CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO
PER LA TOSCANA

DECISIONE E RELAZIONE AL CONSIGLIO REGIONALE SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE TOSCANA PER L'ESERCIZIO FINANZIARIO 2017

VOLUME I

LUGLIO 2018

CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO
PER LA TOSCANA

DECISIONE E RELAZIONE AL CONSIGLIO REGIONALE SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE TOSCANA PER L'ESERCIZIO FINANZIARIO 2017

VOLUME I

LUGLIO 2018

CORTE DEI CONTI

Hanno collaborato:

Valeria Caroli, Simona Croppi, Claudio Felli, Susanna Fornaciari, Angela Rossella Foti, Mariapaola Galasso, Vincenzo Ignesti, Barbara Innocenti, Mariano Palumbo, Anna Maria Pulcini;

per le attività di supporto e di segreteria: Michela Battistini.

***

INDICE GENERALE

***

Pag

VOLUME I

.

DELIBERAZIONE I

Allegato 1: Relazione sulla rappresentatività e regolarità dei dati e dei documenti contabili, ai fini della parifica del rendiconto 2017 della regione toscana XV

Allegato 2: Metodologia per il campionamento delle operazioni a fini di parifica del rendiconto della regione toscana per l'e.f. 2017 XXI

Allegato 3: Elenchi delle operazioni relative al riaccertamento ordinario dei residui 2017 selezionate e controllate XXIX

***

RELAZIONE

CAPITOLO I - IL CONTROLLO DELLA CORTE DEI CONTI NEI GIUDIZI DI PARIFICAZIONE DEI RENDICONTI REGIONALI: PRINCIPALI PROFILI DI INTERESSE 5

1. Premessa 5
2. Gli effetti del controllo della Corte dei conti sui rendiconti delle Regioni italiane: l'attività svolta nell'anno 2016 8

2.1 I risultati di amministrazione delle Regioni a seguito dei giudizi di parificazione effettuati nell'anno 2016 8

2.2 Gli esiti dei giudizi di parificazione effettuati nell'anno 2016 17

3. Gli effetti del controllo della Corte dei conti sui rendiconti delle Regioni italiane: l'attività svolta nell'anno 2017 23

3.1 I risultati di amministrazione delle Regioni a seguito dei giudizi di parificazione effettuati nell'anno 2017 23

3.2 Gli esiti dei giudizi di parificazione effettuati nell'anno 2017 31

4. Considerazioni conclusive 37

Appendice: rassegna delle parifiche regionali effettuate dalla Corte dei conti dall'introduzione del d.l. n. 174/2012 (rendiconti 2012-2016) 42

CAPITOLO II - LA PROGRAMMAZIONE REGIONALE 59

1. Il ciclo di programmazione regionale 59
2. Il Piano regionale di sviluppo (Prs) 60
3. Il documento di programmazione economica finanziaria e la nota di aggiornamento (Defr) 65
4. La legge di stabilità e la legge collegata 70
5. Il bilancio di previsione 73
6. La legge di assestamento 76
7. L'applicazione dell'avanzo al bilancio preventivo 79
8. Le variazioni di bilancio 88

8.1 Le variazioni di Giunta 93

9. Considerazioni conclusive 96

CAPITOLO III - I SALDI DELLA FINANZA REGIONALE E GLI EQUILIBRI DI BILANCIO 101

1. Il quadro d'insieme - i risultati finali 101

1.1 I risultati della gestione di competenza 101

1.2 Gli equilibri della gestione di cassa 103

1.3 Il risultato di amministrazione, i fondi vincolati e il disavanzo sostanziale 104

2. I risultati della gestione in confronto con il bilancio preventivo 111

2.1 Principali elementi del bilancio di previsione 111
2.2 Le variazioni e le previsioni di bilancio definitive 115
2.3 Gli equilibri di bilancio e i risultati della gestione 123
3. Le entrate 127
3.1 Introduzione 127
3.2 I dati complessivi del 2017 130
3.3 Le entrate tributarie 135
3.4 Gli andamenti generali nel quinquennio 2013-2017 140
3.5 L'indebitamento regionale negli equilibri finanziari 143
3.5.1 Le anticipazioni di cassa 147
4. Gli andamenti generali della spesa 148
4.1 La spesa corrente 155
4.2 La spesa in conto capitale 158
4.3 La spesa per macroaggregati 163
4.4 Le spese per servizi in conto terzi e partite di giro 168
5. La gestione di cassa 182
5.1 L'equilibrio di cassa 182
5.2 Le risultanze della gestione di cassa al 31/12/2017 186
5.3 La conciliazione con le risultanze del Tesoriere e con le rilevazioni Siope 195
6. La gestione dei residui 197
6.1 Il riaccertamento ordinario dei residui 197
6.2 Le risultanze del riaccertamento ordinario 198
6.2.1. Il riaccertamento ordinario dei residui attivi 200
6.2.2. Il riaccertamento ordinario dei residui passivi 205
6.3 Il fondo pluriennale vincolato rideterminato al 31/12/2017 210
6.4 La gestione complessiva dei residui 229
6.4.1. I residui attivi 229
6.4.2. I residui passivi 235
6.5 I residui perenti 240
6.6 Le cancellazioni complessive dei residui 242
6.7 La vetustà dei residui 243
7. La composizione del risultato di amministrazione 2017 248
7.1 I fondi accantonati nel risultato di amministrazione 256
7.1.1. Il fondo crediti di dubbia esigibilità 256
7.1.2. Gli altri fondi accantonati nel risultato di amministrazione 264
7.2 I fondi vincolati nel risultato di amministrazione 266
8. Il pareggio di bilancio 268
8.1 Il quadro normativo, gli schemi e le sanzioni. I controlli e le regole antielusive 268
8.2 La determinazione del saldo rilevante per il pareggio di bilancio in Toscana 273
8.3 La gestione del pareggio e il monitoraggio dei risultati 275
9. Considerazioni conclusive 292

CAPITOLO IV – L'INDEBITAMENTO DELLA REGIONE TOSCANA 307
1. Il contesto normativo di riferimento 307
2. Il debito autorizzato e non contratto ("mutui a pareggio") 313
3. Il debito complessivo della Regione Toscana nel 2017 319
4. Il ricorso a nuovo indebitamento nell'esercizio 2017 329
5. Il rispetto dei vincoli di indebitamento di cui all'art. 62 del d.lgs. n. 118/2011 339
6. Gli ulteriori investimenti finanziati con contributi regionali 351
7. L'indebitamento in derivati finanziari. 357
7.1 I derivati finanziari in Regione Toscana. 360
7.2 Il fair value (mark to market) dei derivati 365
8. I debiti fuori bilancio e le passività potenziali 367
9. Le anticipazioni di liquidità erogate ai sensi del d.l. n. 35/2013: la gestione 2017 369
10. Considerazioni conclusive e criticità riscontrate 377

***

VOLUME II

CAPITOLO V - LO STATO PATRIMONIALE 5
1. Premessa. 5
2. I contenuti dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico. 7
2.1 Beni immobili indisponibili, disponibili, demaniali e diritti reali su beni appartenenti ad altri soggetti 22
2.2 La gestione dei beni mobili e immobili 25
2.3 Le alienazioni dei beni immobili 31
2.4 Interventi programmati di riqualificazione del patrimonio immobiliare 39
3. Considerazioni conclusive 40

CAPITOLO VI - LE POLITICHE REGIONALI 43
1. Le politiche sanitarie 43
1.1 Premessa 43
1.2 La spesa sanitaria 2017: dati previsionali e consuntivo 44
1.3 L'andamento delle entrate nel triennio 2015-2017 46
1.4 L'andamento delle uscite nel triennio 2015-2017 49
1.5 Gli investimenti diretti 57
1.6 Le opere in *Project financing* nella sanità toscana 60
1.6.1. Il *Project financing* di Empoli 61
1.6.2. Il *Project financing* di Careggi 64
1.7 I risultati economici del Ssr toscano nel periodo 2012/2015 65
1.7.1. L'esercizio 2012 68
1.7.2. L'esercizio 2013 70
1.7.3. L'esercizio 2014 72
1.7.4. L'esercizio 2015 73
1.8 La perimetrazione della spesa sanitaria e la sua evoluzione 80
1.8.1. La contabilizzazione della spesa sanitaria del 2017 e le sue criticità 82
1.8.2. L'evoluzione della perimetrazione della spesa relativa al debito nel rendiconto regionale a partire dal 2011 90
1.8.3. La mobilità della perimetrazione del rendiconto regionale 94
1.8.4. Discontinuità nella movimentazione dei conti 94
1.9 Osservazioni conclusive 97
2. La gestione delle politiche di coesione in cofinanziamento europeo 99
2.1 Premessa 99
2.2 La programmazione 2007-2013 100
2.3 La programmazione 2014-2020 104
2.3.1. Fondo europeo di sviluppo regionale (Fesr) 108
2.3.2. Il Fondo sociale europeo (Fse) 117
2.3.2.1. Il programma Garanzia Giovani 124
2.3.4. Il Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (Feasr) 129
2.3.5. Il Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca (Feamp) 134
2.3.6. Il programma interregionale Italia-Francia marittimo 138
2.4 Sistema di gestione e controllo nella programmazione 2014-2020 142
2.5 Considerazioni conclusive 147

CAPITOLO VII – I PROFILI ORGANIZZATIVI E LE PARTECIPAZIONI DELLA REGIONE 151
1. L'organizzazione amministrativa e i controlli interni 151
1.1 Introduzione 151
1.2 La dotazione organica al 31 dicembre 2017 152
1.2.1. Il processo di riordino ex legge n. 56/2014 (legge Delrio) 155
1.2.2. Il processo di riordino in materia di servizi per il lavoro e politiche attive 158
1.3 Il sistema di nomine della dirigenza e sue criticità 160
1.4 Conclusioni 164
1.5 I controlli interni della Regione Toscana 165
1.6 Considerazioni conclusive 171
2. Il personale regionale 172
2.1 Introduzione 172

2.2 L'evoluzione normativa dei limiti e dei vincoli alla spesa di personale 173
2.2.1. Il rispetto dei limiti alla spesa di personale 182
2.2.2. Il rispetto dei limiti di crescita del fondo delle risorse decentrate per il personale dirigente e non dirigente 185
2.2.3.Il rispetto dei vincoli assunzionali 189
2.3 La spesa di personale assunto a tempo determinato o con altre forme di lavoro flessibile 197
2.4 La composizione del personale regionale 201
2.5 La spesa per incarichi di collaborazione, di studio e di consulenza 202
2.6 La spesa per gli organi istituzionali 207
2.7 Considerazioni conclusive 210
3. Gli enti e le agenzie regionali 212
3.1 Introduzione 212
3.2 Il quadro sistematico di indirizzi e gli enti oggetto di esame 213
3.3 La *governance* degli enti regionali 216
3.3.1. Le direttive in materia di bilanci 217
3.3.2. Le direttive in materia di qualità della prestazione organizzativa 219
3.4 Il controllo interno sugli enti dipendenti 220
3.5 Il "gruppo amministrazione pubblica" e l'adozione del bilancio consolidato 222
3.6 I contributi finanziari erogati dalla Regione e i risultati di esercizio nel triennio 2015-2017 226
3.7 Le dotazioni organiche 231
3.8 Il contenimento della spesa di personale 236
3.9 Considerazioni conclusive 238
4. Le società partecipate 240
4.1 Le società partecipate: il contesto normativo 240
4.1.1. Il d.lgs. 19 agosto 2016 n. 175 ed il d.lgs. 16 giugno 2017 n. 100 240
4.1.2. Le novità introdotte dal d.lgs. n. 100/2017 240
4.1.3. La legislazione regionale 242
4.2 Le partecipazioni nel rendiconto della Regione 244
4.2.1. Il valore delle partecipazioni nel Conto del patrimonio 244
4.2.2. Gli esiti della verifica dei crediti e dei debiti reciproci con le società partecipate e controllate 248
4.2.3. Il fondo per la copertura perdite di società partecipate 251
4.2.4. I trasferimenti alle società partecipate 252
4.2.5. Elenco garanzie principali e sussidiarie prestate dalla Regione Toscana 257
4.3 Reclutamento e gestione del personale nelle società partecipate direttamente dalla Regione 258
4.3.1. Eccedenze di personale nelle società a controllo pubblico 267
4.3.2. Il personale nelle società partecipate e controllate direttamente dalla Regione Toscana 270
4.3.2.1. Distribuzione delle società per classe di personale 272
4.3.2.2. Adempimento degli obblighi ex art. 19 del d.lgs. n. 175/2016 274
4.3.2.3. Applicazione ed esiti del regime transitorio in materia di personale 278
4.4 La relazione annuale del Presidente della Regione 280
4.5 Obblighi di pubblicità e trasparenza 282
4.5.1. Quadro normativo 282
4.5.2. Linee guida Anac 288
4.5.3. L'applicazione della disciplina sulla trasparenza da parte della Regione in tema di società partecipate 293
4.5.4. L'applicazione della disciplina sulla trasparenza da parte delle società partecipate 296
4.6 La revisione straordinaria delle partecipazioni della Regione Toscana 299
4.6.1. Piano di razionalizzazione delle società partecipate approvato con deliberazione del Consiglio regionale n. 102 del 21 dicembre 2016 300
4.6.2. "Piano straordinario di razionalizzazione delle società partecipate dalla Regione Toscana. Revisione/adozione ai sensi del d.lgs. 16 giugno 2017, n. 100", approvato con deliberazione del Consiglio regionale 25 ottobre 2017, n. 84 305
4.7 Il monitoraggio dei piani industriali delle società partecipate in crisi 327
4.8 Conclusioni 337

INDICE DELLE TABELLE E DEI GRAFICI

VOLUME I

CAP. I - IL CONTROLLO DELLA CORTE DEI CONTI NEI GIUDIZI DI PARIFICAZIONE DEI RENDICONTI REGIONALI: PRINCIPALI PROFILI DI INTERESSE

Tab. 1 Il risultato di amministrazione nelle delibere di parifica al rendiconto adottate dalle Sezioni regionali nel corso dell'anno 2016.
Tab. 2 Esito dei giudizi di parifica al rendiconto adottati dalle Sezioni regionali di controllo nel corso dell'anno 2016.
Tab. 3 Il risultato di amministrazione nelle delibere di parifica al rendiconto adottate dalle Sezioni regionali nel corso dell'anno 2017.
Tab. 4 Esito dei giudizi di parifica al rendiconto adottati dalle Sezioni regionali di controllo nel corso dell'anno 2017.
Tab. 5 Esito dei giudizi di parifica al rendiconto adottati dalle Sezioni regionali dall'introduzione del d.l. n. 174/2012. Esercizi finanziari 2012-2016.

CAP. II - LA PROGRAMMAZIONE REGIONALE

Tab. 6 Quadro delle risorse dei progetti regionale per il triennio 2016-2018.
Tab. 7 I piani regionali.
Tab. 8 I progetti regionali.
Tab. 9 Quadro generale riassuntivo. Bilancio di previsione 2016-2019.
Tab. 10 Risultato di amministrazione al 31.12.2016.
Tab. 11 Variazione compensativa relativa alla spesa sanitaria.
Tab. 12 Ripiano disavanzi sanitari.

CAP. III - I SALDI DELLA FINANZA REGIONALE E GLI EQUILIBRI DI BILANCIO

Il quadro d'insieme. I risultati finali

Tab. 13 Equilibri della competenza.
Tab. 14 Gestione di cassa. Periodo 2015-2017.
Tab. 15 Saldi finanziari - anni 2015-2017.
Tab. 16 Il saldo finanziario 2017.
Tab. 17 Disavanzo sostanziale di amministrazione nel triennio 2015-2017.
Tab. 18 Composizione del disavanzo sostanziale di amministrazione nel 2017.
Tab. 19 Disavanzo sostanziale di amministrazione nel periodo 2007-2017.
Fig. 1 Disavanzo sostanziale di amministrazione nel periodo 2007-2017.

I risultati della gestione in confronto con il bilancio preventivo

Tab. 20 Quadro di raffronto delle risorse libere previste nei bilanci 2015, 2016 e 2017.
Tab. 21 Quadro di raffronto degli impieghi delle risorse libere previste nei bilanci 2016 e 2017.
Tab. 22 Quadro riepilogativo delle previsioni iniziali di competenza dei bilanci 2016 e 2017.
Fig. 2 Previsioni iniziali di entrata di competenza 2017.
Fig. 3 Previsioni iniziali di spesa di competenza 2017.
Tab. 23 Quadro di raffronto degli impieghi previsti nei bilanci 2015, 2016 e 2017: classificazione economica di 1° livello.
Tab. 24 Entrate proprie e derivate.
Tab. 25 Bilancio di previsione di competenza 2017 - Previsioni iniziali e definitive.
Fig. 4 Previsioni iniziali e finali di entrata del bilancio 2017.
Fig. 5 Previsioni iniziali e finali di spesa del bilancio 2017.
Tab. 26 Bilancio di previsione 2017 - Previsioni iniziali, variazioni e previsioni definitive della competenza.
Tab. 27 Bilancio di previsione 2017 – Previsioni iniziali, variazioni e previsioni definitive della cassa.
Tab. 28 Equilibri di bilancio. Quadro generale anno 2017.
Tab. 29 Limiti quantitativi all'indebitamento (previsioni definitive 2017).

Le entrate

Tab. 30 Totale delle entrate al netto delle contabilità speciali. Anni 2013-2017.
Fig. 6 Titolo I - andamento delle entrate - periodo 2013-2017.
Fig. 7 Titolo II - andamento delle entrate - periodo 2013-2017.
Fig. 8 Titolo III - andamento delle entrate - periodo 2013-2017.
Fig. 9 Titolo IV - andamento delle entrate - periodo 2013-2017.
Fig. 10 Titolo VI - andamento delle entrate - periodo 2013-2017.
Fig. 11 Velocità di riscossione delle entrate nel periodo 2013-2017.
Tab. 31 Entrate tributarie in valore assoluto e indicatori.
Fig. 12 Andamento delle previsioni definitive dei titoli di entrata.
Fig. 13 Andamento delle riscossioni dei titoli di entrata.
Fig. 14 Le entrate totali al netto delle contabilità speciali - Periodo 2013-2017.
Tab. 32 Capacità di accertamento delle entrate nel periodo 2013-2017.
Fig. 15 Capacità di accertamento delle entrate nel periodo 2013-2017.
Tab. 33 Velocità di riscossione delle entrate nel periodo 2013-2017.
Fig. 16 Velocità di riscossione delle entrate nel periodo 2013-2017.
Tab. 34 Indebitamento autorizzato nel bilancio preventivo.
Tab. 35 Andamento debito regionale.
Tab. 36 La struttura del debito regionale.
Tab. 37 Situazione debitoria.
Tab. 38 Analisi della struttura del debito con oneri a carico della Regione in base al tipo di tasso.

Gli andamenti generali della spesa

Tab. 39 Spese per titoli. Anni 2015-2017.
Tab. 40 Le spese per missioni. Anni 2015-2016.
Tab. 41 Le spese per missioni. Variazioni percentuali. Indicatori. Anni 2015-2017.
Tab. 42 Spese per missioni. Percentuali sul totale per anno.
Tab. 43 Spese correnti per missione. Anni 2015-2017.

Tab. 44 Le spese correnti per missioni. Variazioni percentuali. Indicatori.
Tab. 45 Le spese correnti. Composizione percentuale sul totale.
Tab. 46 Le spese per investimenti. Anni 2015-2017.
Tab. 47 Le spese di investimento per missioni. Variazioni percentuali. Indicatori.
Tab. 48 Le spese di investimento per missioni. Percentuale sul totale.
Tab. 49 Le spese correnti per macroaggregati. Anni 2015-2017.
Tab. 50 Le spese in conto capitale per macroaggregati. Anni 2015-2017.
Tab. 51 Residui perenti dei servizi in conto terzi.
La gestione di cassa
Tab. 52 Saldo di cassa presunto – bilancio di previsione 2017.
Tab. 53 Risultanze di cassa al 31/12 - serie storica triennio 2015/2017.
Tab. 54 Gestione di cassa e gestione di competenza- anno 2017.
Tab. 55 Saldo di cassa gestione ordinaria e sanitaria al 31dicembre 2017.
Tab. 56 Residui passivi anticipazione sanitaria cap. di spesa 81013 - serie storica 2015 2017.
Tab. 57 Confronto dati di rendiconto, conto del Tesoriere e rilevazioni Siope. Esercizio 2017.
La gestione dei residui
Tab. 58 Riaccertamento ordinario dei residui attivi al 31/12/2017.
Tab. 59 Riaccertamento residui attivi derivanti dalla competenza. Dettaglio per titolo e per natura libera o vincolata dell'entrata.
Tab. 60 Residui attivi derivanti da esercizi pregressi - Dettaglio per titolo e natura dell'entrata.
Tab. 61 Riaccertamento ordinario dei residui passivi al 31/12/2017.
Tab. 62 Riaccertamento residui passivi derivanti dalla competenza. Dettaglio per titolo e per natura della spesa.
Tab. 63 Residui passivi derivanti da esercizi pregressi - Dettaglio per titolo e natura della spesa.
Tab. 64 Residui passivi perenti – dettaglio per titolo e natura della spesa.
Tab. 65 Riaccertamento ordinario: reimputazioni dei residui attivi e passivi.
Tab. 66 Analisi dei residui soggetti a doppia reimputazione (con riaccertamento ordinario sul rendiconto 2016 e con riaccertamento ordinario sul rendiconto 2017).
Tab. 67 Riaccertamento ordinario: reimputazioni dei residui attivi e passivi, dettaglio per tipologia di entrata/spesa.
Tab. 68 Fondo pluriennale vincolato di spesa derivante dal riaccertamento ordinario.
Tab. 69 Fondo pluriennale vincolato derivante dal riaccertamento ordinario: dettaglio per missioni.
Tab. 70 Fondo pluriennale vincolato complessivo al 31/12/2017.
Tab. 71 Fondo pluriennale vincolato in uscita - Anno 2017.
Tab. 72 Fondo pluriennale vincolato in entrata nel triennio 2018-2020 rideterminato a seguito del riaccertamento ordinario dei residui.
Tab. 73 Fondo pluriennale vincolato complessivo per missioni. Confronto 31/12/2016 - 31/12/2017.
Tab. 74 Fondo pluriennale vincolato complessivo: dettaglio movimentazioni 1/01/2017- 31/12/2017.
Tab. 75 La gestione dei residui attivi. Anni 2012-2017.
Tab. 76 Residui attivi per titolo - conto ordinario e sanitario. Anni 2015-2017.
Tab. 77 Residui attivi per titoli. Anni 2015-2017. Percentuali sul totale al netto del c/terzi.
Tab. 78 Gestione dei residui passivi. Anni 2012-2017.
Tab. 79 Residui passivi per titoli – conto ordinario e sanitario. Anni 2015-2017.
Tab. 80 Residui passivi per titoli - conto ordinario e sanitario. Anni 2015-2017.
Tab. 81 Titolo 2 - Spese in conto capitale. Residui del perimetro ordinario.
Tab. 82 Residui perenti. Andamento 2013-2017.
Tab. 83 Tasso di copertura del fondo residui perenti. Anni 2014-2017.
Tab. 84 Risultati della gestione residui e della gestione di competenza 2017.
Tab. 85 Residui attivi dettaglio per anno di provenienza.
Tab. 86 Residui attivi per titolo. Percentuale sul totale per esercizio.
Tab. 87 Variazione dei residui attivi vetusti 2016-2017.
Tab. 88 Residui passivi: dettaglio per anno di provenienza.
Tab. 89 Residui passivi per titolo. Percentuale sul totale per esercizio.
Tab. 90 Variazione residui passivi vetusti 2016-2017.
La composizione del risultato di amministrazione 2017
Tab. 91 La composizione del risultato di amministrazione della Regione Toscana.
Tab. 92 Composizione e andamento del disavanzo della Regione Toscana. Anni 2016 e 2017.
Tab. 93 Composizione e modalità di copertura del disavanzo della Regione Toscana.
Tab. 94 Modalità di calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2017.
Tab. 95 Composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2017.
Il pareggio di bilancio
Tab. 96 Determinazione del saldo di pareggio di bilancio.
Tab. 97 Budget di spesa ai fini del pareggio; decisione n. 13 del 27/02/2017.
Tab. 98 Andamento degli aggregati rilevanti per il pareggio di bilancio nel ciclo della programmazione. Anno 2017.
Tab. 99 Monitoraggio del pareggio di bilancio. Art. 1, c. 469-470, Legge stabilità 2017.
Tab. 100 Impegni per investimenti nuovi e aggiuntivi. Art. 1, c. 140 bis e 495bis legge 232/2016.
Tab. 101 Tipologia delle risorse libere o vincolate. Art.1, c. 495 bis l. 232/2016.
CAP IV L'INDEBITAMENTO DELLA REGIONE TOSCANA
Tab. 102 L'indebitamento della Regione Toscana - dettaglio per tipologia di debito.
Tab. 103 Il costo del servizio al debito: spesa per il rimborso di prestiti e per interessi passivi.
Tab. 104 Spese di investimento finanziate da nuovo debito 2017: dettaglio per tipologia ed evoluzione nel corso della gestione.
Tab. 105 Prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento della Regione Toscana. Dati da stanziamento di bilancio di cui alla l.r. n. 39/2017- previsioni assestate 2017-2019.
Tab. 106 Composizione del disavanzo della Regione Toscana derivante dal rendiconto 2016 – dettaglio quota derivante dai "mutui a pareggio".
Tab. 107 Indebitamento del comparto sanitario: nuovo debito autorizzato dalla Regione nel 2017.

