dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze ai sensi dell'art. 3, co. 16, del d.lgs. n. 118/2011.

Del pari preclusa potrebbe ritenersi, altresì, l'applicazione del principio contabile concernente lo stanziamento in bilancio di una quota dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità da quantificare in sede di riaccertamento dei residui. Invero, gli enti che non dovessero rispettare i tempi dell'approvazione della deliberazione di riaccertamento straordinario dei residui potrebbero veder compromessa la stessa facoltà di stanziare in bilancio, per il primo esercizio di applicazione del principio della contabilità finanziaria, soltanto la metà dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, facoltà concessa per evitare di accantonare nell'avanzo di amministrazione risorse che ordinariamente dovrebbero essere finalizzate ad impedire assunzioni di spese non coperte finanziariamente.

3.2.2 Il fondo crediti di dubbia e difficile esigibilità

Si è detto che lo scopo della ricognizione dei residui non si esaurisce nell'accertamento dei crediti assolutamente inesigibili (per insolvibilità, irreperibilità, decesso *ab intestato*, etc.) oppure dei crediti (o debiti) prescritti o insussistenti per intervenuta estinzione (rinunzia, decadenza etc.) o per indebito, cessione o erroneo accertamento, ma si estende anche ad accertare, da un lato, che il credito (o debito) sia correttamente imputato all'esercizio di riferimento in base alla sua effettiva esigibilità, dall'altro, che il credito non sia connotato da una particolare difficoltà di realizzo, il che implicherebbe la necessità di stimare (in modo congruo, neutro ed attendibile) la parte del credito su cui poter fondare un ragionevole affidamento secondo un significativo grado di probabilità di riscossione.

A differenza dei crediti assolutamente inesigibili (che vanno stralciati dal conto del bilancio con relativo "immobilizzo" all'interno dell'attivo patrimoniale sino al compimento dei termini di prescrizione), i crediti di dubbia esigibilità sono caratterizzati da un anomalo ritardo nei tempi di incasso del credito, vuoi per cause interne (disfunzioni organizzative) o esterne (morosità del debitore, contenzioso, etc.), ma che pur sempre consentono una, sia pur parziale, riscossione in tempi relativamente lunghi.

Poiché la conservazione in bilancio di residui attivi di dubbia esigibilità sarebbe da ritenere in sostanziale contrasto con il principio di prudenza e di effettività dell'equilibrio finanziario, il mancato stralcio dal conto del bilancio non può che essere subordinato alla costituzione, dal lato della spesa, di un adeguato "fondo crediti di dubbia esigibilità" (da tener distinto dal "fondo svalutazione crediti" accantonato in contabilità economico-patrimoniale) nonché al vincolo di una corrispondente quota dell'avanzo di amministrazione, idonea ad offrire copertura alle possibili perdite da mancato incasso.

I timori che una rigorosa analisi dei singoli residui attivi possa far emergere una cospicua quantità di crediti inesigibili o di dubbia e difficile esigibilità, non potrebbero giustificare l'applicazione di criteri di analisi e di stima che, prescindendo totalmente da un'indagine sull'esigibilità dei singoli crediti e sui relativi rischi di insolvenza, adeguassero discrezionalmente l'entità del fondo crediti di dubbia esigibilità, riducendo la corrispondente quota di accantonamento del risultato di amministrazione.

Tale impropria prassi operativa, volta opportunisticamente a limitare l'ambito delle entrate suscettibili di dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione, non potrebbe consolidare gli effetti sperati in quanto nelle diverse sedi di verifica della congruità del fondo complessivamente accantonato l'importo delle categorie di residui attivi di dubbia esigibilità individuati dall'ente dovrà comunque adeguarsi ai valori specificamente indicati dal legislatore.

Con riferimento ai residui che l'ente abbia ritenuto di non dover far rientrare nei crediti di dubbia e difficile esazione in quanto considerati residui di sicura esigibilità, la nuova disciplina obbliga l'ente a:

- 1) produrre le motivazioni in una "adeguata illustrazione nella Nota integrativa al bilancio";
- 2) porre a raffronto, in uno specifico allegato al bilancio di previsione, i valori del rapporto di incidenza tra l'accantonamento effettuato e l'importo dello stanziamento complessivo di ciascuna tipologia di entrata;
- 3) verificare la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nell'avanzo di amministrazione applicando all'ammontare dei residui attivi di fine esercizio la media dell'incidenza degli accertamenti non riscossi sui ruoli o sugli altri strumenti coattivi negli ultimi cinque esercizi;
- 4) non utilizzare l'avanzo di amministrazione fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulti adeguato.

Dalle misure previste sembra emergere, quindi, un'efficace risposta in grado di contrastare gli effetti derivanti da una anomala gestione dei residui attivi, con ciò impedendo di vanificare l'osservanza dei principi di prudenza e di effettività dell'equilibrio finanziario corrente che la costituzione del fondo dovrebbe garantire.

In particolare, ai sensi dell'art. 3, comma 7, del d.lgs. n. 118/2011, il riaccertamento straordinario dei residui si conclude con l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, il cui ammontare è determinato secondo i criteri indicati nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2.

A tal fine, le modalità indicate per valutare la congruità del fondo in sede di rendiconto prevedono di determinare l'ammontare del fondo in base al tasso medio di smaltimento dei residui attivi degli ultimi cinque anni, calcolato applicando la percentuale così ottenuta (pari al complemento a 100 della media del rapporto tra gli incassi in conto residui e i residui attivi iniziali degli ultimi 5 esercizi) alle categorie di entrate individuate dall'ente tra quelle considerate di dubbia e difficile esazione.

Al riguardo, il principio applicato 9.1, stabilendo che trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata valuta l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, prevede l'adozione di un criterio fondato sull'anzianità dei residui, così come l'espressione contenuta nella declinazione del principio applicato 3.3, secondo la quale i crediti di dubbia e difficile esazione sono entrate "per le quali non è certa la riscossione integrale", fonda il parametro di delimitazione dell'ambito delle categorie di entrate da