Tab. 108 Contratti di finanziamento assistiti da derivati finanziari al 31/12/2017.
Tab. 109 Passività sottostanti ai contratti derivati al 31/12/2017.
Tab. 110 Spesa complessiva per i derivati fino al 31/12/2017.
Tab. 111 Differenziali sui finanziamenti originari causati dai derivati al 31/12/2017.
Tab. 112 Valore del fair value dei derivati anni 2016 e 2017.
Tab. 113 Tempi medi di pagamento. Anni 2014-2017.

VOLUME II

CAP V - LO STATO PATRIMONIALE
Tab. 1 Stato patrimoniale. Attivo. Anno 2017.
Fig. 1 Stato patrimoniale. Attività. Incidenza delle voci economiche al 31/12/2017.
Tab. 2 Stato patrimoniale. Passivo. Anno 2017.
Fig. 2 Stato patrimoniale. Passività. Incidenza delle voci economiche al 31/12/2017.
Tab. 3 Conto economico. Anni 2016-2017.
Tab. 4 Beni demaniali.
Tab. 5 Beni patrimoniali indisponibili e disponibili.
Tab. 6 Beni mobili al 31/12/2017.
Tab. 7 Spese di gestione per gli immobili sedi regionali. Anni 2016 e 2017.
Tab. 8 Beni immobili regionali utilizzati da terzi. Contratti, proventi e spese di gestione al 31/12/2017.
Tab. 9 Proventi derivanti dalla gestione del patrimonio. Anni 2013-2017.
Tab. 10 Bandi di vendita 2017.
Tab. 11 Dismissioni 2017 in dettaglio.
Tab. 12 Contratti stipulati ed introiti dal 2012 al 2018- programmazione 2012/2017.
Tab. 13 Programma dismissioni 2012-2018. Stato di realizzazione.
Tab. 14 Proventi derivanti dalle alienazioni del patrimonio regionale. Anni 2012-2017.
Tab. 15 Interventi sul patrimonio immobiliare anno 2017. Art. 11 l. r. n. 77/2004.
Tab. 16 Progetti di miglioramento e valorizzazione del patrimonio immobiliare anno 2017. Art. 12 l.r. n. 77/2004.
CAP VI - LE POLITICHE REGIONALI
Le politiche sanitarie
Tab. 17 Bilancio di previsione e consuntivo 2017.
Tab. 18 Accertamenti del finanziamento sanitario nel triennio 2015/2017.
Tab. 19 Impegni della spesa sanitaria nel triennio 2015/2017.
Tab. 20 Disallineamenti nel triennio tra accertamenti ed impegni del fondo sanitario.
Tab. 21 Dettaglio impegni della spesa sanitaria nel triennio 2015/2017.
Tab. 22 Finanziamento e spesa per investimenti in ambito sanitario annualità 2015.
Tab. 23 Ripartizione del costo di costruzione tra concessionario e ex Azienda 11 Empoli.
Tab. 24 Canoni di disponibilità.
Tab. 25 Costi dei servizi non sanitari nel periodo 2013/2016.
Tab. 26 Canoni corrisposti al concessionario dall'Aou di Careggi.
Tab. 27 Pagamenti a favore di enti sanitari per spese di funzionamento anno 2017.
Tab. 28 Pagamenti a favore della Fondazione G. Monasterio nell' anno 2017.
Tab. 29 Estrazione di voci del bilancio Gsa periodo 2012-2015 e variazioni del biennio 2014-2015.
Tab. 30 Composizione della voce di costo "Proventi e oneri finanziari" rispetto ai capitoli del rendiconto regionale.
Tab. 31 Risultati nel quinquennio 2012/2016 di Gsa e consolidato Ssr.
Fig. 3 Risultati di esercizio e contributi ricevuti nel periodo 2012/2016.
Fig. 4 Bilancio consolidato Ssr - Risultati di esercizio e utili/perdite portate a nuovo.
Tab. 32 Accertamenti e impegni del perimetro sanitario anno 2017.
Tab. 33 Variazioni degli impegni tra perimetro ordinario e sanitario operati nel 2017.
Tab. 34 Incremento spese su capitoli del perimetro sanitario nel biennio 2016-2017.
Tab. 35 Riduzione spese su capitoli del perimetro ordinario nel biennio 2016-2017.
Tab. 36 Distribuzione della quota rimborso prestiti tra perimetri ordinario e sanitario.
Fig. 5 Ripartizione della quota di rimborso prestiti tra parte sanitaria e ordinaria.
Tab. 37 Distribuzione della quota interessi tra perimetri ordinario e sanitario.
Fig. 6 Ripartizione della quota interessi tra parte sanitaria e ordinaria.
Tab. 38 Costo del debito da rendiconto regionale e quota a carico del fondo sanitario.
Fig. 7 Costo del debito distribuito tra parte ordinaria e sanitaria della spesa regionale.
Tab. 39 Evoluzione dei capitoli intestati agli oneri da patronage a favore di enti finanziatori del sistema sanitario nel triennio 2014-2016.
Tab. 40 Evoluzione dei capitoli intestati agli oneri da interessi passivi sul debito intestato alla sanità nel quadriennio 2014-2017.
La gestione delle politiche di coesione in cofinanziamento europeo
Tab. 41 Progetti "non funzionanti" Por Fesr 2007-2013.
Tab. 42 Monitoraggio al 31 dicembre 2017 della spesa certificata.
Tab. 43 Dotazione finanziaria Por Fesr 2014-2020.
Tab. 44 Avanzamento finanziario per assi Por Fesr 2014-2020. Anno 2017.
Tab. 45 Spesa certificata e target di spesa - anno 2017 Por Fesr 2014-2020.
Tab. 46 Grandi progetti - stato avanzamento anno 2017 Por Fesr 2014-2020.
Tab. 47 Strumenti finanziari - stato avanzamento anno 2017 Por Fesr 2014-2020.
Tab. 48 Dotazione finanziaria Por Fse 2014-2020.
Tab. 49 Stato avanzamento Por Fse 2014-2020 al 31 dicembre 2017.
Tab. 50 Scostamento anno 2017 dal target intermedio 2018- Por Fse 2014-2020.
Tab. 51 Numero progetti e destinatari Por Fse 2014-2020.
Tab. 52 Dotazione finanziaria programma "Garanzia Giovani" al 31 dicembre 2017.

Tab. 53 Gestione risorse finanziarie programma Garanzia Giovani anno 2017.
Tab. 54 Target di spesa Regione Toscana programma Garanzia Giovani.
Tab. 55 Esiti occupazionali Garanzia Giovani al 31 dicembre 2017.
Tab. 56 Ripartizione annuale spesa pubblica Feasr 2014-2020.
Tab. 57 Impegni giuridicamente vincolanti Psr 2014-2020.
Tab. 58 Spesa pubblica Psr 2014-2020 suddivisa per priorità.
Tab. 59 Pagamenti Psr 2014-2020 suddivisi per singola misura.
Tab. 60 Calcolo rischio disimpegno Feasr al 31 dicembre 2017.
Tab. 61 Totale risorse Feasr 2014-2017 messe a bando anno 2017.
Tab. 62 Dotazione finanziaria e stato avanzamento Feamp al 31 dicembre 2017.
Tab. 63 Pagamenti Feamp 2014-2020 al 31 dicembre 2017.
Tab. 64 Ripartizione annuale spesa pubblica Feamp.
Tab. 65 Dotazione finanziaria Pc Ifm 2014-2020.
Tab. 66 Avanzamento Pc Ifm 2014-2020 al 31 dicembre 2017.
Tab. 67 Programmazione bandi e risorse al 31 dicembre 2017 Pc Ifm 2014-2020.
Tab. 68 Pc Ifm 2014-2020. Stato avanzamento al 31 dicembre 2017 e target intermedi.
Tab. 69 Controlli anno 2017 Por Fesr 2014-2020.
Tab. 70 Controlli anno 2017 Por Fse 2014-2020.
CAP VII - I PROFILI ORGANIZZATIVI E LE PARTECIPAZIONI DELLA REGIONE
L'organizzazione amministrativa e i controlli interni
Tab. 71 Dotazione organica complessiva delle strutture operative della Giunta.
Tab. 72 Dotazione organica del Consiglio regionale.
Tab. 73 Funzioni attribuite alle Direzioni generali della Giunta ex l. n. 56/2014 e l.r. n. 22/2015.
Tab. 74 Organico al 31 dicembre 2017 del personale dei Centri per l'impiego.
Il personale regionale
Tab. 75 Incidenza percentuale della spesa di personale sulla spesa corrente. Triennio 2015-2017.
Tab. 76 Andamento della spesa di personale 2015-2017 nel raffronto con il valore medio nel triennio 2011-2013.
Tab. 77 Decurtazione permanente ex art. 1, comma 456, l. n. 147/2013. Fondi unici anni 2012-2017.
Tab. 78 Decurtazione art. 23, comma 2, d.lgs. n. 75/2017. Fondi unici anni 2016-2017.
Tab. 79 Ammontare dei fondi per la contrattazione integrativa. Anni 2011-2017.
Tab. 80 Limite assunzionale per l'anno 2017.
Tab. 81 Incidenza spesa di personale su Titolo I Entrate correnti (al netto di quelle a destinazione vincolata) del rendiconto 2016.
Tab. 82 Cessazioni/assunzioni - Triennio 2015 2017.
Tab. 83 Causali cessazioni anno 2017.
Tab. 84 Causali assunzioni anno 2017.
Tab. 85 Spesa di personale a tempo determinato e per contratti di collaborazioni coordinate e continuative. Triennio 2015-2017.
Tab. 86 Costo del personale delle segreterie dei gruppi consiliari. Periodo 2012-2017.
Tab. 87 Composizione del personale in servizio al 31 dicembre 2017.
Tab. 88 Giunta regionale. Conferimento incarichi esterni ex art. 7, comma 6, d.lgs. n. 165/2001 e art. 47 l.r. n. 1/2009. Anno 2017.
Tab. 89 Consiglio regionale. Conferimento incarichi esterni ex art. 13, comma 2 *quater*, l.r. n. 4/2008 ed altri riferimenti normativi indicati in nota. Anno 2017.
Tab. 90 La spesa per gli organi istituzionali. Anni 2012-2017. Consiglio regionale.
Tab. 91 La spesa per gli organi istituzionali. Anni 2012-2017. Giunta regionale.
Tab. 92 La spesa per gli organi istituzionali. Anni 2012-2017. Presidente della Regione.
Tab. 93 La spesa per gli assegni vitalizi.
Gli enti e le agenzie regionali
Tab. 94 Enti regionali (escluso ambito sanitario). Andamento dei contributi complessivi erogati agli enti nel triennio 2015-2017.
Tab. 95 Enti regionali (escluso ambito sanitario). Andamento dei contributi correnti e in conto capitale erogati agli enti nel triennio 2015-2017.
Tab. 96 Enti regionali (escluso ambito sanitario). Andamento del contributo ordinario di funzionamento nel triennio 2015-2017.
Tab. 97 Enti regionali (escluso ambito sanitario). Risultato di esercizio nel triennio 2015-2017.
Tab. 98 Enti regionali (escluso ambito sanitario). Dotazione organica - personale dirigenziale e personale amministrativo - nel triennio 2015-2017.
Le società partecipate
Tab. 99 Oneri a carico della Regione Toscana per trasferimenti alle società partecipate.
Tab. 100 Personale delle società partecipate.
Tab. 101 Distribuzione delle società partecipate per classi di addetti.
Tab. 102 Distribuzione delle società controllate per classi di addetti.
Tab. 103 Suddivisione delle società per settore di attività.
Tab. 104 Azioni, risultati attesi, tempi ed impatti finanziari delle ipotesi di razionalizzazione delle partecipazioni dirette delle Regione.
Tab. 105 Quadro ricognitorio delle società partecipate direttamente e non inserite nel Piano.
Tab. 106 Quadro ricognitorio delle società partecipate direttamente ed inserite nel Piano.
Tab. 107 Quadro ricognitorio delle società partecipate indirettamente (ad esclusione di quelle partecipate tramite Fidi Toscana S.p.a.).
Tab. 108 Quadro ricognitorio delle società partecipate indirettamente tramite Fidi Toscana S.p.a.
Tab. 109 Quadro ricognitorio delle società partecipate indirettamente la cui partecipazione è detenuta da Enti dipendenti della Regione.
Tab. 110 Azioni, risultati attesi, tempi ed impatti finanziari del Piano.
Tab. 111 Valutazione dei Piani industriali.

DELIBERAZIONE

Deliberazione n. 43/2018/**PARI**

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
la
CORTE DEI CONTI

Sezione di controllo per la regione Toscana

composta dai magistrati

Cristina ZUCCHERETTI	presidente
Mauro NORI	consigliere
Giancarlo C. PEZZUTO	consigliere
Fabio ALPINI	referendario-relatore

ha pronunciato la seguente

DECISIONE

nel giudizio sul rendiconto generale della Regione Toscana per l'esercizio finanziario 2017;

VISTI gli artt. 81, 97, 100, comma 2, e 103, comma 2, Cost.;

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

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

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

VISTO il d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, recante "*Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012*", convertito dalla l. 7 dicembre 2012, n. 213 e in particolare l'art. 1, c. 5 che istituisce il giudizio di parificazione del rendiconto generale della regione e dispone che alla decisione di parifica sia allegata una relazione con la quale la Corte dei conti formula le sue osservazioni in merito alla legittimità e alla regolarità della gestione e propone le misure di correzione e gli interventi di riforma che ritiene necessari, al fine, in particolare, di assicurare l'equilibrio del bilancio e migliorare l'efficacia e l'efficienza della spesa;

VISTO il d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, recante "*Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*", da ultimo modificato con d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, recante "*Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*";

VISTA la l.r. Toscana 7 gennaio 2015, n. 1, recante "*Disposizioni in materia di programmazione economica e finanziaria regionale e relative procedure contabili*";

VISTA la deliberazione della Sezione delle autonomie 14 maggio 2014, n. 14, recante "*Linee di orientamento sul giudizio di parificazione del rendiconto generale della Regione*";

VISTA la proposta di legge 24 aprile 2018, n. 36, con la quale è stata approvata la proposta di rendiconto generale ed i relativi allegati per l'esercizio finanziario 2017;

VISTA la nota 29 maggio 2018, n. 287262, con la quale l'Amministrazione regionale, in ritardo rispetto al termine di legge stabilito al 30 aprile, ha trasmesso a questa Sezione regionale di controllo della Corte dei conti il rendiconto generale (conto del bilancio e stato patrimoniale) per l'esercizio finanziario 2017, ai fini del giudizio di parificazione previsto dall'art. 1, comma 5, del d.l. n. 174/2012;

VISTA la relazione del Collegio dei revisori, pervenuta in data 6 giugno 2018 e che si esprime con parere positivo sul rendiconto regionale;

CONSIDERATO che i capitoli della relazione sul rendiconto, predisposti dalla Sezione, sono stati trasmessi al Presidente della Regione in data 28 giugno 2018, 4 luglio 2018 e 5 luglio 2018, al fine di consentire all'Amministrazione di formulare le proprie deduzioni;

VISTE le deduzioni pervenute dall'Amministrazione con note del 10 luglio 2018, dell'11 luglio 2018, del 17 luglio 2018 e del 20 luglio 2018;

VISTA l'ordinanza 27 giugno 2018, n. 21, con la quale il Presidente della Sezione di controllo ha convocato l'adunanza per il giorno 26 luglio 2018, alle ore 10,30, nell'aula di udienza della sede regionale della Corte dei conti, in Firenze, per deliberare in pubblica udienza sulla parificazione del rendiconto generale della Regione Toscana per l'esercizio finanziario 2017;

VISTA la nota 27 giugno 2018, n. 3270, con la quale è stato trasmesso al Procuratore regionale il documento riassuntivo dell'istruttoria compiuta sugli atti selezionati per le operazioni di parificazione;

CONSIDERATO che, ai fini del giudizio di parificazione del rendiconto dell'esercizio 2017, sono stati selezionati, attraverso un metodo di campionamento casuale stratificato, elaborato dalla Sezione, atti di accertamento e di impegno relativi ai residui contabilizzati a seguito del riaccertamento ordinario di cui alla delibera di Giunta del 24 aprile 2018, n. 440, al fine di verificare la loro esatta contabilizzazione, ai sensi dell'art.3, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 - integrato e corretto dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126 e dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno e con la presidenza del Consiglio dei Ministri, del 1 dicembre 2015 - come definita al paragrafo 9.1 dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011;

CONSIDERATI gli esiti del contraddittorio intervenuto con l'Amministrazione regionale l'11 luglio 2018 in ordine alle risultanze del controllo dei suddetti atti,

preliminare al giudizio di parificazione del rendiconto dell'esercizio 2017;

CONSIDERATO che il controllo dei menzionati atti, volto ad asseverare che i dati contenuti nel rendiconto rappresentino la trasposizione di fatti gestionali effettivi e che i documenti contabili siano elaborati in conformità alle regole relative alla loro formazione, ha fatto emergere alcune irregolarità, delle quali si è dato conto nella relazione allegata alla presente delibera, con particolare riferimento all'impegno n. 1425/2000, relativo all'intesa di programma per l'area critica ad elevata concentrazione di attività industriali di Livorno e Piombino, contabilizzato tra i residui perenti e mantenuto in bilancio;

UDITO nella pubblica udienza del 26 luglio 2018 il relatore del giudizio di parificazione, referendario Fabio Alpini;

UDITO il pubblico ministero nella persona del Procuratore regionale, cons. Acheropita Rosaria Mondera, che ha concluso chiedendo la parificazione del rendiconto dell'esercizio 2017;

UDITO, in rappresentanza della Regione, l'Assessore alla Presidenza Vittorio Bugli;

UDITI, ai fini della relazione sul rendiconto della Regione, i consiglieri Mauro Nori e Giancarlo Carmelo Pezzuto ed il referendario Fabio Alpini;

RITENUTO in

FATTO

Le risultanze del rendiconto, classificato secondo lo schema utilizzato per il Siope (Sistema informativo delle operazioni degli enti pubblici) e per le comunicazioni dei conti delle regioni alla Copaff (Commissione per l'attuazione del federalismo fiscale), con le rettifiche evidenziate in relazione alla natura effettiva delle poste iscritte, sono le seguenti:

CONTO DEL BILANCIO

GESTIONE DI COMPETENZA

Entrate	
Titolo I - Entrate correnti	8.506.645.715,23
Titolo II - Trasferimenti correnti	449.453.456,25
Titolo III - Entrate extratributarie	99.054.540,77
Totale entrate correnti	9.055.153.712,25
Rettifica +/-	0,00
Totale entrate correnti rettificate	**9.055.153.712,25**
Titolo IV - Entrate in conto capitale	242.695.101,74
Titolo V - Entrate da riduzione di attività finanziarie	9.946.852,60
Titolo VI - accensione di prestiti	58.312.818,21
Titolo VII - anticipazioni di tesoreria	0,00
Totale entrate in conto capitale	310.954.772,55
Rettifica +/-	0,00
Totale entrate in conto capitale rettificate	**310.954.772,55**
Titolo IX - Entrate per partite di giro	2.089.836.120,08
	0,00
Totale entrate per partite di giro rettificate	**2.089.836.120,08**
Totale delle entrate	**11.455.944.604,88**
	Spese
Titolo I - Spese correnti	8.646.361.230,62
Rettifica +/-	0,00
Totale spese correnti rettificate	**8.646.361.230,62**
Titolo II - Spese in conto capitale	438.539.973,43
Titolo III - spese per incremento attività finanziarie	5.920.667,44
Titolo IV - rimborso prestiti	108.839.665,74
Titolo V - anticipazioni di tesoreria	0,00
Rettifica +/-	0,00
Totale spese in conto capitale e rimborso prestiti rettificate	**553.300.306,61**
Titolo VII - Spese per partite di giro	2.800.235.037,84
Rettifica +/-	0,00
Totale spese per partite di giro rettificate	**2.800.235.037,84**
Totale spese	**11.999.896.575,07**

SALDI DELLA GESTIONE DI COMPETENZA

Saldo della gestione corrente = totale entrate correnti rettificate – (totale spese correnti rettificate + totale spese per rimborso prestiti al netto dei rimborsi per anticipazioni di cassa)	**299.952.815,89**
Saldo della gestione in conto capitale = totale entrate in conto capitale rettificate - totale spese in conto capitale rettificate – spese per incremento attività finanziarie	**- 133.505.868,32**
Saldo delle partite di giro rettificate	**- 710.398.917,76**
Saldo finale comprese le partite di giro rettificate	**- 543.951.970,19**
Saldo finale al netto delle partite di giro rettificate	**166.446.947,57**

GESTIONE DI COMPETENZA - QUADRO ANALITICO ANNO 2017

TITOLI	Risultanze gestione ordinaria	Risultanze gestione sanitaria	Risultanze generali del rendiconto
Entrate:			
Titolo I - Entrate correnti	1.390.375.614,23	7.116.270.101,00	8.506.645.715,23
Titolo II - Trasferimenti correnti	169.007.986,49	280.445.469,76	449.453.456,25
Titolo III - Entrate extratributarie	77.412.450,81	21.642.089,96	99.054.540,77
Totale entrate correnti	**1.636.796.051,53**	**7.418.357.660,72**	**9.055.153.712,25**
Titolo IV - Entrate in conto capitale	240.145.101,74	2.550.000,00	242.695.101,74
Titolo V - Entrate da riduzione di attività finanziarie	9.946.852,60	0,00	9.946.852,60
Titolo VI - Accensione di prestiti	58.312.818,21	0,00	58.312.818,21
Titolo VII - Anticipazioni di tesoreria	0,00	0,00	0,00
Totale entrate in conto capitale	**308.404.772,55**	**2.550.000,00**	**310.954.772,55**
Titolo IX - Partite di giro	408.470.146,22	1.681.365.973,86	2.089.836.120,08
Totale entrate	**2.353.670.970,30**	**9.102.273.634,58**	**11.455.944.604,88**
Spese:			
Titolo I - Spese correnti	**1.272.346.870,21**	**7.374.014.360,41**	**8.646.361.230,62**
Titolo II - Spese in conto capitale	429.898.789,40	8.641.184,03	438.539.973,43
Titolo III - Spese per incremento attività finanziarie	5.920.667,44	0,00	5.920.667,44
Titolo IV - Rimborso prestiti	68.763.450,42	40.076.215,32	108.839.665,74
Titolo V - Anticipazioni di tesoreria	0,00	0,00	0,00
Totale spese in conto capitale e rimborso prestiti	**504.582.907,26**	**48.717.399,35**	**553.300.306,61**
Titolo VII - partite di giro	409.272.038,23	2.390.962.999,61	2.800.235.037,84
Totale spese	**2.186.201.815,70**	**9.813.694.759,37**	**11.999.896.575,07**
Saldo della gestione corrente (entrate correnti - spese correnti -spese per rimborso prestiti al netto dei rimborsi per anticipazioni di cassa)	**295.685.730,90**	**4.267.084,99**	**299.952.815,89**
Saldo della gestione in conto capitale (entrate in conto capitale - spese in conto capitale - spese per incremento attività finanziarie)	**-127.414.684,29**	**-6.091.184,03**	**- 133.505.868,32**
Saldo delle contabilità speciali	**-801.892,01**	**-709.597.025,75**	**- 710.398.917,76**
Saldo finale comprese le contabilità speciali	**167.469.154,60**	**-711.421.124,79**	**- 543.951.970,19**
Saldo finale al netto delle contabilità speciali	**168.271.046,61**	**-1.824.099,04**	**166.446.947,57**

Entrate	Riscossioni di competenza	Residui di competenza	Accertamenti
Titolo I - Entrate correnti	7.022.794.562,29	1.483.851.152,94	8.506.645.715,23
Titolo II - Trasferimenti correnti	202.190.450,30	247.263.005,95	449.453.456,25
Titolo III - Entrate extratributarie	74.984.035,08	24.070.505,69	99.054.540,77
Totale entrate correnti	**7.299.969.047,67**	**1.755.184.664,58**	**9.055.153.712,25**
Titolo IV - Entrate in conto capitale	102.629.927,80	140.065.173,84	242.695.101,74
Titolo V - Entrate da riduzione di attività finanziarie	7.838.609,63	2.108.242,97	9.946.852,60
Titolo VI - Accensione prestiti	58.312.818,21	0,00	58.312.818,21
Titolo VII - Anticipazioni di tesoreria	0,00	0,00	0,00
Totale entrate in conto capitale	**168.781.355,64**	**142.173.416,81**	**310.954.772,45**
Titolo IX - Partite di giro	2.066.672.639,37	23.163.480,71	2.089.836.120,08
Totale delle entrate	**9.535.423.042,68**	**1.920.521.562,10**	**11.455.944.604,78**

Spese	Pagamenti di competenza	Residui di competenza	Impegni
Titolo I - Spese correnti	**7.548.633.867,35**	**1.097.727.363,27**	**8.646.361.230,62**
Titolo II - Spese in conto capitale	206.785.299,50	231.754.673,93	438.539.973,43
Titolo III - Spese per incremento di attività finanziarie	5.232.094,90	688.572,54	5.920.667,44
Titolo IV - Rimborso prestiti	104.840.747,75	3.998.917,99	108.839.665,74
Titolo VI - Anticipazioni di tesoreria	0,00	0,00	0,00
Totale spese in conto capitale e rimborso prestiti	**316.858.142,15**	**236.442.164,46**	**553.300.306,61**
Titolo VII - Partite di giro	1.755.161.339,36	1.045.073.698,48	2.800.235.037,84
Totale spese	**9.620.653.348,86**	**2.379.243.226,21**	**11.999.896.575,07**

RESIDUI

Rimanenze al 31.12.2017

Residui attivi:	
originati dalla competenza	1.920.521.562,10
originati da esercizi precedenti	3.699.525.871,56
Totale dei residui attivi al 31.12.2017 delle entrate	**5.620.047.433,66**
Residui passivi:	
originati dalla competenza	2.379.243.226,21
originati da esercizi precedenti	3.940.032.248,65
Totale dei residui passivi al 31.12.2017 delle spese	**6.319.275.474,86**

GESTIONE DEI RESIDUI

RESIDUI ATTIVI:		
Residui iniziali		6.276.412.491,50
Residui rideterminati	(residui iniziali +/- riaccertamenti)	6.099.192.348,92
Minori residui attivi (a)		**177.220.142,58**
RESIDUI PASSIVI:		
Residui iniziali		6.403.265.590,14
Residui rideterminati	(residui iniziali - eliminazioni)	6.192.167.222,00
Minori residui passivi (b)		**211.098.368,14**
Risultato gestione residui (b-a)		**33.878.225,56**

GESTIONE DI CASSA

	Da rendiconto	Da SIOPE
Giacenza di cassa al 1.1.2017	212.523.233,96	212.523.233,96
Entrate - Riscossioni (competenza + residui)		
Titolo I - Entrate correnti	9.015.465.428,74	9.015.465.428,74
Titolo II- Trasferimenti correnti	319.908.385,67	319.908.385,67
Titolo III - Entrate extratributarie	100.195.385,35	100.195.385,35
Totale entrate correnti	**9.435.569.199,76**	**9.435.569.199,76**
Rettifica +/-	0,00	0,00
Totale entrate correnti rettificate	**9.435.569.199,76**	**9.435.569.199,76**
Titolo IV - Entrate in conto capitale	250.972.526,02	250.972.526,02
Titolo V - Entrate da riduzione di attività finanziarie	60.553.101,95	60.553.101,95
Titolo VI - Accensione prestiti	113.625.719,54	113.625.719,54
Titolo VII - Anticipazioni di tesoreria	0,00	0,00
Totale entrate in conto capitale	**425.151.347,51**	**425.151.347,51**
Rettifica +/-	0,00	0,00
Totale entrate in conto capitale rettificate	**425.151.347,51**	**425.151.347,51**
Titolo IX - Partite di giro	2.074.368.972,87	2.074.368.972,87
Rettifica +/-	0,00	0,00
Totale entrate per partite di giro rettificate	**2.074.368.972,87**	**2.074.368.972,87**
Totale delle entrate	**11.935.089.520,14**	**11.935.089.520,14**

Spese - Pagamenti (competenza + residui)	**Da rendiconto**	**Da SIOPE**
Titolo I - Spese correnti	8.490.083.646,49	8.490.083.646,49
Rettifica +/-	0,00	0,00
Totale spese correnti rettificate	**8.490.083.646,49**	**8.490.083.646,49**
Titolo II - Spese in conto capitale	572.456.940,89	572.456.940,89
Titolo III - Spese per incremento attività finanziarie	5.345.094,90	5.345.094,90
Titolo IV - Rimborso prestiti	104.840.747,75	104.840.747,75
Titolo V - Anticipazioni di tesoreria	0,00	0,00
Rettifica +/-	0,00	0,00
Totale spese in conto capitale e rimborso prestiti rettificate	**682.642.783,54**	**682.642.783,54**
Titolo VII - Partite di giro	2.700.061.892,18	2.700.061.892,18
Rettifica +/-	0,00	0,00
Totale spese per partite di giro rettificate	**2.700.061.892,18**	**2.700.061.892,18**
Totale generale spese	**11.872.788.322,21**	**11.872.788.322,21**
Giacenza di cassa al 31.12.2017	**274.824.431,89**	**274.824.431,89**

SALDI DELLA GESTIONE DI CASSA

	Da rendiconto	Da SIOPE
Saldo della gestione corrente = totale entrate correnti rettificate – (totale spese correnti rettificate + totale spese per rimborso prestiti al netto dei rimborsi per anticipazioni di cassa)	840.644.805,52	840.644.805,52
Saldo della gestione in conto capitale = totale entrate in conto capitale rettificate - totale spese in conto capitale rettificate – spese per incremento attività finanziarie	-152.650.688,28	-152.650.688,28
Saldo delle partite di giro rettificate	-625.692.919,31	-625.692.919,31
Saldo finale comprese le partite di giro rettificate	62.301.197,93	62.301.197,93
Saldo finale al netto delle partite di giro rettificate	687.994.117,24	687.994.117,24

GESTIONE DI CASSA

	Da rendiconto		Da tesoriere
Giacenza di cassa al 1.1.2017	**212.523.233,96**		**212.523.233,96**
	da competenza	**da residui**	
Entrate - Riscossioni			
Titolo I - Entrate correnti	7.022.794.562,29	1.992.670.866,45	
Titolo II- Trasferimenti correnti	202.190.450,30	117.717.935,37	
Titolo III - Entrate extratributarie	74.984.035,08	25.211.350,27	
Totale entrate correnti	**7.299.969.047,67**	**2.135.600.152,09**	
Titolo IV - Entrate in conto capitale	102.629.927,90	148.342.598,12	
Titolo V - Entrate da riduzione di attività finanziarie	7.838.609,63	52.714.492,32	
Titolo VI - Accensione prestiti	58.312.818,21	55.312.901,33	
Titolo VII - Anticipazioni di tesoreria	0,00	0,00	
Totale entrate in conto capitale	**168.781.355,74**	**256.369.991,77**	
Titolo IX - Entrate per partite di giro	2.066.672.639,37	7.696.333,50	
Totale delle entrate	**9.535.423.042,78**	**2.399.666.477,36**	**11.935.089.520,14**
Spese - Pagamenti	**Da rendiconto**		**Da tesoriere**
	da competenza	**da residui**	
Titolo I - Spese correnti	**7.548.633.867,35**	**941.449.779,14**	
Titolo II - Spese in conto capitale	206.785.299,50	365.671.641,39	
Titolo III - Spese per incremento di attività finanziarie	5.232.094,90	113.000,00	
Titolo IV - Spese per rimborso di prestiti	104.840.747,75	0,00	
Titolo V - Anticipazioni di tesoreria	0,00	0,00	
Totale spese in conto capitale	**316.858.142,15**	**365.784.641,39**	
Titolo VII - Spese per partite di giro	1.755.161.339,36	944.900.552,82	
Totale generale spese	**9.620.653.348,86**	**2.252.134.973,35**	**11.872.788.322,21**
Giacenza di cassa al 31.12.2017	**274.824.431,89**		**274.824.431,89**

DISAVANZO FINANZIARIO COMPLESSIVO

Giacenza di cassa Tesoreria regionale al 31.12.2017	274.824.431,89
Residui attivi al 31.12.2017	5.620.047.433,66
Residui passivi al 31.12.2017	6.319.275.474,86
Fondo Pluriennale Vincolato anni successivi	255.575.840,00
Disavanzo finanziario complessivo 2017	**-679.979.449,31**
Di cui:	
da gestione di competenza	- 543.951.970,19
da gestione dei residui	33.878.225,56
da risultato complessivo 2016 (al netto del fondo pluriennale vincolato)	85.670.135,32
da fondo pluriennale vincolato	- 255.575.840,00

STATO PATRIMONIALE

	Consistenza al 1.1.2017	Consistenza al 31.12.2017	Variazione
Attività:			
Crediti verso partecipanti	0,00	0,00	0,00
Immobilizzazioni	1.185.664.523,57	1.294.915.000,36	109.250.476,79
Attivo circolante	6.685.969.262,25	6.027.728.373,37	-658.240.888,88
Ratei e risconti	134.648,26	51.940,97	-82.707,29
Totale attività (A)	**7.871.768.434,08**	**7.322.695.314,70**	**-549.073.119,38**
Passività:			
Patrimonio netto	-2.632.468.528,42	-2.280.689.484,32	351.779.044,10
Fondi per rischi ed oneri	51.730.805,88	41.936.225,64	-9.794.580,24
T.F.R.	0,00	0,00	0,00
Debiti	9.530.068.083,26	8.620.849.824,65	-909.218.258,61
Ratei, risconti e contributi agli investimenti	922.438.073,36	940.598.748,73	18.160.675,37
Totale passività (B)	**7.871.768.434,08**	**7.322.695.314,70**	**-549.073.119,38**
Conti d'ordine	498.545.133,14	463.709.400,15	-34.835.732,99

•

CONSIDERATO in

DIRITTO

L'art. 1, comma 5, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla l. 7 dicembre 2012, n. 213, richiama l'applicazione degli art. 39, 40 e 41 del r.d. 12 luglio 1934, n. 1214, che disciplinano il giudizio di parificazione del bilancio dello Stato. Il richiamo a tali norme, effettuato dal d.l. n. 174 cit., deve essere interpretato sulla base delle vigenti norme in materia di contabilità pubblica e, in particolare, di quelle sui controlli che la Corte dei conti è chiamata a svolgere in ordine ai documenti di bilancio regionali, nella chiave evolutiva tracciata dalla legge generale sui controlli 14 gennaio 1994, n. 20 nonché dai successivi interventi legislativi richiamati in premessa.

In tale contesto, l'istruttoria condotta dalla Sezione ha valutato, nel quadro generale della gestione regionale, gli equilibri di bilancio, la situazione dell'indebitamento, il rispetto delle normative nazionali e regionali in materia contabile.

Le risultanze contabili sono state oggetto di una verifica a campione degli atti relativi ai residui contabilizzati a seguito del riaccertamento ordinario di cui alla delibera di Giunta del 24 aprile 2018, n. 440, al fine di verificare la loro esatta contabilizzazione, ai sensi dell'art.3, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e s.m.i.

Il campione, frutto di scelte sia di tipo tecnico, sia di tipo statistico, ha la finalità di valutare l'attendibilità del Rendiconto regionale. Per i dati del rendiconto regionale del 2017, confermando una situazione di sostanziale regolarità confortata anche dagli altri controlli effettuati sulla gestione, occorre rilevare che, con riferimento all'impegno n. 1425/2000, relativo all'intesa di programma per l'area critica ad elevata concentrazione di attività industriali di Livorno e Piombino, contabilizzato tra i residui perenti e mantenuto in bilancio (per euro 3.008.063,96), la reiscrizione tra i residui perenti non è stata autorizzata (per euro 87.797,68), per motivi legati al vincolo del pareggio di bilancio, nonostante che il creditore ne avesse richiesto il pagamento. In merito, si sottolinea che la garanzia della piena esigibilità, prevista dal principio contabile sopra richiamato, non può in alcun modo dipendere dalle esigenze di pareggio di bilancio, ma dalla scadenza effettiva dell'obbligazione, che deve essere quanto più possibile esplicitata negli atti amministrativi che determinano l'assunzione dell'impegno.

Tra l'altro, a seguito di specifica richiesta della Sezione, è emerso che la Regione non ha autorizzato la reiscrizione anche di altri residui perenti, di cui i creditori avevano chiesto il pagamento, per un importo complessivo pari a circa, 2,7 milioni, giustificando la mancata autorizzazione in base alla mancanza di spazio nel pareggio di bilancio ovvero alla tardività nella richiesta di iscrizione, rispetto ai tempi di approvazione delle variazioni di bilancio. Nonostante tale importo costituisca solo una percentuale minima rispetto al totale dei residui perenti per cui è stata autorizzata la reiscrizione, il denegato pagamento configura pur sempre un inadempimento di un'obbligazione giuridica.

Dai controlli effettuati risultano rispettati i limiti di impegno e pagamento assunti con la legge di bilancio e con i successivi provvedimenti di variazione, nonché le norme di

contabilità stabilite dalla disciplina regionale.

Risulta, inoltre, che la Regione abbia conseguito l'obiettivo di saldo di finanza pubblica di cui all'art. 1, comma 466 della l. 232/2016 (pareggio di bilancio), fissato, per il 2017, in 163,07 milioni, in quanto la differenza tra le entrate e le spese finali è risultato pari a 219,79 milioni, con una differenza positiva pari a 56,72 milioni.

L'indebitamento regionale si è mantenuto nei limiti previsti dalle attuali disposizioni normative, in particolare dall'art. 62 del d.lgs. 118/2011, come risulta dall'apposito prospetto dimostrativo del rispetto dei limiti di indebitamento. Tale prospetto, tuttavia, non tiene conto dell'importo riferito agli interessi passivi sui contratti derivati, pari a circa 12,7 milioni. L'inserimento di tali oneri avrebbe comportato il mancato rispetto del limite in sede di bilancio di previsione. Tuttavia, poiché, dopo l'assestamento, il limite di indebitamento è stato rispettato con un margine pari a circa 16,9 milioni, l'eventuale inserimento di tali oneri non avrebbe comunque determinato la violazione del limite.

Sempre per quanto riguarda il debito si segnala, in continuità con l'esercizio precedente, la presenza di un ingente ammontare di debito potenziale, pari a 500,9 milioni, a titolo di garanzie principali o sussidiarie prestate dalla Regione a favore di altre amministrazioni per debiti del servizio sanitario regionale, e per due fideiussioni rilasciate a favore dell'Autorità portuale di Piombino e dell'Interporto Toscano Guasticce; nonché la presenza di ulteriori investimenti regionali il cui finanziamento è disposto mediante il trasferimento di contributi correnti a favore di altri enti pubblici, sui quali grava l'onere di assumere direttamente il prestito. Tale modalità di finanziamento, la cui prevalente finalità sembra essere quella di non andare ad incidere sul rispetto del limite di cui all'art. 62, difficilmente rispettabile in caso di contrazione diretta di tali mutui da parte della Regione, non ha tuttavia dato luogo, nel corso del 2017, ad erogazioni, a causa della mancata attivazione degli investimenti da parte degli enti interessati.

L'importo del debito autorizzato e non contratto (i c.d. mutui a pareggio) pur essendo diminuito, nell'anno in corso, di 242,5 milioni, attestandosi ad un valore di circa 2.057 milioni, rimane comunque di importo rilevantissimo, in grado di condizionare le decisioni sulle politiche di spesa. Il *trend* di riduzione di tale posta, iniziato negli ultimi due anni, ne ha intaccato la consistenza anche se, in assenza di ulteriori accelerazioni in tale senso, il suo totale riassorbimento necessiterà ancora di diversi anni. Senza contare che, come anche rilevato dalla sentenza della Corte costituzionale n. 274/2017, tale istituto, cui, dal 2015, si può fare ricorso solo nei limiti dello *stock* consolidato, crea non pochi problemi di compatibilità con i nuovi principi della contabilità armonizzata e dell'equilibrio di bilancio.

Per quanto riguarda il risultato di amministrazione, il rendiconto 2017 presenta un disavanzo finanziario pari a 679,98 milioni di euro; tale disavanzo è da ascriversi principalmente alla gestione di competenza con riguardo alla spesa in conto capitale ed alle risultanze delle contabilità speciali, che hanno generato uno squilibrio di 710,40 milioni di euro, imputabile alla movimentazione dei capitoli di spesa riconducibili alla regolarizzazione contabile di residui perenti, mentre la gestione residui mostra un risultato positivo, pari a 33,88 milioni di euro.

Tuttavia, tenendo conto degli accantonamenti e della ricostituzione dei vincoli, la Regione presenta un disavanzo sostanziale di 2.763,26 milioni di euro. Tale disavanzo, ancorché inferiore a quello del 2016, quando si attestava sui 3.024,76 milioni, dovrà essere oggetto di specifica attenzione al fine di garantire gli equilibri di bilancio in base alle

disposizioni della contabilità armonizzata.

Ulteriori e più articolate osservazioni in merito alla complessiva attività di gestione sono riportate nella relazione allegata alla presente decisione, ai sensi dell'art. 41 r.d. n. 1214/1934 e dell'art. 1, comma 5, d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012.

P.Q.M.

la Corte dei conti - Sezione di controllo per la Regione Toscana,

PARIFICA nei termini esplicitati in diritto, il rendiconto generale della Regione Toscana per l'esercizio 2017, nelle sue componenti del conto del bilancio e dello stato patrimoniale.

APPROVA l'annessa relazione, elaborata ai sensi dell'art. 41 r.d. 12 luglio 1934, n. 1214, e dell'art. 1, comma 5, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla l. 7 dicembre 2012, n. 213;

DISPONE che i conti oggetto del presente giudizio, muniti del visto della Corte, siano restituiti al Presidente della Regione Toscana per la successiva presentazione al Consiglio regionale;

ORDINA che la presente decisione e l'unita relazione siano trasmesse al Presidente del Consiglio regionale, al Presidente della Regione Toscana, all'Assessore alla Presidenza della Regione, alla Presidenza del Consiglio dei ministri, al Ministero dell'economia e delle finanze-Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, nonché al Presidente di coordinamento delle Sezioni riunite in sede di controllo e al Presidente della Sezione delle autonomie.

La presente decisione è soggetta a obbligo di pubblicazione da parte della Regione, ai sensi dell'art. 31 d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33 (concernente il "Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni").

Firenze, 26 luglio 2018

Il relatore
del giudizio di parificazione
f.to Fabio Alpini

Il presidente
f.to Cristina Zuccheretti

La decisione è stata depositata in Segreteria in data 26 luglio 2018

Il segretario
f.to Barbara Innocenti

Allegato 1

RELAZIONE SULLA RAPPRESENTATIVITÀ E REGOLARITA' DEI DATI E DEI DOCUMENTI CONTABILI, AI FINI DELLA PARIFICA DEL RENDICONTO 2017 DELLA REGIONE TOSCANA

Sommario: 1. Premessa - 2. Selezione degli atti - 3. Risultati dell'analisi

1. Premessa

Ai fini della parifica del rendiconto della regione Toscana per il 2017, la Sezione ha deciso di procedere ad una verifica della "rappresentatività" dei dati e delle informazioni risultanti dal rendiconto stesso[1].

La verifica intende asseverare che i dati esposti nel rendiconto siano una trasposizione di fatti gestionali effettivi, effettuata in conformità alle procedure amministrative e contabili in vigore, e che i documenti contabili siano stati elaborati in conformità alle regole relative alla loro formazione.

Tale aspetto del controllo successivo, rientrante nelle competenze della Corte già previste dall'art. 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131, è stato oggetto di applicazione nelle precedenti attività di referto svolte dalla Sezione, nel corso degli anni precedenti, a partire dal 2004, primo anno di applicazione della normativa richiamata. Per ragioni di economicità e di tempi, l'analisi non poteva essere svolta sull'intero universo delle operazioni contabili, e si è, perciò, sempre indirizzata solo su un numero limitato di operazioni, svolgendosi con modalità definite d'intesa con la Regione. Nel corso degli anni l'analisi è stata ampliata, con l'intendimento di allargare ed approfondirne lo spettro per accrescere la disponibilità di elementi idonei a migliorare la trasparenza e la leggibilità, sotto il profilo contabile, dei fenomeni gestionali.

Con l'entrata in vigore del d.l. n. 174/2012, convertito, con modificazioni, in l. n. 213/2012, il suddetto controllo ha assunto un'importanza ancora maggiore rispetto al passato, dato che

[1] Il rendiconto della gestione 2017 è stato approvato dalla Giunta il 24 aprile 2018 ed inviato al Consiglio come proposta di legge n. 36.

l'art. 1, comma 5, della norma citata afferma che il rendiconto generale della Regione è parificato dalla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, con specifico richiamo agli articoli 39, 40 e 41 del t.u. n. 1214/1934. Si è reso necessario, quindi, affinare ulteriormente la tecnica di campionamento degli atti da richiedere all'Amministrazione Regionale, nonché esaminarne un numero maggiore, allo scopo di avvicinare quanto più possibile l'attività di controllo in questione ad una vera e propria attività di parifica del rendiconto. Inoltre, la Sezione ha, da tempo, concordato con la Regione un collegamento al sistema di contabilità che ha garantito, anche per il 2017, la piena accessibilità diretta ai dati.

Occorre anche tenere conto che la Sezione procede annualmente alla verifica dell'operatività del controllo interno di regolarità amministrativa e delle caratteristiche del sistema informativo-contabile. Ciò, infatti, consente di disporre di importanti elementi per apprezzare l'adeguatezza del contesto organizzativo, elemento necessario, anche se non sufficiente, a salvaguardare il rispetto delle regole e norme contabili.

Questo esame, di cui si dà conto anche nella relazione che sarà allegata alla decisione di parifica, ha evidenziato la permanenza di modalità di controllo amministrativo e di un sistema contabile in grado di rispondere con efficacia all'esigenza di fornire idonee assicurazioni, sia sotto il profilo procedurale sia sostanziale, circa un positivo livello di affidabilità dei conti regionali.

2. Selezione degli atti

Con le stesse metodologie e tecniche di analisi utilizzate negli anni precedenti, l'indagine sulla "rappresentatività" dei dati del rendiconto 2017 ha riguardato gli accertamenti e agli impegni riferiti ai residui contabilizzati a seguito del riaccertamento ordinario di cui alla delibera di Giunta del 24 aprile 2018, n. 440.

Le finalità della scelta operata sono relative alla verifica della corretta applicazione dell'art. 3, comma 4 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 come integrato e corretto dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126 e dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno e con la presidenza del Consiglio dei Ministri, del 1 dicembre 2015 che recita: "*Al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato 1, gli enti di cui al comma 1 provvedono, annualmente, al riaccertamento dei residui attivi e passivi, verificando, ai fini del rendiconto, le ragioni del loro mantenimento. Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate*

esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate. Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili. La reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura delle spese reimputate. La costituzione del fondo pluriennale vincolato non è effettuata in caso di reimputazione contestuale di entrate e di spese. Le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato e agli stanziamenti correlati, dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente, necessarie alla reimputazione delle entrate e delle spese riaccertate, sono effettuate con provvedimento amministrativo della giunta entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente. Al termine delle procedure di riaccertamento non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate".

La norma sopra citata è integrata dalle disposizioni contenute nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (All. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011) che al punto 9.1, ispirandosi al principio generale della prudenza, individua gli obiettivi e le regole di tale operazione e i criteri di mantenimento delle poste residuali in bilancio. In tale logica, la ricognizione dei residui attivi e passivi è diretta alla verifica di quattro elementi, enucleati dal suddetto principio contabile, sostanzialmente costituiti:

a) dalla verifica della fondatezza giuridica dei crediti accertati e della loro esigibilità;
b) dall'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno;
c) dal permanere delle posizioni debitorie effettive degli impegni assunti;
d) dalla corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio.

Poste queste scelte preliminari, la Sezione ha verificato un campione di atti di accertamento e di impegno sottoposti a riaccertamento ordinario, come da delibera di Giunta regionale sopra citata.

La metodologia di campionamento è esposta nell'allegato 2; l'allegato 3 riporta gli elenchi degli atti esaminati.

Una volta selezionato, nei termini di cui sopra, il campione di atti da analizzare, la verifica ha riguardato, sotto il profilo della regolarità contabile, l'attività della Regione Toscana relativa al riaccertamento ordinario, nel rispetto della norma sopra riportata e del princìpio

contabile generale della competenza finanziaria, ai quali fa rinvio l'art. 25, comma 1, della l.r. n. 1/2015, legge recante le nuove disposizioni in materia di programmazione economica e finanziaria regionale e di relative procedure contabili.

3. Risultati dell'analisi

Nel complesso, la verifica ha messo in luce che l'accertamento delle entrate e l'impegno delle spese risultano conseguenti a formali atti regolarmente assunti negli esercizi di provenienza; inoltre, l'attività di controllo esercitata dalla Sezione e descritta nelle premesse non ha fatto emergere alcuna irregolarità, con particolare riferimento agli aspetti relativi alla verifica della fondatezza giuridica dei crediti accertati e della loro esigibilità, alla verifica dell'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno, alla verifica della permanenza delle posizioni debitorie effettive degli impegni assunti e alla verifica della corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio.

Risulta, dunque, rispettata la normativa applicabile nei casi di specie, costituita dall'art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 118/2011 e dall'allegato 4/2 dello stesso decreto legislativo, con particolare riferimento al punto 2, contenente il principio contabile generale della competenza finanziaria.

In generale, con la ragionevole certezza desumibile dagli esiti dell'esame condotto sul contesto organizzativo dei controlli e sul sistema informativo-contabile, nonché dai risultati dell'indagine effettuata in merito alle operazioni relative al riaccertamento ordinario dei residui attivi e passivi risultanti dal rendiconto 2017, si può affermare che i dati contabili e lo stesso documento di rendiconto possano essere considerati attendibili.

Tuttavia, dall'analisi di alcuni atti relativi al riaccertamento ordinario, sono emerse alcune problematiche di cui occorre dare conto.

Infatti, a seguito di specifica richiesta della Sezione, la Regione ha trasmesso, tra l'altro, un prospetto contenente l'elenco dei residui perenti non reiscritti nel bilancio 2017. Si tratta, in sostanza, di quei residui per i quali il soggetto creditore, sussistendone i presupposti, ha richiesto il pagamento - e che, di conseguenza, la Regione avrebbe dovuto iscrivere in bilancio, in modo da poter far fronte alla richiesta – ma, nonostante ciò, la reiscrizione non è stata autorizzata.

L'elenco in questione comprende 40 voci, per un importo complessivo pari a 2.773.824,44 euro.

L'ente ha giustificato la mancata iscrizione di tali residui affermando, genericamente, che ciò era dovuto alla mancanza di spazio nel pareggio di bilancio, o alla tardività della richiesta di iscrizione rispetto ai tempi di approvazione delle variazioni di bilancio.

Tra gli atti oggetto di verifica che presentano questa problematica, rientra l'impegno n. 1425/2000, relativo all'intesa di programma per l'area critica ad elevata concentrazione di attività industriali di Livorno e Piombino, contabilizzato tra i residui perenti e mantenuto in bilancio per un importo pari a euro 3.008.063,96, ma di cui non è stata autorizzata la reiscrizione per euro 87.797,68[2].

In merito a quanto affermato dalla Regione, si rileva che la stessa non ha specificato quali siano i residui perenti la cui mancata reiscrizione dipende dalla tardività della richiesta, e quali siano invece quelli per i quali essa dipende dalla mancanza di spazio nel pareggio di bilancio, né i relativi importi.

Al di là di ciò, si rileva che, mentre nel caso in cui la tardività della richiesta rispetto ai tempi di approvazione delle variazioni potrebbe giustificare la mancata reiscrizione – anche se, nel caso di specie, non sono stati trasmessi gli atti in base ai quali poter verificare l'effettiva tardività – non pare condivisibile l'affermazione secondo cui essa sarebbe giustificata dalla mancanza di spazio nel pareggio di bilancio, in quanto l'adempimento delle obbligazioni giuridiche non sembra poter dipendere dal rispetto dei vincoli di finanza pubblica da parte dell'ente debitore, i quali devono essere ovviamente rispettati, ma senza recare pregiudizio ai diritti dei soggetti terzi.

In altre parole, la garanzia della piena esigibilità, richiesta dal principio contabile sopra richiamato, non pare possa dipendere da mere esigenze di pareggio di bilancio, ma dalla scadenza effettiva dell'obbligazione.

E, in ogni caso, la lamentata carenza di spazio nel pareggio non sembra congrua rispetto a quanto dichiarato e certificato dallo stesso ente, secondo cui, al 31/12/2017, gli obiettivi

---

[2] Secondo quanto rilevato dal Collegio dei revisori nell'allegato al verbale n. 10 del 6 aprile 2018, contenente le considerazioni dello stesso collegio sul riaccertamento ordinario, oltre al residuo indicato, risulterebbero almeno altri due residui perenti per cui la Regione non ha autorizzato la reiscrizione, seppur richiesta, per motivi legati al vincolo del pareggio di bilancio (nn. 7410/2007 e 5347/2005, entrambi presenti nell'elenco trasmesso dalla Regione).

imposti dalla normativa sul pareggio erano stati abbondantemente rispettati (per un importo pari a circa 56 milioni).

Allegato 2

METODOLOGIA PER IL CAMPIONAMENTO DELLE OPERAZIONI A FINI DI PARIFICA DEL RENDICONTO DELLA REGIONE TOSCANA PER L'E.F. 2017

Nell'adunanza del 16 maggio 2018 la Sezione di controllo per la Toscana ha individuato le tipologie di operazioni da considerare ai fini della parifica del rendiconto della Regione Toscana per l'e.f. 2017, ed ha stabilito la metodologia per il campionamento degli atti da sottoporre a verifica diretta.

La Sezione ha deciso, in particolare, di sottoporre a controllo un campione di atti relativi ad accertamenti ed impegni riferiti ai residui contabilizzati a seguito del riaccertamento ordinario di cui alla delibera di Giunta del 24 aprile 2018, n. 440.

Sono state utilizzate congiuntamente due tecniche di estrazione: la prima riferita ad un metodo di campionamento casuale, la seconda consistente in un criterio di scelta ragionata, anche in relazione alle criticità riscontrate in sede di analisi dei dati di bilancio.

Sono stati oggetto di selezione gli accertamenti e gli impegni inerenti rispettivamente ai residui attivi e passivi, considerando distintamente le voci cancellate, quelle reimputate agli anni successivi al 2017 e quelle mantenute a residuo con l'operazione di riaccertamento di cui alla citata delibera.

Residui Attivi

1) Verifica della corretta contabilizzazione e imputazione dei residui attivi mediante campionamento casuale

È stato prescelto un metodo di campionamento casuale, individuando in via preliminare il numero di atti da richiedere: 15 atti, di cui 5 reimputati agli anni successivi il 2017, 5 mantenuti a residuo derivanti dalla competenza e 5 mantenuti a residuo derivanti dai residui degli anni pregressi.

La popolazione è costituita, distintamente per ogni tipologia sopra evidenziata, dagli atti di accertamento distribuiti in ordine cronologico dal più vetusto al più recente.

Stabilite la dimensione e la distribuzione del campione, i singoli atti esaminati sono stati individuati secondo un "passo di campionamento", come di seguito specificato:

- **per gli accertamenti reimputati agli anni successivi il 2017:** la popolazione complessiva è pari a 92 atti di accertamento esclusi quelli con importo pari a 0. Il passo di campionamento calcolato è pari a 18 (popolazione/numero degli atti da richiedere 92/5=18,4, arrotondato per

difetto). L'estrazione del primo atto è stata effettuata in maniera casuale. Il primo atto estratto è quello alla posizione n. 11 della lista degli atti di accertamento. Sono stati poi scelti i successivi atti con il passo indicato;

- **per gli accertamenti mantenuti a residuo derivanti dalla competenza:** la popolazione complessiva è pari a 1.050 atti di accertamento esclusi quelli con importo pari a 0. Il passo di campionamento calcolato è pari a 210 (popolazione/n. atti da richiedere 1.050/5=210). L'estrazione del primo atto è stata effettuata in maniera casuale (il primo atto estratto è quello alla posizione n. 17), mentre i successivi atti sono stati individuati con il passo indicato;
- **per gli accertamenti mantenuti a residuo derivanti dagli esercizi pregressi:** la popolazione complessiva è pari a 4.048 atti di accertamento esclusi quelli con importo pari a 0. Il passo di campionamento calcolato è pari a 810 (popolazione/n. atti da richiedere 4.048/5=809,6 arrotondato per eccesso). L'estrazione del primo atto è stata effettuata in maniera casuale (il primo atto estratto è quello alla posizione n. 11), mentre i successivi atti sono stati individuati con il passo indicato.

Lo schema che segue riporta sinteticamente quanto esposto.

Tipologia		Criterio	Popolazione*	Importo complessivo atti selezionati	Importo complessivo popolazione
a	accertamenti reimputati agli anni successivi il 2017	estrazione casuale di n. 5 atti con passo 18	92	14.125.511,21	154.990.947,55
b	accertamenti mantenuti a residuo derivanti dalla competenza	estrazione casuale di n. 5 atti con passo 210	1.050	1.314.327,92	466.622.302,39
c	accertamenti mantenuti a residuo derivanti dagli esercizi pregressi	estrazione casuale di n. 5 atti con passo 810	4.048	367.528.037,49	3.699.525.871,56

*Numero complessivo di atti con importo diverso 0.

2) Verifica della corretta contabilizzazione o cancellazione dei residui attivi mediante scelta ragionata

La selezione è stata effettata sulla base di un criterio di scelta ragionata e ha estrapolato 8 atti, come di seguito esplicitato:

a) per gli accertamenti derivanti dalla competenza 2017 cancellati definitivamente, i due atti con importo maggiore;

b) per gli accertamenti derivanti dalla competenza 2017 mantenuti a residuo, l'atto di maggior importo contabilizzato in conto capitale (Titolo IV) e l'atto di maggior importo contabilizzato tra i trasferimenti correnti (Titolo II);

c) per i residui pregressi cancellati definitivamente, sono stati selezionati i due atti di importo maggiore;

d) per i residui pregressi mantenuti, sono stati selezionati i due accertamenti di importo maggiore nell'ambito dei capitoli di bilancio più consistenti a livello aggregato: il primo è relativo al capitolo n. 24077 (Versamenti effettuati a favore della regione dalle aziende farmaceutiche finalizzate al ripiano dell'eccedenza della spesa farmaceutica) e il secondo si riferisce al capitolo n. 11055 (Entrate derivanti dalla riscossione coattiva delle tasse automobilistiche). Tali capitoli sono stati individuati in base al considerevole ammontare di residui presenti e alla natura degli stessi in relazione alla loro grado di esigibilità.

Il seguente schema fornisce le informazioni di dettaglio della scelta effettuata.

Tipologia		Criterio	Importo totale atti selezionati/euro	Importo complessivo/euro
a	accertamenti derivanti dalla competenza 2017 cancellati	I 2 atti di maggior importo	1.764.468,48	7.328.022,90
b	accertamenti derivanti dalla competenza 2017 mantenuti a residuo	1 atto di maggior importo contabilizzato al Titolo IV 1 atto di maggior importo contabilizzato al Titolo II	67.932.473,16	466.622.302,39
c	residui pregressi cancellativi definitivamente	I 2 atti di maggior importo	9.676.666,75	18.492.954,94
d	residui pregressi mantenuti	1 atto di maggior importo per ciascuno dei capitoli n. 24077 e n. 11055	161.724.391,87	3.699.525.871,56

Residui Passivi

1) Verifica della corretta contabilizzazione e imputazione dei residui passivi mediante campionamento casuale

È stato prescelto un metodo di campionamento casuale, individuando in via preliminare il numero di atti da richiedere: 15 atti, di cui 5 reimputati agli anni successivi il 2017, 5 mantenuti a residuo derivanti dalla competenza e 5 mantenuti a residuo derivanti dai residui degli anni pregressi.

La popolazione è costituita, distintamente per ogni tipologia sopra evidenziata, dagli atti di impegno distribuiti in ordine cronologico dal più vetusto al più recente. Stabilite la

dimensione e la distribuzione del campione, i singoli atti esaminati sono stati individuati secondo un "passo di campionamento".

a) **Per gli impegni reimputati agli anni successivi il 2017:** la popolazione complessiva è pari a 1.653 atti di impegno esclusi quelli con importo pari a 0. Il passo di campionamento calcolato è pari a 331 (popolazione/numero degli atti da richiedere 1.653/5=330,6, arrotondato per eccesso). L'estrazione del primo atto è stata effettuata in maniera casuale. Il primo atto estratto è quello alla posizione n. 3 della lista degli atti di accertamento. Sono stati poi scelti i successivi atti con il passo indicato.

b) **Per gli impegni mantenuti a residuo derivanti dalla competenza:** la popolazione complessiva è pari a 3.448 atti di impegno esclusi quelli con importo pari a 0. Il passo di campionamento calcolato è pari a 690 (popolazione/n. atti da richiedere 3448/5=689,6 arrotondato per eccesso). L'estrazione del primo atto è stata effettuata in maniera casuale (il primo atto estratto è quello alla posizione n. 8), mentre i successivi atti sono stati individuati con il passo indicato.

c) **Per gli impegni mantenuti a residuo derivanti dagli esercizi pregressi:** la popolazione complessiva è pari a 2.124 atti di accertamento esclusi quelli con importo pari a 0. Il passo di campionamento calcolato è pari a 425 (popolazione/n. atti da richiedere 2124/5=424,8 arrotondato per eccesso). L'estrazione del primo atto è stata effettuata in maniera casuale (il primo atto estratto è quello alla posizione n. 17), mentre i successivi atti sono stati individuati con il passo indicato.

Lo schema che segue riepiloga le informazioni relative alla selezione.

Tipologia		Criterio	Popolazione*	Importo complessivo atti selezionati	Importo complessivo popolazione
a	Impegni reimputati agli anni successivi il 2017	estrazione casuale di n. 5 atti con passo 331	1.653	266.772,33	281.173.064,14
b	Impegni mantenuti a residuo derivanti dalla competenza	estrazione casuale di n. 5 atti con passo 690	3.448	133.230,53	496.727.443,49
c	Impegni mantenuti a residuo derivanti dagli esercizi pregressi	estrazione casuale di n. 5 atti con passo 425	2.124	425.706,28	3.940.032.248,65

*Numero complessivo di atti con importo diverso 0.

2) Verifica della corretta contabilizzazione o cancellazione dei residui passivi mediante scelta ragionata

La selezione è stata effettata sulla base di un criterio di scelta ragionata che ha estrapolato 8 atti, secondo i seguenti metodi:

a) per gli impegni derivanti dalla competenza 2017 cancellati definitivamente, i due atti con importo maggiore;

b) per gli impegni derivanti dalla competenza 2017 mantenuti a residuo, l'atto di maggior importo contabilizzato tra le spese correnti (Titolo I) e l'atto di maggior importo contabilizzato nelle spese in conto capitale (Titolo II) escluso quello relativo al ripiano del disavanzo sanitario (cap. 24477) già esaminato all'interno della relazione sul rendiconto 2017 nel capitolo sulle politiche sociali;

c) per i residui pregressi cancellativi definitivamente, i due atti di importo maggiore;

d) per i residui pregressi mantenuti, i due impegni di importo maggiore caratterizzati da elevata vetustà (anni 2012 e 2013) escluse le spese per conto di terzi poiché esaminate nell'ambito della relazione sul rendiconto 2017 in apposito paragrafo.

Lo schema che segue sintetizza quanto indicato.

Tipologia		Criterio	Importo totale atti selezionati/euro	Importo complessivo/euro
a	impegni derivanti dalla competenza 2017 cancellati	I 2 atti di maggior importo	3.874.954,80	30.756.370,98
b	impegni derivanti dalla competenza 2017 mantenuti a residuo	1 atto di maggior importo contabilizzato tra le spese correnti (titolo I) 1 atto di maggior importo contabilizzato nelle spese in conto capitale (Titolo II) escluso quello relativo al ripiano del disavanzo sanitario (cap. 24477)	99.372.500,00	496.727.443,49
c	residui pregressi cancellativi definitivamente	I 2 atti di maggior importo	4.300.000	27.586.857,46
d	residui pregressi mantenuti	due impegni di importo maggiore caratterizzati da elevata vetustà (anno 2013) escluse le spese per conto di terzi	100.768.000,00	3.940.032.248,65

Residui passivi perenti

1) Verifica del corretto mantenimento dei residui perenti mediante campionamento casuale

È stato prescelto un metodo di campionamento casuale, individuando in via preliminare il numero di atti da richiedere (5 atti). La popolazione è costituita dagli impegni mandati in perenzione e distribuiti in ordine cronologico dal più vetusto al più recente.

Stabilite la dimensione e la distribuzione del campione, i singoli atti esaminati sono stati individuati secondo un "passo di campionamento" come di seguito specificato:

a) **Per gli impegni mantenuti tra i residui perenti**, la popolazione complessiva è pari a 518 atti esclusi quelli con importo pari a 0. Il passo di campionamento calcolato è pari a 104 (popolazione/numero degli atti da richiedere 518/5=103,6, arrotondato per eccesso). L'estrazione del primo atto è stata effettuata in maniera casuale. Il primo atto estratto è quello alla posizione n. 15 della lista degli atti di impegno. Sono stati poi scelti i successivi atti con il passo indicato.

Tipologia		Criterio	Popolazione*	Importo complessivo atti selezionati	Importo complessivo popolazione
a	Impegni contabilizzati tra i residui perenti	estrazione casuale n. 5 atti con passo 104	518	3.299.688,68	356.720.560,85

*Numero complessivo di atti con importo diverso 0.

2) Verifica della corretta contabilizzazione o cancellazione dei residui perenti mediante scelta ragionata

La selezione è stata effettata sulla base di un criterio di scelta ragionata che ha estrapolato 4 atti, secondo le seguenti metodologie:

a) per gli impegni contabilizzati tra i residui perenti cancellati definitivamente: i due atti con importo maggiore;

b) per gli impegni contabilizzati tra i residui perenti e mantenuti: il maggiore impegno iscritto tra i servizi in conto terzi (titolo VII di spesa) e l'impegno più vetusto, tra quelli ritenuti critici dal Collegio dei revisori, in quanto la relativa reiscrizione "non è stata autorizzata, seppur richiesta, per motivi legati al vincolo del pareggio di bilancio" (come desunto dall'allegato al verbale n. 10 del 2018 relativo all'analisi a campione dei residui attivi e passivi del bilancio 2017).

La tabella che segue riporta i dati riepilogati.

Tipologia		Criterio	Importo totale atti selezionati/ euro	Importo complessivo/ euro
a	impegni contabilizzati tra i residui perenti cancellati definitivamente	I 2 atti di maggior importo	1.518.957,92	8.882.778,77
b	impegni contabilizzati tra i residui perenti e mantenuti	1 atto di maggiore importo mantenuto tra i servizi in conto terzi e 1 impegno, il più vetusto, tra quelli ritenuti critici dal collegio dei revisori in quanto non reimputati in bilancio a seguito di apposita richiesta da parte del creditore	29.719.771,15	356.720.560,85

Posto che non si tratta di un campione statisticamente rappresentativo (cioè non si tratta di un campione che consenta di estrapolare conclusioni sull'intera popolazione posta

sotto osservazione), le considerazioni della Sezione non potranno che riferirsi al solo campione. Le irregolarità gestionali che venissero eventualmente identificate potrebbero, tuttavia, dar luogo a misure di aggiustamento per l'intero settore.

ALLEGATO 3

ELENCHI DELLE OPERAZIONI RELATIVE AL RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI 2017 SELEZIONATE E CONTROLLATE

RIEPILOGO ATTI SELEZIONATI

TOTALE N. 55 (residui attivi n. 23; residui passivi n. 23; residui perenti n. 9)

RESIDUI ATTIVI - 23 atti (15 atti campionamento casuale, 8 scelta ragionata).

Campionamento casuale – n. 15 atti

a) Elenco degli accertamenti reimputati agli anni successivi il 2017

Num. Acc.	Anno Acc.	Descrizione	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Quota imputaz. 2018	Quota imputaz. 2019	Quota imputaz. 2020	Quota imputaz. Oltre	Totale residui reimputati
3481	2017	Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio programma di finanziamenti per il miglioramento della qualità dell'aria - accordo r.t.-comune Firenze-Min. ambiente ai sensi d.m.16/10/2006 - d.d.21/0711 (quota capitale)	100.000,00	0,00	0,00	100.000,00	0,00	0,00	100.000,00
3883	2017	Ministero dello sviluppo economico * del. Cipe 166/2007 - programma Attuativo Fas Par Fas 2007 2013 per allineamento ad impegnato sul 2012	22.121.559,11	900.000,00	13.376.807,18	0,00	0,00	0,00	13.376.807,18
3910	2017	Ministero dell'economia e delle finanze programma attuativo Fas Par Fas 2007 2013 - Del. Cipe 166/07 e s.m.i. - per allineamento ad impegnato sul 2011	3.650.370,78	480.000,00	493.196,99	0,00	0,00	0,00	493.196,99
3968	2017	Ministero del lavoro e delle politiche sociali* realizzazione del programma pippi 2015 - seconda tranche risorse statali - per allineamento ad impegnato sul 2016	40.000,00	0,00	40.000,00	0,00	0,00	0,00	40.000,00
4944	2017	Ministero dell'economia e delle finanze - delibera Cipe 166/2007 - Par-Fsc 2007/2013 - allineamento ad impegnato sul 2017	203.118,30	8.339,63	92.943,20	22.563,84	0,00	0,00	115.507,04

b) Elenco accertamenti mantenuti a residuo derivanti dalla competenza

Num. Acc.	Anno Acc.	Descrizione	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Quota imputaz. 2018	Quota imputaz. 2019	Quota imputaz. 2020	Quota imputaz. Oltre	residui reimputati tot	Residuo da mantenere al 31/12/2017
128	2017	Lunigiana Preziosa Srl - revoca beneficio del termine su finanziamento Lunigiana Preziosa srl	0,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02
923	2017	Romanini Alceste rimborso di quanto versato per interessi sul capitale pagato in esecuzione della sentenza di I grado.	2.186,68	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.186,68
1738	2017	Spese istruttoria rateizzo pratica revoca e recupero capitale, interessi e spese istruttoria - arte in movimento di orsini Merani Manuela	200,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	200,00
2592	2017	rimborso spese forfettarie di istruttoria ditta Star Tuscany Events Srl semplificata in liquidazione	902,80	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	902,80
3547	2017	Consiglio della Comunità Europea - Pon Occupazione Giovani Yei Garanzia Giovani - Allineamento ad impegnato sul 2015	4.366.818,12	740.408,52	2.315.371,18	0,00	0,00	0,00	2.315.371,18	1.311.038,42

c) Elenco accertamenti mantenuti a residuo derivanti dagli esercizi pregressi

Numero Accertamento	Anno Accertamento	Descrizione	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Residuo da mantenere al 31/12/2017
348	2000	Reg.Ue.2081/93 ob.5b mis.4.1 - recupero contributo Ue-Fesr Soc.Immobiliare Pineta 'Hotel Bahià-Campo nell'Elba	10.345,55	0,00	10.345,55
278	2010	proventi tasse automobilistiche a carico dei residenti in toscana incassate fuori regione dalle agenzie di pratiche auto	5.816.572,10	0,00	5.816.572,10
1425	2012	Spese iscrizione ruolo - Tavilla Cristina	39,51	0,00	39,51
1221	2014	Diritto proporzionale annuo 2014 dovuto dai soggetti privati titolari di permessi di ricerca e concessioni di coltivazione per minerali solidi e gas non combustibili elencati in allegato 1)	36.353,35	0,00	36.353,35
19696	2016	Ministero dell'economia e delle finanze d.lgs 56/2000 art 2 e d.lgs.118/2011 art.21- decreto mef rgs n. 4053 del 21.01.2016 e n.13764 del 19.02.2016 - compartecipazione regionale all'iva - conto r.t. sanità - anno 2016	361.664.726,98	0,00	361.664.726,98

Selezione ragionata n. 8 atti

a) Elenco accertamenti derivanti dalla competenza 2017 cancellati definitivamente (insussistenze);

Num. Acc.	Anno Acc.	Descrizione	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Campione ragionato sulle insussistenze i due maggiori importi	Quota imputaz. 2018	Quota imputaz. 2019	Quota imputaz. 2020	Quota imputaz. Oltre	Totale residui reimputati	Residuo da mantenere al 31/12/2017
3883	2017	Ministero dello sviluppo economico * Del.Cipe 166/2007 - Programma Attuativo FAS PAR FAS 2007 2013 per allineamento ad impegnato sul 2012	22.121.559,11	900.000,00	X	13.376.807,18	0,00	0,00	0,00	13.376.807,18	7.844.751,93
3887	2017	Ministero dello sviluppo economico * fondi Cipe 2007 2013 finanziamento interventi fondo aree sottoutilizzate fas l.208 del 98 - allineamento ad impegnato sul 2013	7.381.521,45	864.468,48	X	4.182.567,76	0,00	0,00	0,00	4.182.567,76	2.334.485,21

b) Elenco accertamenti derivanti dalla competenza 2017 mantenuti a residuo: l'atto di maggior importo contabilizzato in conto capitale (Titolo IV) e l'atto di maggior importo contabilizzato tra i trasferimenti correnti (Titolo 2)

Num. Acc.	Anno Acc.	Descrizione	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Quota imputaz. 2018	Quota imputaz. 2019	Quota imputaz. 2020	Quota imputaz. Oltre	Totale residui reimputati	Residuo da mantenere al 31/12/2017	Campione ragionato 2 atti di maggior importo 1 atto contabilizzato in conto capitale 1 atto contabilizzato tra i trasferimenti correnti
4926	2017	Commissione Europea - Reg Ue 1304/2013 - POR FSE 2014/2020 per allineamento accertamenti a impegnato 2017	44.507.412,39	741.440,05	10.725.775,37	18.084,22	0,00	0,00	10.743.859,59	33.022.112,75	X
4959	2017	Commissione Europea - Reg.Ce 1083/06 e Reg.Ce 1303/2013 - Por Fesr 2014-2020 entrate comunitarie a fronte di spese di investimento- allineamento impegnato 2017	38.020.969,47	225.126,45	2.885.482,61	0,00	0,00	0,00	2.885.482,61	34.910.360,41	X

c) Elenco residui pregressi cancellativi definitivamente: i due atti di importo maggiore

Numero Accertamento	Anno Accertamento	Descrizione	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Campione ragionato sulle insussistenze i due maggiori importi	Residuo da mantenere al 31/12/2017
1006	2014	L.R. 39/2000 AT. 28 - art. 29 - enti gestori patrimonio agricolo forestale - recupero degli introiti derivanti dalla gestione dei beni agricolo-forestali previsti per l'anno 2014 relativi al 55% di spettanza della Regione Toscana	1.543.419,97	1.543.419,97	X	0,00
1762	2016	Consiglio Della Comunità Europea POR Creo FESR- Entrate comunitarie a fronte di spese di investimento- per allineamento ad impegnato 2013	13.864.718,34	8.133.246,78	X	5.731.471,56

d) Elenco dei residui pregressi mantenuti: i due accertamenti di importo maggiore nell'ambito dei capitoli di bilancio più consistenti a livello aggregato.

capitolo	Numero Accertamento	Anno Accertamento	Descrizione	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Residuo da mantenere al 31/12/2017	Campione ragionato sui residui da mantenere riferito ai capitoli con maggiori residui
24077	3358	2015	Ripiano dello sfondamento del tetto della spesa farmaceutica ospedaliera (legge 135/2012) ripiano dello sfondamento del tetto della spesa farmaceutica ospedaliera per l'anno 2014	58.815.355,50	0,00	58.815.355,50	X
11055	502	2016	Debitori Diversi Dpr 602/73, LR 31/2005 e D.LGS.118/2011 - Ruoli coattivi relativi alle tasse automobilistiche - Anno Ruolo 2016	103.406.898,24	497.861,87	102.909.036,37	X

RESIDUI PASSIVI - 23 atti (15 atti campionamento casuale, 8 scelta ragionata).

Campionamento casuale – n. 15 atti

a) Elenco degli impegni reimputati agli anni successivi il 2017

Num. Impegno	Anno Impegno	Descrizione	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Quota imputaz. 2018	Quota imputaz. 2019	Quota imputaz. 2020	Quota imputaz. Oltre	Totale residui reimputati
57	2017	Impegno per beni immobili comune di Aulla- Evento alluvionale Lunigiana 2011	179.770,97	0,00	26.875,95	0,00	0,00	0,00	26.875,95
3340	2017	pagamento quota assicurazione avvio 14/6/17 di 158 giovani - cofinanziamento UE	2.701,80	0,00	2.701,80	0,00	0,00	0,00	2.701,80
6187	2017	Art. 2 comma 321 l 24/12/07 Piano strategico nazionale e intervento per la mitigazione del rischio idrogeologico. impegno di spesa a favore di vari consorzi di bonifica (subentro nuovo beneficiario l.r. 79/12 art. 35 comma 1)	100.000,00	0,00	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
8610	2017	Impiantistica sportiva 2015 - Contributo Comune di Gavorrano - Impegno di spesa.	52.500,00	0,00	52.500,00	0,00	0,00	0,00	52.500,00
9376	2017	Programma annuale 2012 del piano di indirizzo per le montagne toscane: ammissione dei progetti e assegnazione delle risorse ai comuni montani.	84.694,58	0,00	84.694,58	0,00	0,00	0,00	84.694,58

b) Elenco impegni mantenuti a residuo derivanti dalla competenza

Num. Impegno	Anno Impegno	Descrizione	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Quota imputaz. 2018	Quota imputaz. 2019	Quota imputaz. 2020	Quota imputaz. Oltre	Totale residui reimputati	Residuo da mantenere al 31/12/2017
28	2017	Spese per sanzioni del codice della strada	5.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5.000,00
2360	2017	Cementir Sacci Spa - impegno anticipo missioni 2017	455,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	455,00
5057	2017	Por Obiettivo "ICO" FSE 2014-2020 Attività B.2.1.2.A. Approvazione avviso pubblico finalizzato al sostegno dell'offerta di servizi educativi per la prima infanzia (3-36 mesi) a.e. 2017/2018	118.709,57	0,00	33.090,57	8.272,68	0,00	0,00	41.363,25	77.346,32
7440	2017	Impegno di spesa a favore di EALP srl per completamento delle attività di verifica degli impianti termici dell anno 2017.	49.703,31	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	49.703,31
9920	2017	M.b. Publicitas s.r.l. - POR FSE 2014-2020, Assistenza Tecnica - E.1.1.1.C - Diffusione di spot radiofonici per la campagna di pubblicizzazione dell'evento annuale del POR FSE della Regione Toscana" - quota Stato	725,90	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	725,90

c) Elenco impegni mantenuti a residuo derivanti dagli esercizi pregressi

Num. Impegno	Anno Impegno	Descrizione	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Residuo da mantenere al 31/12/2017
3586	2008	Programma pluriennale degli interventi strategici nel settore dei beni culturali - impegno di spesa in favore di vari comuni per progetti di tipologia b	393.955,07	0,00	393.955,07
7016	2013	Art. 12 D.Lgs. 398/1990 Cauzione Arisgam	251,21	0,00	251,21
2547	2015	Dgrt 1194/13, Dgrt 556/14 e Dgrt 809/14 progetto per lo studio, analisi e monitoraggio del fenomeno gravitativo in loc. pescina - COD. R2013OFI0816 Città Metropolitana di Firenze	30.000,00	0,00	30.000,00
2477	2016	POR FSE 2014-2020 - ASSE A - Attività A.2.1.3.a)Tirocini di orientamento e formazione, inserimento e reinserimento, praticantato (QUOTA UE)	1.050,00	0,00	1.050,00
7989	2015	Programma Garanzia Giovani 2014-15 Misura 5. L.R. n. 32/2002 - Tirocini Garanzia Giovani attivati in Regione Toscana nel mese di giugno 2015.Approvazione elenco soggetti ospitanti ammessi a contributo regionale. Quota Stato	450,00	0,00	450,00

Scelta ragionata n. 8 atti

a) Elenco impegni derivanti dalla competenza 2017 cancellati: i due atti di importo maggiore.

Num. Impegno	Anno Impegno	Descrizione	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Campione ragionato sulle insussistenze i due maggiori importi	Quota imputaz. 2018	Quota imputaz. 2019	Quota imputaz. 2020	Quota imputaz. Oltre	Totale residui reimputati	Residuo da mantenere al 31/12/2017
6257	2017	Accordo integrativo per la tutela delle risorse idriche del Serchio e degli acquiferi della piana lucchese di Capannori e del Padule di Bientina - Aquapur multiservzi Spa	2.593.300,00	2.593.300,00	X	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
8050	2017	accessorio comparto - tempo indeterminato - giunta regionale	1.281.654,80	1.281.654,80	X	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

b) Elenco impegni derivanti dalla competenza 2017 mantenuti a residuo: l'atto di maggior importo contabilizzato tra le spese correnti (Titolo I) e l'atto di maggior importo contabilizzato nelle spese in conto capitale (Titolo II)

Num. Impegno	Anno Impegno	Descrizione	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Quota imputaz. 2018	Quota imputaz. 2019	Quota imputaz. 2020	Quota imputaz. Oltre	Totale residui reimputati	Residuo da mantenere al 31/12/2017	campionamento ragionato 1 atto di impegno di maggiore importo Titolo I * 1 atto di impegno di maggior importo Titolo II*
848	2017	Approvazione contratto di servizio per il trasporto pubb. ferroviario di interesse reg.le e locale con Trenitalia Spa.	64.872.500,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	64.872.500,00	X
7104	2017	Commissario delegato intestatario c.s. 6064 - impegno di spesa fondi ex ll.rr. nn. 53 e 68/2017 interventi indifferibili ed urgenti per fronteggiare le conseguenze degli eventi metereologici eccezionali dei gg. 9-10 sett. 2017 nei comuni di Livorno, Rosignano M.mo e Collesaletti	34.500.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	34.500.000,00	X

*escluso l'impegno relativo al ripiano disavanzo sanitario (che verrà trattato nel capitolo della Relazione dedicato alla sanità)

c) Elenco residui pregressi cancellativi definitivamente: i due atti di maggiore importo

Num. Impegno	Anno Impegno	DESCRIZIONE	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Campione ragionato sulle insussistenze i due maggiori importi	Residuo da mantenere al 31/12/2017
4207	2010	Prs 2006/2010 - d.g.r.t. 1165/2008 - patto dell'acqua - Prog. "realizzazione di un impianto di dissalazione in loc. Puntone comune di Scarlino" - A.A.T.O. 6 Ombrone - impegno contributo	2.000.000,00	2.000.000,00	X	0,00
6493	2014	Convenzione ultra larga nelle Aree Rurali C e D del Programma di Sviluppo Rurale 2014/2020 - fondi FEASR - tra Regione Toscana e Ministero dello Sviluppo Economico ai sensi della Decisione ai sensi della Decisione C(2012) 9833 del 18/12/2012.	2.300.000,00	2.300.000,00	X	0,00

d) Elenco residui pregressi mantenuti: i due impegni di importo maggiore caratterizzati da elevata vetustà (anno 2013) escluse le spese per conto di terzi

Num. Impegno	Anno Impegno	Descrizione	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Residuo da mantenere al 31/12/2017	campione ragionato 2 impegni di importo maggiore caratterizzati da elevata vetustà (anno 2013) escluse le spese per conto di terzi
5601	2012	l.r. 65/2010. d.g.r. 186/2011. fondo di anticipazione alle aziende sanitarie di risorse provenienti da alienazioni. attribuzione quota azienda ospedaliero-universitaria pisana.	60.000.000,00	0,00	60.000.000,00	X
7730	2013	D.g.r. 1052/2011. "piano investimenti 2011-2013. assegnazione risorse ad azienda ospedaliero-universitaria pisana".	40.768.000,00	0,00	40.768.000,00	X

RESIDUI PERENTI – 9 ATTI (5 atti campionamento casuale, 4 scelta ragionata).

Campionamento casuale – n. 5 atti

a) Elenco impegni mantenuti tra i residui perenti

Num. Impegno	Anno Impegno	Descrizione	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Perente da mantenere al 31/12/2017
1239	2000	Impegno di spesa su delibera C.i.p.e. del 06/05/1998 e decreto ministero sanità 29/11/1999	1.534.727,81	0,00	1.534.727,81
2154	2005	L. n. 183/89 - assegnazione contributi a favore degli enti attuatori degli interventi programmati per le annualità 1997-2000 e annualità 2003 (subentro nuovo beneficiario l.r. 79/12 art. 35 comma 1)	1.640.826,41	0,00	1.640.826,41
3227	2007	Bando per la restituzione di un "parco progetti" in materia di rifiuti per l'assegnazione di risorse - contributo al comune di Magliano in toscana e di Aulla	113.130,62	0,00	113.130,62
8545	2009	Contributo a Ifc Cnr per il concorso alle spese per il deposito della domanda Int.le di brevetto dei risultati dalla ricerca Scaffolds 3d.	1.893,84	0,00	1.893,84
5834	2011	Dgr 471/2011 scorrimento graduatoria degli edifici strategici e rilevanti ammessi a fin.to. impegno a favore delle province.	9.110,00	0,00	9.110,00

Scelta ragionata n. 4 atti

a) Elenco impegni contabilizzati residui perenti e cancellati: i due atti di maggiore importo

Num. Impegno	Anno Impegno	*Descrizione*	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Campione ragionato insussistenze i due maggiori importi	Perente da mantenere al 31/12/2017
5264	2007	P.r.e.r.p. 2003-2005 - l.o.d.e. di Pistoia - interventi di edilizia abitativa nel comune di Pistoia denominato "centro storico e Pistoia sud" - contributo a S.p.e.s. Spa per n. 22 alloggi locazione permanente	888.957,92	888.957,92	X	0,00
7488	2007	Dgr. 927/06. azienda usl in allegato al decreto. finanziamento per realizzazione di idonee aree di atterraggio e decollo di supporto al servizio regionale di elisoccorso	746.954,74	630.000,00	X	116.954,74

b) Elenco impegni contabilizzati tra i residui perenti e mantenuti: l'atto di maggiore importo mantenuto tra i servizi in conto terzi (titolo VII di spesa) e l'impegno più vetusto, tra quelli indicati dal collegio dei revisori come critici come specificato nella nota metodologica.

Num. Impegno	Anno Impegno	Descrizione	Importo Riaccertato	Importo Insussistente	Perente da mantenere al 31/12/2017	Campione ragionato 1 impegno di maggiore importo sul Titolo VII 1 atto tra quelli indicati Collegio revisori come critici
1425	2000	Legge 305/89 d.m.a.n.105/95 - intesa di programma per l'area critica ad elevata concentrazione ei attività industriali di Livorno e Piombino.	3.008.063,96	0,00	3.008.063,96	X
4070	2003	Rimborso allo stato delle somme anticipate per le agevolazioni concesse sotto forma di bonus fiscale	26.711.707,19	0,00	26.711.707,19	X

RELAZIONE

CAPITOLO I

IL CONTROLLO DELLA CORTE DEI CONTI NEI GIUDIZI DI PARIFICAZIONE DEI RENDICONTI REGIONALI: PRINCIPALI PROFILI DI INTERESSE

Sommario: 1. Premessa - 2. Gli effetti del controllo della Corte dei conti sui rendiconti delle Regioni italiane: l'attività svolta nell'anno 2016. - 2.1. I risultati di amministrazione delle Regioni a seguito dei giudizi di parificazione effettuati nell'anno 2016 - 2.2. Gli esiti dei giudizi di parificazione effettuati nell'anno 2016. - 3. Gli effetti del controllo della Corte dei conti sui rendiconti delle Regioni italiane: l'attività svolta nell'anno 2017. - 3.1. I risultati di amministrazione delle Regioni a seguito dei giudizi di parificazione effettuati nell'anno 2017. - 3.2. Gli esiti dei giudizi di parificazione effettuati nell'anno 2017 - 4. Considerazioni conclusive.
Appendice: rassegna delle parifiche regionali effettuate dalla Corte dei conti dall'introduzione del d.l. n. 174/2012 (rendiconti 2012-2016).

4. Premessa

Il giudizio di parificazione sul rendiconto generale delle regioni, introdotto dal d.l. n. 174/2012, art. 1, comma 5, fornisce alle assemblee legislative regionali importanti elementi di valutazione per l'approvazione del disegno di legge sul rendiconto annuale, presentato dalle rispettive Giunte. La stessa disposizione prevede, inoltre, una relazione allegata al giudizio di parifica, al fine di esprimere le necessarie osservazioni sulla legittimità e regolarità della gestione, nonché allo scopo di proporre interventi correttivi e riformatori per garantire, anche in una visione prospettica, la sana gestione finanziaria dell'ente.

Il legislatore, nel regolare tale giudizio, ha espressamente teso al "rafforzamento della partecipazione della Corte dei conti al controllo sulla gestione finanziaria delle regioni", all'interno del più ampio disegno di consolidamento dell'attività di coordinamento della finanza pubblica tra i livelli di governo statale e regionale (art. 1, comma 1, d.l. n. 174/2012). Le disposizioni contenute nell'art. 1 del citato decreto legge tendono, infatti, ad adeguare e rinnovare il controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria delle regioni, inizialmente previsto dall'art. 3, comma 5, della legge n. 20/1994, in base all'evoluzione dei dettami costituzionali in tema di equilibrio dei bilanci e sostenibilità del debito pubblico, nonché alla luce delle funzioni attribuite alla Corte stessa dall'art. 100 Cost.

La Corte dei conti, sin dall'entrata in vigore del citato d.l. n. 174/2012, ha fornito numerose linee di orientamento per i primi giudizi di parificazione svolti in ambito regionale. Si citano, in particolare, le deliberazioni della Sezione Autonomie n. 9/2013/INPR e n.

14/2014/INPR, con cui sono state emanate le prime linee di orientamento in materia, nonché la questione di massima di cui alla delibera delle Sezioni Riunite n. 7/QMIG/2013, in cui la Corte ha approfondito le questioni legate alle "formalità della giurisdizione contenziosa" che si applicano al giudizio di parificazione per gli aspetti relativi alle modalità del contraddittorio con gli enti controllati. A queste si aggiungono le più recenti linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli enti territoriali (Sez. Aut. n. 9/2016/INPR), nonché quelle relative alla predisposizione del bilancio 2017-2019 (Sez. Aut. n. 13/2017) e del rendiconto 2017 (Sez. Aut. n. 10/2018).

La centralità della funzione di controllo della Corte dei conti, nell'ambito dei principi di coordinamento della finanza pubblica, è stata, peraltro, ribadita più volte dalla Corte costituzionale. Si rammenta, al riguardo, la sentenza n. 39/2014. La Corte conclude, al riguardo, che le funzioni di controllo della Corte dei conti trovano un limite nella potestà legislativa dei Consigli regionali i quali, in base all'assetto dei poteri in Costituzione, la esercitano in piena autonomia politica.

L'introduzione del controllo sui rendiconti regionali da parte del citato d.l. n. 174/2012, combinato con l'attuazione del principio del pareggio di bilancio (art. 81, Cost.) disposto dalla legge n. 243/2012 e con l'introduzione dell'armonizzazione contabile ad opera del d.lgs. n. 118/2011, ha prodotto una vasta giurisprudenza costituzionale. Infatti, numerose sono state le sentenze della Corte costituzionale in tema di parifica dei bilanci regionali e di corretta applicazione dei principi contabili armonizzati da parte delle regioni stesse.

Si citano, ad esempio, la sentenza n. 181/2015, in tema di modalità di contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013 e del relativo impatto sul risultato di amministrazione dell'ente; le sentenze n. 184/2016 e n. 228/2017, che trattano delle modalità di recepimento delle nuove regole introdotte dall'armonizzazione nell'ambito dell'ordinamento regionale, in base alle reciproche competenze Stato-Regione; la sentenza n. 279/2016 che, oltre ad affrontare nuovamente la questione della sterilizzazione delle anticipazioni di cui al d.l. n. 35/2013, si esprime riguardo all'utilizzazione del risultato di amministrazione presunto ed alla corretta contabilizzazione del fondo crediti di dubbia esigibilità. Inoltre, sempre con riferimento alle nuove regole armonizzate introdotte dal d.lgs. n. 118/2011, si rammentano la sentenza n. 6/2017, che fornisce una disamina del concetto di disavanzo tecnico derivante dal riaccertamento straordinario dei residui e specifica le corrette modalità di copertura dello stesso, e la sentenza n. 89/2017. Quest'ultima, riferita ad un

ricorso della Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo che solleva questioni di legittimità costituzionale su alcune leggi della Regione Abruzzo contenenti disposizioni finanziarie, si sofferma sulle modalità di gestione delle economie vincolate, in presenza di avanzo di amministrazione presunto, nonché, nuovamente, sulla sterilizzazione delle anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013. Peraltro, nel corso del 2017 si sono succedute numerose sentenze della Corte costituzionale in materia di parificazione dei bilanci regionali. Oltre a quelle già menzionate, si evidenzia la sentenza n. 247/2017, che affronta la tematica relativa ai rapporti tra il pareggio di bilancio regolato dalla l. n. 243/2012 e le grandezze contabili riferite all'avanzo di amministrazione e al fondo pluriennale vincolato disciplinati dai principi armonizzati.

Infine, con la sentenza n. 49/2018 viene sottolineata l'importanza del principio di trasparenza del bilancio quale fattore irrinunciabile per la partecipazione democratica dei cittadini, al fine di poter valutare "in modo obiettivo e informato lo svolgimento del mandato elettorale". Il bilancio trasparente, soggetto quindi a tutela costituzionale, rappresenta il principale strumento di controllo dell'utilizzo dei fondi pubblici. Inoltre, si sottolinea nella sentenza come la competenza regionale nell'elaborazione dei propri conti non sia intoccabile, in quanto in caso di ritardo "grave e reiterato" possono essere invocati i poteri sostitutivi dello Stato disciplinati dall'art. 120 della Costituzione.

La questione dell'evoluzione del controllo sui rendiconti regionali è stata affrontata poi anche dalla dottrina, con riguardo non solo alla natura e agli effetti del controllo medesimo, ma anche ai presupposti giuridici che legittimano la stessa Corte a sollevare questioni di costituzionalità in sede di giudizio di parifica[3].

Il presente lavoro propone una breve disamina delle principali risultanze dell'attività di parificazione dei rendiconti regionali effettuata dalle competenti Sezioni regionali di controllo nel corso degli anni 2016 e 2017, con riferimento ai rendiconti finanziari rispettivamente del 2015 e del 2016 delle regioni italiane.

L'analisi si concentra, in prevalenza, sui risultati finanziari conseguiti dalle Regioni e sull'eventuale rideterminazione degli stessi da parte delle Sezioni regionali a seguito del controllo sui singoli disegni di legge sul rendiconto. L'esame dei dati finanziari, infatti,

[3] Tali temi sono affrontati, ad esempio, da Colombini Giovanna in "La progressiva giurisdizionalizzazione del controllo nel codice della giustizia contabile: limiti e prospettive", rivista della Corte de conti, anno LXX - n. 1-2 - gennaio-aprile 2017 e da Rivosecchi Guido in "Controlli della Corte dei conti e incidente di costituzionalità", Diritto pubblico 2/2017, Il Mulino.

fornisce un quadro d'insieme dell'andamento gestionale delle amministrazioni regionali, sia in termini di valori assoluti, sia con riguardo alla posizione in cui si collocano le singole Regioni all'interno del contesto nazionale.

Inoltre, si ripercorrono le principali questioni rilevate dalle Sezioni nel corso dell'attività di parificazione e le principali problematiche emerse, al fine di offrire una visione unitaria del fenomeno.

5. Gli effetti del controllo della Corte dei conti sui rendiconti delle Regioni italiane: l'attività svolta nell'anno 2016

5.1. I risultati di amministrazione delle Regioni a seguito dei giudizi di parificazione effettuati nell'anno 2016

In considerazione del quadro normativo esposto in precedenza, le Sezioni regionali di controllo hanno proceduto all'analisi dei rendiconti finanziari regionali, propedeutica al successivo giudizio di parificazione.

Nel corso del 2016 sono stati effettuati 21 giudizi di parificazione. Per 2 Regioni (Abruzzo e Campania), quest'ultimo ha riguardato il rendiconto 2013; per i restanti enti (17 regioni e 2 province autonome), oggetto è stato il rendiconto 2015; per la Valle d'Aosta non è previsto tale obbligo[4].

Con riferimento all'attività di controllo sui rendiconti del 2015, le Sezioni regionali hanno analizzato le risultanze contabili della gestione, con particolare riguardo alla corretta rappresentazione del risultato di amministrazione finale e delle poste vincolate in esso contenute. Tale analisi approfondita è stata resa necessaria dall'introduzione, a partire proprio dalla gestione 2015, dei principi armonizzati di cui al d.lgs. n. 118/2011 e dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui che ha preceduto l'applicazione degli stessi; operazione, quest'ultima, che le Regioni a statuto ordinario erano tenute ad effettuare alla data del 1 gennaio 2015[5].

Il risultato di amministrazione al termine del 2015 viene pertanto influenzato, oltre che dalla menzionata attività di riaccertamento e dalle conseguenti nuove modalità di

[4] Con riguardo alle regioni a statuto speciale, il giudizio di parificazione sul rendiconto deve essere introdotto mediante norme di attuazione statutaria, ai sensi dell'art. 11 bis del d.l. n. 174/2012. La Valle d'Aosta non ha provveduto in merito.

[5] Le regioni a statuto speciale di Friuli V.G., Trentino A.A. e le province autonome di Trento e Bolzano, ai sensi della normativa in materia, effettuano il riaccertamento straordinario al 1 gennaio 2016. I dati rappresentati nella tabella successiva, per tali enti, non ricomprendono quindi gli effetti di tale operazione.

contabilizzazione in base al principio della competenza potenziata, anche dalla diversa quantificazione fondo crediti di dubbia esigibilità, nonché dal necessario accantonamento disposto da una apposita norma, del fondo a tutela delle anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013 e s.m.i.[6] Tale fenomeno non solo ha comportato l'emersione, ovvero l'aumento, di disavanzi effettivi nei bilanci degli enti, ma ha costituito uno dei principali motivi di rideterminazione del risultato finale 2015 da parte delle Sezioni regionali.

Di seguito si riportano i dati finanziari dei rendiconti delle Regioni desunti dalle deliberazioni di parifica (e dalle relazioni ad esse allegate) prodotte dalle Sezioni regionali di controllo nel corso dell'anno 2016. In particolare, per ogni Regione è stato riportato il risultato di amministrazione formale (al netto del fondo pluriennale vincolato), l'ammontare dei vincoli ed accantonamenti contenuti nel medesimo ed il risultato effettivo, quale differenza algebrica tra il risultato formale e l'ammontare delle quote vincolate/accantonate[7].

All'interno dei suddetti vincoli/accantonamenti, è stata isolata la quota vincolata a seguito dell'erogazione delle anticipazioni di liquidità regolate dal d.l. n. 35/2013 e dal successivo d.l. n. 179/2015, che rappresenta la quota da stanziare nel risultato finale al fine di neutralizzare l'impatto finanziario di tali anticipazioni. È stato inoltre messo in evidenza il fondo crediti di dubbia esigibilità. Quest'ultimo, introdotto proprio nel 2015 in attuazione dei principi contabili armonizzati, sostituisce il fondo svalutazione crediti, precedentemente predisposto dagli enti a presidio dei crediti di dubbia e difficile esazione ed è caratterizzato da una diversa metodologia di calcolo[8]. Le due grandezze sopra descritte sono state riportate nella tabella allo scopo di valutare quanto abbiano inciso sul risultato effettivo dei singoli enti. Tali due componenti rappresentano, infatti, due fenomeni rilevanti per la quantificazione del risultato di amministrazione degli enti regionali a partire dal 2015.

Inoltre, è stata rilevata la distinzione sussistente tra il risultato di amministrazione, sia formale che effettivo, determinato dall'ente nell'ambito della proposta di legge di approvazione del rendiconto e il risultato eventualmente riquantificato dalla competente Sezione nel corso dell'attività di controllo. In ultimo, è stata riportata la differenza tra le due quantificazioni operate rispettivamente dalle Regioni e dalle competenti Sezioni, in

---

[6] Tale accantonamento è stato previsto dal d.l. n. 179/2015 e dalla successiva l. n. 208/2015, art. 1, comma 692 e seguenti.

[7] Il risultato effettivo corrisponde alla voce 'totale parte disponibile' contenuta nel "Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione" che gli enti sono tenuti ad allegare al rendiconto ai sensi del d.lgs. n. 118/2011.

[8] Il fondo in oggetto è regolato dal d.lgs. n. 118/2011, allegato 4/2, punto 3.3 ed esempio n. 5.

considerazione dell'eventuale ricalcolo effettuato da queste ultime sui vincoli che determinano il risultato effettivo.

Si evidenzia, infine, che le grandezze esaminate di seguito, riferite ai risultati di amministrazione degli enti regionali, esulano dalle grandezze di finanza pubblica (indebitamento netto e debito) considerate quali parametri da trasmettere alla Commissione Europea in applicazione del Protocollo sulla Procedura per Deficit Eccessivi (Pde) annesso al Trattato di Maastricht[9].

[9] Le grandezze considerate nel Conto economico delle Amministrazioni pubbliche a fini del rispetto dei parametri europei sono grandezze flusso, in quanto considerano entrate e spese finali, pertanto sono di natura diversa rispetto ai risultati di amministrazione analizzati nella presente sede.

Tab. 1 - Il risultato di amministrazione nelle delibere di parifica al rendiconto adottate dalle Sezioni regionali nel corso dell'anno 2016. (in milioni)

IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE DELLE REGIONI ITALIANE PRIMA E DOPO IL CONTROLLO DELLE SEZIONI REGIONALI - RENDICONTI 2015													
Regione	**Risultato di amministrazione dell'ente**					**Risultato di amministrazione rideterminato dalle Sezioni regionali Cdc**					**Differenza risultato ente/ risultato rideterminato dalle Sezioni**		
	Risultato formale di amm.ne	**Totale vincoli + accantona-menti**	**Risultato effettivo (Risultato Formale - vincoli/ Accantona-menti)**	***di cui vincolato a seguito d.l. n. 35/2013 e d.l. n. 179/2015***	***di cui Fondo crediti dubbia esigibilità***	**Risultato formale di amm.ne**	**Totale vincoli+ accantona-menti**	**Risultato effettivo (Risultato Formale - vincoli/accantonamenti)**	***di cui vincolato a seguito d.l. n. 35/2013 e d.l. n. 179/2015***	***di cui Fondo crediti dubbia esigibilità***	**Differenza risultato formale Sezione/risultato formale Regione**	**Differenza vincoli Sezione/vincoli Regione (comprese le rideterminazioni parziali delle Sezioni)**	**Differenza risultato effettivo Sezione/risultato effettivo Regione**
	(a)	**(b)**	**c = (a-b)**			**(d)**	**(e)**	**f = (d-e)**			***i= (d-a)***	***h=(e-b)***	**g = (f-c)**
Abruzzo R2013 (1)	1.184,29	1.722,49	-538,20	*0,00*	*0,00*	1.184,29	1.896,50	-712,21	*174,01*	*0,00*	0,00	174,01	-174,01
Campania R2013 (2)	4.488,41	5.975,37	-1.486,96	*346,53*	*1.011,91*	4.488,41	7.968,47	-3.480,07	*1.473,55*	*1.011,91*	0,00	1.993,10	-1.993,10
Basilicata (3)	597,67	597,59	0,08	*0,00*	*8,50*	non rideterminato dalla Sezione	non rideterminato dalla Sezione	non rideterminato dalla Sezione	*non rideterminato dalla Sezione*	*non rideterminato dalla Sezione*	non rideterminato dalla Sezione	non rideterminato dalla Sezione	non rideterminato dalla Sezione
Calabria	1.100,16	1.184,87	-84,71	*85,96*	*18,62*	1.100,16	1.184,87	-84,71	*85,96*	*18,62*	0,00	0,00	0,00
Emilia-Romagna	-282,78	2.435,57	-2.718,35	*937,36*	*63,74*	-282,78	2.435,57	-2.718,35	*937,36*	*63,74*	0,00	0,00	0,00
Friuli-Venezia Giulia (4)	1.316,48	802,99	513,49	*0,00*	*18,17*	1.316,48	802,99	513,49	*0,00*	*18,17*	0,00	0,00	0,00
Lazio	-2.028,01	8.839,53	-10.867,54	*7.736,34*	*73,99*	-2.028,01	8.839,53	-10.867,54	*7.736,34*	*73,99*	0,00	0,00	0,00
Liguria (5)	124,70	379,31	-254,61	*140,45*	*1,25*	124,70	396,38	-271,67	*140,45*	*1,25*	0,00	17,06	-17,06
Lombardia	-627,97	1.558,51	-2.186,48	*0,00*	*60,92*	-627,97	1.558,51	-2.186,48	*0,00*	*60,92*	0,00	0,00	0,00
Marche	675,13	1.058,96	-383,83	*0,00*	*15,85*	675,13	1.058,96	-383,83	*0,00*	*15,85*	0,00	0,00	0,00
Molise (6)	496,42	736,41	-239,99	*0,00*	*7,26*	496,42	805,49	-309,07	*69,08*	*7,26*	0,00	69,08	-69,08
Piemonte (7)	-2.077,81	5.563,14	-7.640,94	*4.801,04*	*76,31*	-2.077,81	non rideterminato dalla Sezione	non rideterminato dalla Sezione	*4.801,04*	*76,31*	0,00	non rideterminato dalla Sezione	non rideterminato dalla Sezione
Puglia	1.856,25	2.300,45	-444,19	*506,34*	*106,50*	1.856,25	2.300,45	-444,19	*506,34*	*106,50*	0,00	0,00	0,00
Sardegna	-628,69	765,01	-1.393,70	*0,00*	*41,74*	-628,69	765,01	-1.393,70	*0,00*	*41,74*	0,00	0,00	0,00
Sicilia	-418,75	5.773,76	-6.192,51	*2.666,97*	*53,95*	-418,75	5.773,76	-6.192,51	*2.666,97*	*53,95*	0,00	0,00	0,00
Toscana	-620,72	2.883,20	-3.503,93	*659,43*	*173,74*	-620,72	2.883,20	-3.503,93	*659,43*	*173,74*	0,00	0,00	0,00

IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE DELLE REGIONI ITALIANE PRIMA E DOPO IL CONTROLLO DELLE SEZIONI REGIONALI - RENDICONTI 2015													
Regione	**Risultato di amministrazione dell'ente**					**Risultato di amministrazione rideterminato dalle Sezioni regionali Cdc**					**Differenza risultato ente/ risultato rideterminato dalle Sezioni**		
	Risultato formale di amm.ne	**Totale vincoli + accantona-menti**	**Risultato effettivo (Risultato Formale - vincoli/ Accantona-menti)**	***di cui vincolato a seguito d.l. n. 35/2013 e d.l. n. 179/2015***	***di cui Fondo crediti dubbia esigibilità***	**Risultato formale di amm.ne**	**Totale vincoli+ accantona-menti**	**Risultato effettivo (Risultato Formale - vincoli/accantonamenti)**	***di cui vincolato a seguito d.l. n. 35/2013 e d.l. n. 179/2015***	***di cui Fondo crediti dubbia esigibilità***	**Differenza risultato formale Sezione/risultato formale Regione**	**Differenza vincoli Sezione/vincoli Regione (comprese le rideterminazioni parziali delle Sezioni)**	**Differenza risultato effettivo Sezione/risultato effettivo Regione**
	(a)	**(b)**	**c = (a-b)**			**(d)**	**(e)**	**f = (d-e)**			***i= (d-a)***	***h=(e-b)***	**g = (f-c)**
Trentino A. A. (8)	79,03	0,00	79,03	*0,00*	*0,00*	79,03	0,00	79,03	*0,00*	*0,00*	0,00	0,00	0,00
Provincia autonoma di Bolzano (8)	305,97	0,00	305,97	*0,00*	*0,00*	305,97	0,00	305,97	*0,00*	*0,00*	0,00	0,00	0,00
Provincia autonoma di Trento (9)	56,31	0,00	56,31	*0,00*	*0,00*	56,31	0,00	non rideterminato dalla Sezione	*0,00*	*0,00*	0,00	0,00	non rideterminato dalla Sezione
Umbria	107,31	329,54	-222,23	*29,09*	*1,98*	107,31	329,54	-222,23	*29,09*	*1,98*	0,00	0,00	0,00
Valle d'Aosta													
Veneto	-316,52	2.867,75	-3.184,27	*1.571,30*	*87,33*	-316,52	2.867,75	-3.184,27	*1.571,30*	*87,33*	0,00	0,00	0,00
Totale parifiche deliberate nell'anno 2016 (10)	**5.386,87**	**45.774,44**	**-40.387,56**	***19.480,81***	***1.821,74***	**4.789,21**	**41.866,97**	**-35.056,27**	***20.850,92***	***1.813,24***	**0,00**	**2.253,26**	**-2.253,26**
Totale R2015 (senza Campania e Abruzzo - dati R 2013) (10)	**-285,82**	**38.076,58**	**-38.362,40**	***19.134,28***	***809,83***	**-883,49**	**32.002,00**	**-30.863,99**	***19.203,36***	***801,33***	**0,00**	**86,15**	**-86,15**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dalle deliberazioni di parifica dei rendiconti delle amministrazioni regionali e dalle relazioni allegate, predisposte dalle Sezioni regionali di controllo nel corso dell'anno 2016. Per la Valle d'Aosta non è previsto il giudizio di parifica: con riguardo alle regioni a statuto speciale il giudizio di parificazione sul rendiconto deve essere introdotto mediante norme di attuazione statutaria, ai sensi dell'11 bis del d.l. n. 174/2012.

(1) Per la Regione Abruzzo, la Sezione regionale, nel corso dell'anno 2016, ha deliberato sulla parifica del Rendiconto 2013 anziché del Rendiconto 2015. La Sezione ha rideterminato il risultato effettivo a seguito del mancato accantonamento del fondo per anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013 e successivo d.l. n. 179/2015.

(2) Per la Regione Campania, la Sezione regionale, nel corso dell'anno 2016, ha deliberato sulla parifica del Rendiconto 2013 anziché del Rendiconto 2015. La Sezione provvede alla riquantificazione del risultato effettivo in quanto questo non ricomprende vincoli per 1.993,10 milioni (comprensivi di una quota riferita alle anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013 non sterilizzate). Sussistono inoltre residui attivi finali inesigibili/insussistenti per l'importo di euro 578 milioni, non ricompresi nel calcolo del nuovo risultato.

(3) Per la Basilicata, il risultato non viene rideterminato dalla Sezione in quanto la stessa dichiara, in sede di parifica del Rendiconto 2015, che "avendo riscontrato insussistenze di componenti dell'attivo e sottostime della parte disponibile del bilancio, risultando inficiato a cascata il complessivo sistema di bilancio contenuto nel rendiconto come presentato a questa Sezione, in termini di veridicità e sostenibilità degli equilibri ivi rappresentati, non si ritiene possa deliberarsi la parificazione del rendiconto generale della Regione Basilicata per il 2015. Né si ritiene possibile emettere, nel caso de quo - un giudizio di "parifica con eccezioni" come in precedenti occasioni reso da questa stessa Sezione". La Sezione ha quindi proceduto alla non parifica del rendiconto

(4) La Regione Friuli V.G. effettua il riaccertamento straordinario all'1.1.2016 anziché all'1.1.2015, insieme alla Regione Trentino A.A. e alle province autonome di Trento e Bolzano. Pertanto, in sede di rendiconto 2015, i rispettivi dati sono solo parzialmente comparabili con i risultati delle altre regioni. A seguito del riaccertamento straordinario all'1.1.2016, la Regione Friuli V.G. ha rideterminato il risultato formale di amministrazione in 1.451 milioni (di cui 803 milioni vincolati), in miglioramento rispetto al 31.12.2015.

(5) Per la Liguria, la Sezione regionale ha rideterminato il risultato effettivo nell'ambito della relazione allegata alla delibera di parifica, a seguito della mancata considerazione, tra i vincoli, di una quota derivante dal differenziale positivo dei flussi finanziari generati dai contratti derivati.

(6) Per la Regione Molise, la Sezione regionale ha richiesto la correzione del dato relativo al risultato effettivo quantificato dall'ente (-239.985.691 euro) già in sede di progetto di rendiconto elaborato dall'amministrazione regionale. A seguito della modifica dei dati come richiesto dalla Sezione in -309,7 milioni, è stata deliberata la parifica del rendiconto. Il rendiconto definitivamente approvato dalla Regione recepisce pertanto i rilievi della Sezione. Il risultato è stato rideterminato a seguito della mancata costituzione, tra i vincoli, del fondo anticipazione di liquidità richiesto dal d. l. n. 179/2015, a seguito dell'erogazione alla Regione delle somme anticipate ai sensi del d.l. n. 35/2013 e non sterilizzate.

(7) Per la Regione Piemonte, la Sezione non ha proceduto ad un puntuale ricalcolo dei vincoli e del conseguente risultato effettivo, in quanto, oltre alle maggiori passività riferite al trasposto pubblico locale (49 milioni), sussistevano ulteriori poste da vincolare derivanti dall'errato riaccertamento straordinario dei residui, che la Sezione non procede a quantificare per mancanza di elementi. Il risultato di amministrazione 2015 è stato successivamente rideterminato dalla stessa Regione con legge regionale n. 17/2016, a seguito dei rilievi mossi in sede di giudizio di parifica. La Regione ha rideterminato il risultato formale (-1.432,06 milioni) e il totale dei vincoli/accantonamenti (6.285 milioni), con la conseguente emersione di un disavanzo effettivo di 7.717,06 milioni, maggiore rispetto alla stima effettuata prima del controllo della Sezione. Il differenziale tra la rideterminazione del risultato formale (che passa da -2.077 milioni a -1.432 milioni) e la riquantificazione dei vincoli (da 5.563,14 milioni a 6.285 milioni, in particolare dovuta alla rideterminazione del Fcde) comporta un peggioramento del disavanzo effettivo di 76,12 milioni.

(8) Il risultato di amministrazione della Regione Trentino A.A. non appare gravato da alcun vincolo. Non sono gravati da vincoli neanche i risultati delle Province autonome di Trento e Bolzano. Tali enti effettuano il riaccertamento straordinario all'1.1.2016 anziché all'1.1.2015; pertanto, in sede di rendiconto 2015 sono solo parzialmente comparabili con i risultati delle altre regioni. In sede di riaccertamento straordinario all'1.1.2016, la Regione Trentino A.A. ha registrato un risultato di amministrazione formale che passa da 79,03 milioni al 31.12.2015 a 81,9 milioni all'1.1.2016, in assenza di vincoli. La provincia di Bolzano, a seguito del riaccertamento straordinario, registra invece una diminuzione del risultato formale di amministrazione da 305,97 milioni a 201,7 milioni (di cui 198,6 milioni vincolati). Per quanto riguarda la Provincia di Trento si rimanda alla nota successiva.

(9) Per la Provincia di Trento, la Sezione non parifica i capitoli di entrata n. 141320 (entrate derivanti da restituzione di somme anticipate per l'estinzione dei mutui; l.p. 30/12/14 n. 14, art. 22) e n. 141330 (entrate derivanti da restituzione di somme anticipate per l'estinzione dei mutui e delle altre operazioni di indebitamento delle società di cui all'art. 33, comma 1, lettera c), della l.p. 16 giugno 2006, n. 3) con conseguenti effetti sulla determinazione del risultato di amministrazione (non riquantificato dalla Sezione). La provincia autonoma di Trento ha provveduto, all'1.01.2016, al riaccertamento straordinario dei residui ed alla conseguente rideterminazione del risultato di amministrazione formale da 56,31 milioni a –313 milioni (risultato effettivo pari a –351 milioni, considerando anche i vincoli). Il disavanzo è derivato principalmente dalla reimputazione dei residui attivi (circa euro 417 milioni) connessi ai rientri delle anticipazioni di somme concesse dalla Provincia ai Comuni e a due società partecipate per l'estinzione anticipata di mutui. Tali poste erano, peraltro, state escluse dalla parifica effettuata dalla competente Sezione sul rendiconto 2015.

(10) La differenza tra il risultato effettivo degli enti e quello rideterminato dalle Sezioni per il 2015 (lett. g, pari a -86,15 milioni sui dati dei soli rendiconti 2015, pari a -2.253,26 considerando anche i rendiconti 2013) non corrisponde alla somma algebrica delle differenze (g=(f-c) pari a 7.554 milioni sui dati 2015) poiché su quest'ultimo importo influiscono i risultati delle regioni Basilicata e Piemonte, non rideterminati dalle Sezioni. La stessa considerazione vale per la differenza dei vincoli (lett. h).

I dati riportati nella tabella, dettagliati per singolo ente, mostrano, in primo luogo, la presenza di due regioni (Abruzzo e Campania) sottoposte nel corso del 2016 al giudizio di parifica sul rendiconto 2013, anziché sul rendiconto 2015.

Per quanto riguarda, invece, le risultanze del rendiconto 2015 per i restanti 19 enti, di cui 17 regioni e 2 province autonome[10], i valori evidenziano come i risultati formali determinati dalle singole amministrazioni regionali presentino, per circa la metà degli enti, un segno negativo: Emilia Romagna (-282,78 milioni), Lazio (-2.028 milioni), Lombardia (-627,9 milioni), Piemonte (-2.077,8 milioni), Sardegna (-628,7 milioni), Sicilia (-418,7 milioni), Toscana (-620,7 milioni) e Veneto (-316,5 milioni).

L'ammontare cumulato dei risultati formali determinati complessivamente dagli enti a rendiconto 2015, senza quindi considerare le regioni Abruzzo e Campania, appare negativo per 285,82 milioni. Questo dato, già di per sé critico in quanto espressione della difficoltà degli enti regionali a svolgere le proprie funzioni con le risorse a disposizione, risulta ancora più negativo se si considera il complesso dei vincoli ed accantonamenti che gravano sul risultato stesso. Infatti, l'ammontare dei vincoli totali a carico dei rendiconti 2015 ammonta a 38.076,58 milioni, con un conseguente disavanzo effettivo degli enti regionali di 38.362,4 milioni al termine del 2015.

Si rammenta al riguardo che la quantificazione in oggetto tiene conto solo dei risultati dei 19 enti riportati in tabella. Non sono pertanto ricompresi i risultati 2015 di Abruzzo, Campania e Valle d'Aosta, che potrebbero aggravare, o comunque modificare, i valori analizzati.

Nel complesso, una delle principali cause dell'elevato ammontare di disavanzo effettivo delle Regioni italiane è rappresentata dall'applicazione della disciplina introdotta dal d.l. n. 179/2015 in tema di contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità erogate agli enti ai sensi del precedente d.l. n. 35/2013. Infatti, la necessità di costituire un apposito fondo a presidio di tale tipologia di entrata, al fine di evitare che questa costituisca una nuova fonte di finanziamento, ha pesato per ben 19.134,28 milioni su un ammontare vincolato di 38.076,58 milioni nell'ambito dei bilanci 2015 (circa il 50 per cento).

In merito all'accantonamento del fondo crediti di dubbia esigibilità, voluto dai nuovi principi armonizzati, quest'ultimo è stato quantificato dalle Regioni, a rendiconto 2015, in 809,83 milioni, rappresentando una quota esigua rispetto al complesso dei vincoli.

---

[10] La Valle d'Aosta non ha proceduto al giudizio di parificazione, come sopra già esplicitato.

In tale contesto, tutte le Regioni a statuto ordinario nel 2015 presentano un disavanzo effettivo considerando, oltre al risultato formale, anche il complesso dei vincoli: infatti solo la Basilicata, il Friuli Venezia Giulia e il Trentino Alto Adige, insieme alle due province autonome, registrano un risultato effettivo positivo. Tra le Regioni a statuto ordinario, il dato migliore è registrato dalla Basilicata, con un risultato effettivo pari a 0,08 milioni (che tuttavia è stato giudicato non attendibile dalla competente Sezione regionale in sede di parifica), mentre il disavanzo maggiore viene raggiunto dal Lazio (-10.867 milioni).

Esaminando poi i dati contabili rideterminati dalle Sezioni regionali di controllo, questi mostrano come in 7 casi sia stata verificata la non correttezza dei risultati elaborati nel disegno di legge di approvazione del rendiconto. Nel dettaglio, oltre alle due regioni valutate sui risultati 2013 (Abruzzo e Campania), anche Basilicata, Liguria, Molise, Piemonte e la provincia autonoma di Trento sono state destinatarie di apposite segnalazioni da parte delle competenti Sezioni, a causa della non corretta determinazione del risultato 2015[11].

Per quanto riguarda il Molise e la Liguria, la rideterminazione del risultato effettivo è stata operata in sede di giudizio di parifica[12]; per il Piemonte, la Basilicata e la provincia di Trento, invece, le Sezioni non avevano proceduto ad un preciso ricalcolo dei vincoli, limitandosi a rilevare specifiche criticità nel calcolo del risultato stesso, demandando pertanto agli enti il compito di provvedere in tal senso.

Come riportato nella precedente tabella, considerando solo le rideterminazioni effettuate in sede di parificazione dalle Sezioni stesse, si registra un impatto del controllo sui rendiconti pari a 86,15 milioni, in termini di peggioramento del risultato effettivo aggregato 2015 rispetto alle precedenti stime degli enti regionali (il dato ammonta a 2.253,26 milioni se si considerano anche le riquantificazioni effettuate dalle singole Sezioni per le regioni Abruzzo e Campania sui rendiconti 2013).

Il principale motivo che ha portato alla rideterminazione del risultato da parte delle Sezioni riguarda la presenza di discordanze in termini di risorse da vincolare o accantonare,

---

[11] La segnalazione di specifiche irregolarità presenti nel calcolo del risultato di amministrazione non è l'unico elemento che può influenzare il giudizio di parifica delle Sezioni regionali: sussistono infatti altri profili critici di varia tipologia che, pur non incidendo sul risultato di amministrazione, possono determinare una parifica non completa.

[12] Per il Molise, la Sezione ha richiesto la correzione dei vincoli inseriti nel risultato di amministrazione già in sede di progetto di rendiconto elaborato dall'amministrazione regionale. A seguito di tale modifica, effettuata dall'ente stesso durante la procedura di controllo, è stata deliberata la parifica del rendiconto. Il rendiconto definitivamente approvato dalla Regione già recepisce, pertanto, i rilievi della Sezione. Per la Liguria, invece, la nuova quantificazione del risultato effettivo è stata operata dalla Sezione stessa nell'ambito della relazione allegata alla delibera di parifica.

rispetto ai dati elaborati dalle Regioni. Tale fenomeno ha diverse origini: esso dipende sia dalla non corretta quantificazione del fondo di anticipazione di liquidità di cui al citato d.l. n. 35/2013 e successivo n. 179/2015 (Abruzzo e Campania sul rendiconto 2013; Molise sul rendiconto 2015), sia dal fondo crediti di dubbia esigibilità (Piemonte), sia da altri fenomeni, riferiti alla gestione del debito e dei contratti derivati (Liguria e Provincia di Trento).

Per quanto riguarda, invece, la Basilicata, la competente Sezione regionale ha proceduto alla non parifica del rendiconto 2015 a causa della presenza di numerose irregolarità rilevate in varie macro aree del bilancio, oltre che per il mancato adeguamento della Regione stessa alle misure correttive richieste sul precedente rendiconto 2014. La Sezione non ha quindi rideterminato il risultato del 2015, né i relativi vincoli. La Regione stessa, a seguito dell'emissione del giudizio, ha provveduto con apposita legge a riapprovare il rendiconto, tenendo conto dei rilievi mossi dalla Sezione.

Come sopra accennato, la situazione contabile delle Regioni italiane, per il 2015, vede un disavanzo effettivo determinato dagli enti per 38.362,40 milioni. Tale valore, che rappresenta l'ammontare di risorse che il sistema regionale deve reperire per far fronte alle obbligazioni passive già assunte ed ai vincoli che gravano sul bilancio, deve essere rivisto alla luce delle rimodulazioni effettuate dalle Sezioni regionali, che comportano un peggioramento di almeno 86,15 milioni, peggioramento che potrà incrementarsi in relazione alle successive riquantificazioni, demandate alle amministrazioni stesse[13].

A tale proposito, pare opportuno verificare come le Regioni hanno reagito ai giudizi di parificazione cui sono stati sottoposti i rispettivi rendiconti, ovvero se, in sede di approvazione definitiva degli stessi mediante apposita legge, hanno recepito o meno i rilievi mossi dalle Sezioni[14].

Nel dettaglio, esaminando le leggi regionali di approvazione dei rispettivi rendiconti in seguito all'emissione del giudizio da parte delle Sezioni, si rileva quanto segue.

Con riferimento ai rendiconti 2013, la Campania si è adeguata ai rilievi mossi dalla Sezione regionale, provvedendo a ridurre il proprio risultato effettivo dell'importo indicato dalla Sezione stessa. Anche l'Abruzzo ha provveduto, in sede di approvazione del rendiconto 2013

[13] Il risultato effettivo 2015 aggregato rideterminato dalle Sezioni, indicato in tabella in -30.863,99 milioni, risulta parziale poiché non ricomprende i dati di Basilicata e Piemonte (non rideterminati dalle Sezioni) e della Provincia autonoma di Trento.

[14] In merito alle conseguenze del giudizio di parificazione per gli enti regionali si rimanda alla breve rassegna sulla giurisprudenza costituzionale inserita nelle premesse del presente lavoro.

mediante apposita legge regionale, a modificare il risultato effettivo, anche se di un importo diverso rispetto alla quantificazione operata dalla competente Sezione in sede di parifica[15].

Considerando i dati 2015, anche la Basilicata e il Piemonte hanno provveduto, a seguito del giudizio di parifica, a ricalcolare i rispettivi risultati, modificando, in sede di approvazione del rendiconto mediante apposita legge, sia il risultato formale che i vincoli/accantonamenti in esso contenuti, con la conseguente rideterminazione del risultato effettivo[16]. Il Molise si è adeguato già durante la procedura del controllo, apportando le necessarie correzioni prima dell'emissione del giudizio.

La Liguria e la Provincia di Trento, invece, non si sono adeguate, mantenendo gli stessi dati contenuti nella proposta di legge, nonostante i rilievi mossi dalla Sezione che avrebbero comportato una modifica del risultato effettivo.

In generale, se si valutano anche le rideterminazioni effettuate dalle stesse amministrazioni regionali sui rispettivi rendiconti 2015, a seguito dei rilievi delle Sezioni, l'effetto del controllo operato da queste ultime si incrementa, facendo emergere un disavanzo effettivo ancora maggiore: questo infatti aumenterebbe, rispetto a quanto stimato dalle Regioni prima del controllo, non di 86,15 milioni, come riportato in tabella, bensì di 145 milioni, considerando i soli dati 2015. Il peggioramento dipende dalle successive rideterminazioni di Basilicata e Piemonte, che rappresentano comunque un effetto diretto della procedura di parificazione cui tali enti sono stati sottoposti.

Se si considerano anche i risultati 2013 di Abruzzo e Campania come approvati dai rispettivi Consigli regionali, l'impatto del controllo sui bilanci regionali effettuato nel corso del 2016 salirebbe a ben 2.169 milioni.

5.2. Gli esiti dei giudizi di parificazione effettuati nell'anno 2016

A completamento dell'analisi sui risultati contabili conseguiti dalle Regioni, come valutati dalle competenti Sezioni regionali di controllo, si riporta di seguito l'esito dei giudizi di

---

[15] La Sezione, nell'ambito della parifica del rendiconto 2013, aveva calcolato un disavanzo effettivo peggiorato di 174 milioni rispetto alla proposta di legge iniziale sottoposta a giudizio. Il rendiconto approvato dall'assemblea regionale con l.r. n. 16/2017, invece, riporta un peggioramento del risultato di amministrazione solo di 57,92 milioni, dovuto all'incremento dei fondi vincolati. Si evidenzia, in merito, che la citata l.r. n. 16/2017 di approvazione del rendiconto 2013 è stata dichiarata incostituzionale dalla Corte costituzionale con sentenza n. 49/2018.

[16] La Basilicata ha ridotto il risultato formale in 574,15 milioni, ponendo vincoli di pari importo, pertanto il risultato effettivo è pari a 0; il Piemonte ha ricalcolato il risultato formale in -1.432,06 milioni (in miglioramento rispetto al precedente valore), aumentando la quota vincolata a 6.285 milioni, con il conseguente incremento del disavanzo effettivo, che si assesta a 7.717 milioni.

parificazione deliberati dalle stesse Sezioni nel corso del 2016, al fine di esaminare la situazione complessiva degli enti in oggetto, nonché le principali questioni emerse nell'ambito dell'attività di parifica.

La tabella mette in evidenza come, su un totale di 21 Regioni esaminate (di cui due con riferimento al rendiconto 2013 e le restanti 19, comprensive delle province autonome, in relazione al rendiconto 2015), quelle destinatarie di un giudizio di parifica completa sono solo 9. Ulteriori 11 enti sono caratterizzati da un giudizio di parificazione parziale, ovvero con l'esclusione di specifici aspetti del rendiconto, gravati da particolari criticità. Infine, una regione (la Basilicata) ha visto la mancata parificazione del suo rendiconto, a causa della presenza di rilievi che, a giudizio della Sezione competente, inficiavano a cascata il complessivo sistema di bilancio.

Tab. 2 - Esito dei giudizi di parifica al rendiconto adottati dalle Sezioni regionali di controllo nel corso dell'anno 2016.

ESITO DEI GIUDIZI DI PARIFICA -ATTIVITÀ DELL'ANNO 2016					
Regione	**Estremi delibere di parifica delle Sezioni competenti**	**Parifica completa**	**Parifica parziale**	**Mancata parifica**	**Note**
Abruzzo R2013	n. 39/2016 - giudizio sul Rendiconto 2013		R2013 - parifica con esclusione: a) del saldo finanziario positivo limitatamente ad alcune voci dei residui attivi e passivi; b) dei residui perenti; c) di alcuni capitoli riferiti a economie vincolate riprogrammate per finalità diverse da quelle inizialmente previste; d) del capitolo 21300, non compreso negli Allegati A, B e C, il quale è stato osservato nell'ambito del procedimento di controllo delle scritture contabili su base campionaria; e) del disavanzo finanziario al termine dell'esercizio pari a € - 538.201.471,80, ritenuto parziale e non attendibile, in assenza del riconteggio delle poste di cui sopra e della considerazione dell'anticipazione di liquidità ex d.l. n. 35/2013. La Sezione sospende il giudizio per le voci non parificate, incise dalle disposizioni per le quali è stata sollevata questione di legittimità costituzionale.		La Sezione solleva questione di legittimità costituzionale, in riferimento ai parametri stabiliti dall'articolo 81, quarto comma (nel testo vigente prima della modifica introdotta dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1), e dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, di alcune leggi regionali (legge finanziaria 2016 e bilancio di previsione annuale e pluriennale). Sospende il giudizio per le voci non parificate, incise dalle richiamate disposizioni. La Corte costituzionale, con sentenza n. 89/2017, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale delle norme per cui era stata sollevata questione di legittimità ed invita la Regione Abruzzo a "rideterminare il bilancio dell'esercizio 2013 in modo da accertare il risultato di amministrazione secondo canoni costituzionali corretti".
Campania R2013	n. 285/2016 - giudizio sul Rendiconto 2013		R2013 - parifica con esclusione dei residui attivi finali e del quadro riassuntivo del risultato di amministrazione, il quale, oltre che per l'importo dei minori residui attivi finali, non contabilizza vincoli per euro 1.414.976.355,21. Ne consegue che sul disavanzo finanziario sostanziale di euro - 1.486.962.298,31 gravano ulteriori componenti negative per euro 1.993.102.971,27, per cui il risultato di amministrazione va rideterminato in euro - 3.480.065.269,58.		La Sezione non ha parificato il precedente rendiconto 2012. La mancata parifica R2012 è dovuta alla "inattendibilità delle scritture, in particolare, con riferimento alla prassi contabile delle "partite sospese di tesoreria", inficiante la capacità del rendiconto di dare una corretta rappresentazione dei crediti ancora sussistenti, a titolo di residui, a fronte di incassi registrati massivamente in conto terzi, nonché l'incongruenza con i dati di flusso Siope". La decisione della Sezione regionale è stata annullata con decisione delle Sezioni riunite n. 27/2014 (pronuncia di mero annullamento, in conseguenza della quale non è stata formulato alcun giudizio sulla parificabilità dello schema di rendiconto 2012.)
Basilicata	n. 45/2016			R2015 non parificato a causa del mancato adeguamento dell'ente alle misure consequenziali richieste sul R2014 e delle gravi anomalie e criticità nel sistema di gestione ed allocazione dei seguenti macro aggregati: residui attivi; contabilità speciali; fondi accantonati; fondi vincolati.	La Regione Basilicata approva il R2015 a dicembre 2015 tenendo conto dei rilievi mossi dalla Sezione in sede di giudizio di parifica.
Calabria	n. 75/2016 delibera di approvazione della bozza di		R2015 - parifica con esclusione della voce "Mutui" delle passività patrimoniali.		

ESITO DEI GIUDIZI DI PARIFICA -ATTIVITÀ DELL'ANNO 2016					
Regione	**Estremi delibere di parifica delle Sezioni competenti**	**Parifica completa**	**Parifica parziale**	**Mancata parifica**	**Note**
	relazione n. 94/2016 - delibera di parifica				
Emilia-Romagna	n. 66/2016	R2015			
Friuli-V.G.	n. 43/2016	R2015			
Lazio	n. 119/2016	R2015			
Liguria	n. 74/2016		R2015 - parifica con esclusione: delle somme riportate nel conto di bilancio a titolo di residui attivi iscritti al titolo VI "Entrate per contabilità speciali"; della voce "Passività diverse" del conto del patrimonio; della voce "Immobilizzazioni attive" del conto del patrimonio; del "Risultato d'amministrazione", nella misura in cui non espone apposito vincolo, per ulteriori euro 20.571.829 discendente dal saldo differenziale dei flussi finanziari, positivi e negativi, generati dai contratti derivati.		
Lombardia	n.179/2016	R2015			La Sezione rigetta le eccezioni di incostituzionalità sollevate dal Procuratore regionale in merito al rilascio di garanzia indebitamento e al meccanismo di copertura di talune spese regionali.
Marche	n. 157/2016	R2015			
Molise	n. 99/2016 - delibera di approvazione della relazione; n. 104/2016 - delibera di parifica		R2015 - parifica nei limiti e con le osservazioni di cui alla allegata relazione già approvata con deliberazione n. 99/2016/FRG in cui sono contenute le osservazioni in merito alla legittimità e alla regolarità della gestione nonché indicate le misure correttive ritenute necessarie.		Criticità riscontrate nella relazione di cui alla delibera n. 99/2016/FRG: a) risultato di amministrazione sostanzialmente negativo per 309 milioni; b) indebitamento: mancato rispetto dell'art.62, comma sesto del D.Lgs. 118/2011; c) Il settore sanitario ha continuato a produrre rilevanti deficit di gestione. Inoltre, nel 2015 la Regione Molise ha superato dell'1,10% il tetto programmato per la spesa farmaceutica ospedaliera e dello 0,79% il limite posto alla farmaceutica territoriale. d) presenza di criticità nella gestione degli organismi partecipati; e) presenza di criticità nella gestione del personale; f) discordanze tra movimenti di cassa registrati, per singoli Titoli di Entrata e Spesa, nel rendiconto 2015 e quelli desunti dal SIOPE f) criticità nella gestione di tesoreria.
Piemonte	n. 72/2016 - delibera di approvazione della relazione; n. 92/2016 - delibera di parifica		R2015 - parifica ad eccezione: 1) del risultato di amministrazione all'1/01/2015 a seguito del riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi; 2) delle passività risultate non cedibili al Commissario Straordinario a seguito delle verifiche effettuate dalla Sezione ai sensi della sentenza della Corte Costituzionale n. 181/2015; 3) del conseguente risultato di amministrazione al 31/12/2015; 4) dei prospetti "Conto generale delle attività e passività		La Sezione non quantifica il disavanzo effettivo: oltre al mancato computo delle passività relative a trasporto pubblico locale (49.378.887,94 euro), sarebbero da considerare anche le differenze derivanti dall'errato riaccertamento straordinario e dalla cessione di alcuni debiti alla gestione commissariale che la Sezione non quantifica. Le criticità evidenziate nel riaccertamento straordinario dei residui che influenzano il risultato riguardano la cancellazione di residui derivanti dalla competenza 2014 e la cancellazione di residui che andavano mantenuti, dotando adeguatamente il fondo crediti di dubbia esigibilità.

ESITO DEI GIUDIZI DI PARIFICA -ATTIVITÀ DELL'ANNO 2016					
Regione	**Estremi delibere di parifica delle Sezioni competenti**	**Parifica completa**	**Parifica parziale**	**Mancata parifica**	**Note**
			finanziarie", "Conto generale delle attività e passività patrimoniali" e "Riassunto dei Conti generali" del Conto generale del Patrimonio.		
Puglia	n. 123/2016 - delibera di approvazione della relazione; n. 134/2016 - delibera di parifica	R2015			
Sardegna	SSRRSA/1/2016 e n.134/2016	R2015			
Sicilia	SSRRSC/5/2016		R2015 - parifica ad eccezione, per il conto del bilancio, dei pagamenti in conto competenza per l'importo di € 434.496,46, di cui al capitolo 742853 della rubrica dell'Assessorato regionale delle attività produttive; per il conto generale del patrimonio, con esclusione delle seguenti partite: Attività non finanziarie: Sottoconti - Beni immobili € 402.373.589,20; - Oggetti d'arte € 323.051.325,76.		
Toscana	n. 64/2016	R2015			La Sezione ha deliberato la parificazione richiamando, tuttavia, l'attenzione della Regione sulla situazione di disavanzo sostanziale e sulla necessità di individuare forme di copertura dello stesso in base alle nuove disposizioni della contabilità armonizzata.
Trentino A. A.	SSRRTN/1/2016		R2015 - parifica con esclusione: a) del capitolo di spesa 13200000 "Spese per l'attuazione di progetti finalizzati al sostegno di investimenti strategici per lo sviluppo del territorio", nella parte in cui afferisce agli utilizzi delle risorse regionali non conformi a quanto previsto dall'articolo 119 della Costituzione e dall'articolo 3, commi da 16 a 21 della legge n. 350/2003; b) della componente "Conto generale del patrimonio";		
Provincia autonoma di Bolzano	SSRRTN/2/2016		R2015 - parifica con esclusione di alcuni capitoli di spesa in merito al pagamento delle indennità di funzione e di coordinamento a dirigenti e funzionari provinciali senza incarico e di altri capitoli di spesa nella parte in cui afferiscono alle concessioni di credito riscosse dalla Regione Trentino-Alto Adige ai sensi della legge regionale n. 8/2012 e successive modificazioni ed integrazioni.		L'avanzo di amministrazione tiene conto, come nell'esercizio 2014, delle entrate derivanti dai prestiti concessi dalla Regione Trentino-Alto Adige. Trattandosi di concessioni di credito per le quali la l.r. n. 8/2012 prevede la restituzione entro la durata massima di 20 anni, demandando alla Giunta regionale, d'intesa con le due Province, di stabilire "ammontare, durata, condizioni e modalità di rimborso", la Sezione specifica che occorre definire un piano economico con la quantificazione della quota di ammortamento annuale. In mancanza dello stesso, incidendo gli accertamenti in entrata sul risultato d'amministrazione, dovrebbe essere previsto apposito vincolo all'avanzo, al fine di garantire l'attendibilità e la

ESITO DEI GIUDIZI DI PARIFICA -ATTIVITÀ DELL'ANNO 2016					
Regione	**Estremi delibere di parifica delle Sezioni competenti**	**Parifica completa**	**Parifica parziale**	**Mancata parifica**	**Note**
					veridicità della relativa posta contabile.
Provincia autonoma di Trento	SSRRTN/3/2016		R2015 - parifica con esclusione del capitolo di spesa n. 612880 nella parte in cui afferisce alle concessioni di credito riscosse dalla Regione Trentino-Alto Adige ai sensi della legge regionale n. 8/2012 e successive modificazioni e di alcuni capitoli di entrata riferiti a entrate derivanti da restituzione di somme anticipate per l'estinzione dei mutui con conseguenti effetti sulla determinazione del risultato di amministrazione.		La Sezione rileva che il risultato di amministrazione non tiene conto, in assenza della definizione di "un contestuale piano di ammortamento" prescritto dall'art. 119 della Costituzione, della quota di ammortamento annuale delle concessioni di crediti infruttiferi per complessivi euro 135.147.000 assegnate dalla Regione autonoma Trentino Alto Adige direttamente alla Provincia autonoma, determinando tale carenza possibili riflessi negativi in termini di attendibilità e veridicità dei dati contabili.
Umbria	n. 83/2016	R2015			Nella delibera la Sezione accerta la mancata allegazione dei rendiconti degli enti, aziende, organismi ed istituti dipendenti dalla Regione di cui all'art. 52, comma 1, della legge di contabilità regionale, prescritta dall'art. 84, comma 3, lettera d) della medesima legge n. 13/2000.
Valle d'Aosta	n.d.				
Veneto	n. 360/2016		R2015 - parifica del Conto del Bilancio, ad eccezione di: specifici contributi a favore di società partecipate; canone di locazione finanziaria ed oneri accessori per l'acquisto di un immobile; specifiche poste contabilizzate nelle partite di giro. La Sezione non parifica il Conto del Patrimonio in quanto inficiato da numerose carenze ed irregolarità, tali da non consentirne la parificazione.		Mancata parifica del conto del patrimonio dovuta alla mancanza di analitica rilevazione delle poste. Un'ulteriore criticità è costituita dalla mancata rilevazione, nel conto del patrimonio, del valore patrimoniale dei derivati in essere e sottoscritti dalla Regione, priva di giustificazione. Inoltre, sempre in merito alle attività e passività finanziarie del conto del patrimonio, sono state accertate irregolarità nell'attività di riaccertamento straordinario ed ordinario, carente sotto un duplice profilo: 1) motivazioni dei provvedimenti di riaccertamento generiche e contraddittorie, in contrasto con le specifiche prescrizioni di cui all'art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 118/2011; 2) impossibilità di verificare la sussistenza dei presupposti per l'eliminazione ovvero il mantenimento dei residui.
Totale numero di deliberazioni		**9**	**11**	**1**	

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dalle deliberazioni di parifica dei rendiconti delle amministrazioni regionali, e dalle relazioni allegate, predisposte dalle Sezioni regionali di controllo nel corso dell'anno 2016.

Numerosi sono gli aspetti di interesse emersi nell'ambito dell'attività di controllo sui rendiconti 2015, riferiti non solo a questioni di rango costituzionale, ma anche alle problematiche connesse con l'introduzione dei principi contabili armonizzati e con l'attività di riaccertamento straordinario dei residui, oltre che con il superamento delle regole del patto di stabilità a favore della nuova disciplina sul pareggio di bilancio.

Per quanto riguarda in particolare le parifiche parziali, che investono ben 11 enti, le principali motivazioni che hanno indotto le competenti Sezioni a deliberare in tal senso risiedono, oltre che nella non corretta definizione del risultato di amministrazione finale e dei vincoli ivi previsti (aspetti approfonditi nel precedente paragrafo), anche nelle criticità riscontrate in merito alla gestione dei residui (a seguito del riaccertamento straordinario operato al 1 gennaio 2015); alle contabilità speciali; alla gestione del patrimonio; al rispetto dei limiti di indebitamento.

In generale, i fenomeni che hanno maggiormente inciso sulle parziali parificazioni dei rendiconti 2015 sono connessi alle nuove regole contabili introdotte dal d.lgs. n. 118/2011, in particolare in materia di gestione dei residui, di rispetto dei limiti sull'indebitamento, di determinazione del risultato di amministrazione. Il primo anno di applicazione dei principi armonizzati ha pertanto influenzato anche l'attività di parifica effettuata dalle Sezioni di controllo sui rendiconti 2015, comportando l'approfondimento di specifici aspetti e la rilevazione di criticità aggiuntive rispetto ai precedenti esercizi.

Le segnalazioni effettuate dalle Sezioni hanno peraltro permesso alle regioni di correggere tempestivamente le problematiche riscontrate, nonché di mettere le stesse in condizione di monitorare l'andamento degli aspetti maggiormente problematici, in termini di corretta applicazione delle regole contabili e di tenuta degli equilibri.

6. Gli effetti del controllo della Corte dei conti sui rendiconti delle Regioni italiane: l'attività svolta nell'anno 2017

6.1. I risultati di amministrazione delle Regioni a seguito dei giudizi di parificazione effettuati nell'anno 2017

L'analisi sugli esiti dei giudizi di parificazione delle Sezioni regionali di controllo approvati nel corso del 2017 risulta al momento parziale, in quanto ad oggi (maggio 2018) mancano le parifiche per le regioni Abruzzo (sul rendiconto 2014) e Basilicata (sul rendiconto 2016). Sono

state, infatti, effettuate 19 deliberazioni in materia, sui rendiconti di 17 regioni e di 2 province autonome.

I giudizi già emessi hanno riguardato il rendiconto 2016 ad eccezione della Campania: per tale regione è stato, infatti, sottoposto a parifica il rendiconto 2014.

I risultati di amministrazione, per singolo ente, sono riportati nella tabella seguente e sono rappresentati secondo le medesime modalità già descritte per i dati di rendiconto 2015.

La principale differenza rispetto alle risultanze di rendiconto 2015, analizzate in precedenza, riguarda l'aumento dei casi di rideterminazione del risultato finale ad opera delle Sezioni competenti. Infatti, si passa da 5 casi di rideterminazione per il rendiconto 2015 (7 se si considerano le due regioni esaminate sui dati 2013) a 8 casi in occasione del rendiconto 2016 (9 con la Campania, le cui valutazioni riguardano il rendiconto 2014). Si evidenzia, in merito, che mancano le 2 regioni sopra menzionate a completamento dei giudizi di parifica effettuati nel corso del 2017, per cui i casi di rideterminazione numerica potrebbero aumentare.

Inoltre, nella maggior parte dei casi, le Sezioni non hanno provveduto alla puntuale rideterminazione del risultato di amministrazione, limitandosi a rilevare le specifiche poste per cui sussiste un mancato o insufficiente accantonamento e, solo a volte, è stato individuato un ammontare specifico dei vincoli da ricostituire. Pertanto, il risultato di amministrazione che ne scaturisce non risulta complessivo in quanto, in conseguenza del rilievo, viene poi demandato all'ente regionale il compito di una sua nuova quantificazione.

Alla luce di ciò, la differenza tra le due quantificazioni operate rispettivamente dalle regioni e dalle competenti Sezioni sul risultato di amministrazione effettivo appare non significativa, poiché quest'ultimo non viene rideterminato ufficialmente dalle Sezione nell'ambito del giudizio di parifica. È apparso, quindi, opportuno rappresentare, come elemento maggiormente significativo, la differenza tra la quantificazione dei vincoli/accantonamenti determinata dalle regioni e quella operata, seppur parzialmente, dalle competenti Sezioni a seguito dei controlli espletati, quale dato utile per valutare l'impatto minimo del lavoro svolto dalle Sezioni stesse.

Tab. 3 - Il risultato di amministrazione nelle delibere di parifica al rendiconto adottate dalle Sezioni regionali nel corso dell'anno 2017. (in milioni)

IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE DELLE REGIONI ITALIANE PRIMA E DOPO IL CONTROLLO DELLE SEZIONI REGIONALI – RENDICONTI 2016													
Regione	Risultato di amministrazione determinato dall'ente					Risultato di amministrazione rideterminato dalle Sezioni regionali Cdc					differenza risultato effettivo ente/rideterminato dalle Sezioni		
	Risultato formale di amm.ne	Totale vincoli+ accantonamenti	Risultato effettivo: Risultato formale - vincoli/accantonamenti	*di cui vincolato a seguito d.l. n. 35/2013 e d.l. n. 179/2015*	*di cui Fondo crediti dubbia esigibilità*	Risultato formale di amministrazione	Totale vincoli+ accantonamenti	Risultato effettivo: Risultato formale - vincoli/accantonamenti	*di cui vincolato a seguito d.l. n. 35/2013 e d.l. n. 179/2015*	*di cui Fondo crediti dubbia esigibilità*	Differenza risultato formale Sezione/Risultato formale Regione	Differenza vincoli Sezione/vincoli Regione (comprese le rideterminazioni parziali delle Sezioni)	Differenza risultato effettivo Sezione-risultato effettivo Regione
	(a)	(b)	c = (a-b)			(d)	(e)	f = (d-e)			*i= (d-a)*	*h=(e-b)*	g = (f-c)
Abruzzo R2014													
Campania R2014 (1)	1.848,40	6.524,55	-4.676,16	2.686,44	571,32	1.848,40	6.758,63	non rideterminato dalla Sezione	2.686,44	571,32	*0,00*	234,07	non rideterminato dalla Sezione
Basilicata													
Calabria (2)	949,21	1.065,36	-116,14	154,09	208,47	949,21	1.093,26	non rideterminato dalla Sezione	154,09	208,47	*0,00*	27,90	non rideterminato dalla Sezione
Emilia-Romagna	-75,05	2.364,90	-2.439,95	916,96	111,15	-75,05	2.364,90	-2.439,95	916,96	111,15	*0,00*	0,00	0,00
Friuli-Venezia Giulia	1.127,72	823,13	304,58	0,00	27,50	1.127,72	823,13	304,58	0,00	27,50	*0,00*	0,00	0,00
Lazio	-1.016,36	8.718,09	-9.734,45	7.547,43	68,30	-1.016,36	8.718,09	-9.734,45	7.547,43	68,30	*0,00*	0,00	0,00
Liguria (3)	105,32	401,28	-295,96	137,37	7,05	105,32	421,28	-315,96	137,37	7,05	*0,00*	20,00	-20,00
Lombardia (4)	-538,87	1.091,14	-1.630,01	0,00	57,80	-538,87	1.093,04	non rideterminato dalla Sezione	7,00	non rideterminato dalla Sezione	*0,00*	1,91	non rideterminato dalla Sezione
Marche	478,01	853,38	-375,37	0,00	29,85	478,01	853,38	-375,37	0,00	29,85	*0,00*	0,00	0,00
Molise (5)	205,86	732,90	-527,04	323,43	9,66	non rideterminato dalla Sezione	736,02	-527,04	323,43	9,66	non rideterminato dalla Sezione	3,12	0,00
Piemonte (6)	-1.484,87	6.077,70	-7.562,57	4.650,04	537,13	-1.484,87	6.112,61	non rideterminato dalla Sezione	4.650,04	537,13	*0,00*	34,91	non rideterminato dalla Sezione
Puglia	2.023,59	2.433,93	-410,34	490,87	352,04	2.023,59	2.433,93	-410,34	490,87	352,04	*0,00*	0,00	0,00
Sardegna	-183,80	1.073,25	-1.257,05	215,66	52,80	-183,80	1.073,25	-1.257,05	215,66	52,80	*0,00*	0,00	0,00
Sicilia (7)	-99,91	5.796,53	-5.896,44	2.591,70	67,90	-99,91	5.998,91	non rideterminato dalla Sezione	2.591,70	67,90	*0,00*	202,38	non rideterminato dalla Sezione
Toscana	-167,08	2.857,68	-3.024,77	643,64	297,13	-167,08	2.857,68	-3.024,77	643,64	297,13	*0,00*	0,00	0,00
Trentino A. A	193,17	2,10	191,07	0,00	0,00	193,17	2,10	191,07	0,00	0,00	*0,00*	0,00	0,00
Provincia autonoma	275,74	166,01	109,73	0,00	55,87	275,74	166,01	non	0,00	55,87	*0,00*	0,00	non

IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE DELLE REGIONI ITALIANE PRIMA E DOPO IL CONTROLLO DELLE SEZIONI REGIONALI – RENDICONTI 2016													
Regione	**Risultato di amministrazione determinato dall'ente**					**Risultato di amministrazione rideterminato dalle Sezioni regionali Cdc**					**differenza risultato effettivo ente/rideterminato dalle Sezioni**		
	Risultato formale di amm.ne	**Totale vincoli+ accantonamenti**	**Risultato effettivo: Risultato formale - vincoli/accantonamenti**	***di cui vincolato a seguito d.l. n. 35/2013 e d.l. n. 179/2015***	***di cui Fondo crediti dubbia esigibilità***	**Risultato formale di amministrazione**	**Totale vincoli+ accantonamenti**	**Risultato effettivo: Risultato formale - vincoli/accantonamenti**	***di cui vincolato a seguito d.l. n. 35/2013 e d.l. n. 179/2015***	***di cui Fondo crediti dubbia esigibilità***	**Differenza risultato formale Sezione/Risultato formale Regione**	**Differenza vincoli Sezione/vincoli Regione (comprese le rideterminazioni parziali delle Sezioni)**	**Differenza risultato effettivo Sezione-risultato effettivo Regione**
	(a)	**(b)**	**c = (a-b)**			**(d)**	**(e)**	**f = (d-e)**			***i= (d-a)***	***h=(e-b)***	**g = (f-c)**
di Bolzano (8)								rideterminato dalla Sezione					rideterminato dalla Sezione
Provincia autonoma di Trento (9)	-174,45	117,72	-292,17	0,00	35,17	-174,45	117,72	non rideterminato dalla Sezione	0,00	35,17	*0,00*	0,00	non rideterminato dalla Sezione
Umbria	140,21	361,32	-221,12	26,62	28,40	140,21	361,32	-221,12	26,62	28,40	*0,00*	0,00	0,00
Valle d'Aosta													
Veneto	-15,85	2.852,41	-2.868,26	255,92	1.532,84	-15,85	2.852,41	-2.868,26	255,92	1.532,84	*0,00*	0,00	0,00
Totale parifiche deliberate nell'anno 2017	**3.590,98**	**44.313,40**	**-40.722,42**	**20.640,18**	**4.050,39**	**3.385,12**	**44.837,70**	**-20.678,67**	**20.647,18**	**3.992,59**	**0,00**	**524,30**	**non rideterminato dalle Sezioni**
Totale R 2016 (senza Campania e Abruzzo - dati R 2014) (10)	**1.742,58**	**37.788,85**	**-36.046,26**	**17.953,74**	**3.479,06**	**1.536,72**	**38.079,07**	**-20.678,67**	**17.960,74**	**3.421,26**	**0,00**	**290,23**	**non rideterminato dalle Sezioni**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dalle deliberazioni di parifica dei rendiconti delle amministrazioni regionali e dalle relazioni allegate, predisposte dalle Sezioni regionali di controllo nel corso dell'anno 2017. Per alcune Regioni (Abruzzo, Lazio, Sardegna, Basilicata) il giudizio non è ancora stato emesso dalle competenti Sezioni. Per la Valle d'Aosta non è previsto il giudizio di parifica: con riguardo alle regioni a statuto speciale il giudizio in oggetto deve essere introdotto mediante norme di attuazione statutaria, ai sensi dell'11 bis del d.l. n. 174/2012.

(1) Per la Regione Campania la Sezione, nel corso del 2017, ha parificato il rendiconto 2014 anziché il rendiconto 2016. Il risultato effettivo non viene rideterminato dalla Sezione in quanto, oltre ai maggiori vincoli quantificati dalla Sezione stessa per 234 milioni, mancano le rideterminazioni di minori residui attivi finali (solo parzialmente quantificati dalla Sezione) e del fondo rischi per contenziosi e debiti verso società partecipate (non quantificato dalla Sezione).

(2) Per la Regione Calabria la Sezione, nell'ambito della delibera, non procede ad una rideterminazione definitiva del risultato di amministrazione 2016, ma si limita ad effettuare una parifica parziale in quanto il risultato di amministrazione non prevede vincoli per 27,54 milioni e passività derivante da un debito fuori bilancio privo di copertura finanziaria per 357 mila euro, per un totale di 27,90 milioni, evidenziati in tabella quale differenza tra le quote vincolate dall'ente e quelle quantificate dalla Sezione (lett. h). Il disavanzo effettivo aumenterebbe a 144 milioni. Inoltre, sussistono due accertamenti, per complessivi 1.790.913 euro, che la Sezione non parifica in quanto insussistenti, non ricompresi nel calcolo in tabella.

(3) Per la Regione Liguria, la Sezione di controllo non ha parificato, tra l'altro, il "Risultato d'amministrazione", nella misura in cui non espone apposito vincolo, discendente dal saldo differenziale dei flussi finanziari, positivi e negativi, generati dai contratti derivati, per l'ulteriore somma di euro 16.126.199; nonché per la componente negativa derivante da mutui autorizzati e non contratti, nella misura in cui contiene l'importo di euro 3.875.173,17 a copertura di spese correnti. La Sezione effettua il ricalcolo esatto nella delibera e nella relazione allegata.

(4) Per la Regione Lombardia, il risultato non viene rideterminato dalla Sezione in quanto, oltre a maggiori vincoli quantificati dalla Sezione stessa in 1.906.763 euro, manca la riquantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità.

(5) Per il Molise, il risultato di amministrazione non viene parificato dalla Sezione "nella misura in cui non espone le economie erroneamente confluite nel fondo pluriennale vincolato 2016, per la somma di euro 3.122.992,37". Pertanto l'ammontare dei vincoli aumenterebbe di tale valore, riducendo di pari importo il Fpv di spesa e facendo aumentare il risultato formale. Tuttavia, la Sezione non procede, in sede di parifica, ad una riquantificazione puntuale del risultato di amministrazione. Il risultato di amministrazione formale aumenterebbe a 208,9 milioni a seguito dell'aumento della quota vincolata, il risultato effettivo resterebbe

invariato. A seguito del giudizio di parifica, in sede di approvazione del rendiconto con legge regionale n. 21/2017, la Regione non modifica le componenti del risultato di amministrazione come invece richiesto dalla Sezione, approvando un risultato formale di 205,86 milioni e un risultato effettivo di -527,04 milioni, in linea con la proposta di legge iniziale inviata alla Sezione, senza quindi recepire le modifiche proposte da quest'ultima.

(6) La Sezione regionale per il Piemonte, nell'ambito della delibera, non procede ad una rideterminazione definitiva del risultato di amministrazione 2016, ma si limita a effettuare una parifica parziale con esclusione di alcune partite di spesa (pari a 34,91 milioni) finanziate da accantonamenti e vincoli del risultato di amministrazione 2015, in quanto quest'ultimo presenta un valore negativo e quindi, a giudizio della Sezione, non appare capiente dei suddetti vincoli.

(7) Per la Regione Sicilia, il risultato non viene rideterminato dalla Sezione in quanto, oltre a maggiori vincoli di 202,38 milioni avallati dalla Sezione a seguito di modifica del progetto di rendiconto da parte della Regione, manca la riquantificazione definitiva del fondo per perdite società partecipate.

(8) Per la Provincia autonoma di Bolzano, la Sezione non ha rideterminato il risultato di amministrazione in quanto quest'ultimo non ricomprende, tra i fondi vincolati, il fondo residui perenti, che non viene quantificato.

(9) Per la Provincia Autonoma di Trento, il risultato non viene rideterminato dalla Sezione in quanto non appare correttamente quantificato il risultato di amministrazione del precedente esercizio 2015 che, a giudizio della Sezione, dovrebbe fare emergere un disavanzo influenzando, di conseguenza, il risultato 2016. La Provincia, a seguito dell'approvazione del rendiconto 2015, ha riapprovato lo stesso all'1.01.2016 a seguito del riaccertamento straordinario dei residui. A seguito di ciò, la Sezione di controllo, nell'ambito dell'apposita delibera sul R2016 non parifica, tra l'altro, il risultato di amministrazione nella misura in cui non considera la quota di copertura del disavanzo secondo le regole ordinarie ai sensi dell'art. 42, c. 12, del d.lgs. n. 118/2011 (quota minima di un terzo), ma bensì secondo quelle del riaccertamento straordinario dei residui (art. 3, c. 7 d.lgs. n. 118/2001), facendo ricorso alla disciplina del ripiano trentennale, con conseguenti effetti sul quadro generale riassuntivo e sul prospetto degli equilibri di bilancio. Nello specifico, la Provincia, a seguito della mancata parifica da parte della Sezione competente di alcuni accertamenti di entrata del rendiconto 2015, confluiti interamente nei residui attivi e che avrebbero dovuto essere cancellati, ha provveduto a rideterminare in -351 milioni il risultato di amministrazione effettivo all'1.01.2016, provvedendo a reimputare i residui attivi contestati agli esercizi successivi. Con tale operazione la Provincia non ha adempiuto alle direttive della Sezione (cancellazione dei residui attivi in sede di rendiconto 2015) ed ha, peraltro, beneficiato della possibilità di riparto trentennale del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario, invece di ripianare con mezzi ordinari la quota di disavanzo che sarebbe scaturita dall'operazione richiesta dalla Sezione.

(10) La differenza tra il risultato formale degli enti e quello rideterminato dalle Sezioni (lett. i) risulta pari a 0 in quanto, per la Regione Molise, la Sezione non procede ad una riquantificazione dello stesso nell'ambito della delibera di parificazione, ma descrive solo la non corretta quantificazione del fondo pluriennale vincolato.

Come già accennato, nel corso del 2017 la regione Campania[17] è stata sottoposta al giudizio di parificazione sul rendiconto 2014 e pertanto non si terrà conto delle sue risultanze nell'esame comparato dei dati finanziari relativi al rendiconto 2016, che interessa i restanti 18 enti (16 regioni e 2 province autonome).

Dall'analisi si rileva come i risultati formali determinati dalle singole amministrazioni regionali presentino, per circa la metà degli enti, un segno negativo: Emilia Romagna (-75,05 milioni), Lazio (-1.016,36 milioni), Lombardia (-538,87 milioni), Piemonte (-1.484,87 milioni), Sardegna (-183,80 milioni), Sicilia (-99,91 milioni), Provincia autonoma di Trento (-174,45 milioni), Toscana (-167,08 milioni) e Veneto (-15,85 milioni). I restanti enti presentano un avanzo formale di amministrazione; a livello aggregato, la sommatoria dei risultati formali del rendiconto 2016 registra un risultato positivo per 1.742,58 milioni.

Questo dato, tuttavia, va rivisto in considerazione del complesso dei vincoli ed accantonamenti che gravano sul risultato di amministrazione stesso. Infatti, la quota dei vincoli totali a carico dei rendiconti 2016 per gli enti presi in esame ammonta a 37.788,85 milioni, con la conseguente determinazione di un disavanzo effettivo pari a -36.046,26 milioni.

Nello specifico, in considerazione delle quote vincolate/accantonate nel risultato, sei regioni (Calabria, Liguria, Marche, Molise, Puglia e Umbria) passano da un risultato di amministrazione positivo, non sufficientemente capiente, ad un disavanzo di amministrazione effettivo. Inoltre, per le regioni che già presentano un risultato di amministrazione formale negativo, come sopra elencate, si registra un peggioramento del risultato effettivo in considerazione dei vincoli che a vario titolo pesano sui rispettivi bilanci.

L'incidenza maggiore nella determinazione del disavanzo sostanziale continua ad essere data dalla necessità di sterilizzare le anticipazioni di liquidità erogate ai sensi del d.l. n. 35/2013, come integrato dal d.l. n. 179/2015, sebbene in misura minore rispetto al 2015. Infatti, l'avvenuta costituzione di un apposito fondo a presidio di tale tipologia di entrata, al fine di evitare che questa costituisca una nuova fonte di finanziamento, ha pesato per 17.953,74 milioni su un ammontare vincolato di 37.788,85 milioni nell'ambito del risultato di amministrazione 2016 (circa il 47,5 per cento). Di minore incidenza l'accantonamento di

[17] La Campania presenta un risultato di amministrazione formale positivo (1.848 milioni) che tuttavia non risulta sufficiente a finanziare l'ammontare complessivo dei vincoli presenti, generando un disavanzo effettivo che si quantifica in -4.676 milioni. La rideterminazione dei vincoli da parte della Sezione risulta parziale e pari a 234,07 milioni.

somme stanziate a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità, calcolato secondo i nuovi principi contabili armonizzati (9 per cento).

Passando alla valutazione degli effetti del controllo delle Sezioni regionali sui risultati finanziari dei singoli enti, i dati riportati mostrano come in circa la metà dei casi (9 su 19 enti esaminati) le stesse Sezioni abbiano verificato la non correttezza dei risultati riportati nella proposta di legge di rendiconto elaborata dalle amministrazioni regionali.

Nel dettaglio, oltre alla Campania, valutata sul risultato 2014, anche Calabria, Liguria, Lombardia, Piemonte, Sicilia, Molise e le due Province autonome di Bolzano e Trento sono state destinatarie di apposite segnalazioni da parte delle competenti Sezioni, a seguito della non corretta determinazione del risultato di amministrazione: si tratta del risultato formale nel caso del Molise, di quello effettivo per le altre regioni, a causa della riquantificazione delle rispettive quote vincolate/accantonate.

Tuttavia, solo nel caso della Liguria, la Sezione regionale provvede ad una rideterminazione puntuale del risultato nell'ambito della delibera di parifica di rendiconto e della relazione ad essa allegata[18]. In tutti gli altri casi le Sezioni, non ritenendo sufficienti gli elementi a disposizione emersi durante l'attività di controllo, si limitano ad un ricalcolo parziale delle poste ritenute da vincolare, demandando agli enti regionali la puntuale rideterminazione dell'ammontare dei vincoli, così da adeguarsi ai rilievi effettuati in sede di parifica. Infatti, dalla tabella emerge un risultato di amministrazione effettivo aggregato non rideterminato dalle Sezioni.

Maggiormente significativo appare il dato relativo alla differenza tra l'ammontare dei vincoli e accantonamenti presenti nel risultato di amministrazione 2016 così come determinato dagli enti regionali (37.788,85 milioni) e l'ammontare rideterminato dalle Sezioni (38.079,07 milioni).

Tale differenza si assesta a 290,2 milioni (524,3 milioni se si considera anche la Campania, i cui dati riguardano il rendiconto 2014) e rappresenta il valore minimo dell'impatto del lavoro svolto dalle Sezioni, non solo perché mancano i dati di alcune regioni non ancora sottoposte a parifica, ma soprattutto perché tale dato non tiene conto dei numerosi vincoli la cui riquantificazione è stata demandata dalle Sezioni stesse ai singoli enti.

[18] Il risultato effettivo si rimodula in -315,96 milioni con una differenza di 20 milioni rispetto al dato determinato dalla Regione.

In tale contesto, si inserisce quindi il lavoro delle competenti Sezioni regionali che acquisisce particolare importanza alla luce delle difficoltà nella corretta applicazione delle regole contabili da parte degli enti esaminati, in particolare a seguito dell'introduzione dei principi armonizzati. La rilevanza dell'intervento delle Sezioni potrà comunque essere quantificata solo a seguito dell'analisi dei rendiconti dell'esercizio 2016 rideterminati dalle regioni sulla base dei rilievi presenti nei giudizi di parifica.

I primi risultati in tal senso, seppure parziali, mostrano un andamento non uniforme dei risultati definitivamente approvati dalle regioni, con apposita legge, a seguito delle criticità evidenziate durante il controllo delle Sezioni.

Infatti, con riferimento ai dati finanziari 2016, regioni quali Liguria, Piemonte, Lombardia, Molise e la Provincia autonoma di Trento, hanno proceduto ad approvare un risultato (formale ed effettivo) analogo a quello inizialmente sottoposto al controllo delle rispettive Sezioni, nonostante i rilievi sulla corretta quantificazione dello stesso che hanno portato queste ultime ad approvare delibere di parifica parziale. Al contrario, enti come Sicilia, Calabria e la Provincia autonoma di Bolzano si sono conformati alle criticità rilevate dalle Sezioni, modificando in senso peggiorativo, di conseguenza, il loro risultato effettivo[19]. L'effetto combinato delle rideterminazioni descritte provoca già un peggioramento, a livello aggregato del comparto regionale, di 253 milioni rispetto ai dati prima del controllo delle Sezioni. Si ricorda, al riguardo, che tali valori sono ancora parziali, in quanto per le Regioni Basilicata e Abruzzo (rendiconto 2014) non è ancora presente il giudizio di parifica.

In generale, si evidenzia come l'attività di controllo delle Sezioni, nel corso del biennio 2016-2017 (con riferimento ai rendiconti rispettivamente del 2015 e del 2016) si sia evoluta verso un aumento dei giudizi di parifica parziale, in luogo di quelli di parifica totale (o di mancata parifica), nonché verso una tendenza alla rideterminazione, seppure limitata, dei risultati conseguiti dal comparto regionale, a seguito degli approfondimenti condotti sulla corretta applicazione delle regole contabili.

---

[19] Il risultato effettivo passa, per la Sicilia, da -5.896,44 milioni prima del controllo della Sezione, a -6.099,56 milioni in sede di approvazione del rendiconto da parte del Consiglio regionale. La Sicilia si è adeguata, in parte, nel corso della procedura di parifica, modificando l'iniziale progetto di rendiconto; in parte in sede di approvazione dello stesso a seguito del predetto giudizio. La Calabria, con l.r. n. 43/2017, ha approvato un risultato formale inferiore rispetto a quello predisposto nel progetto di legge sottoposto alla Sezione di controllo e pari a 947,07 milioni. Il disavanzo effettivo, a seguito del ricalcolo dei vincoli operato dalla Regione, aumenta da -116,14 milioni a -144,40 milioni. La provincia di Bolzano vede diminuire il suo risultato effettivo che, seppur positivo, passa da 109,73 milioni a 87,80 milioni.

Il progressivo incremento, negli ultimi anni, delle parifiche parziali in luogo di quelle complete trova una spiegazione plausibile nel maggiore livello di approfondimento dei controlli effettuati dalle Sezioni sui rendiconti regionali, principalmente al fine di verificare l'adeguata applicazione dei nuovi principi contabili armonizzati di cui al d.lgs. n. 118/2011.

L'introduzione del giudizio di parificazione dei conti regionali, unitamente alla corretta applicazione dei nuovi principi contabili, ha peraltro comportato il sollevamento di numerose questioni di legittimità di fronte alla Corte costituzionale, sia da parte delle regioni che da parte delle Sezioni di controllo in sede di giudizio. Per il dettaglio di tali ricorsi si rimanda all'Appendice al presente lavoro.

6.2. Gli esiti dei giudizi di parificazione effettuati nell'anno 2017

Si riportano di seguito i dati riferiti all'esito dei giudizi di parificazione effettuati nel corso del 2017 dalle competenti Sezioni regionali di controllo. I dati, seppure ancora parziali[20], evidenziano come su un totale di 19 regioni e province autonome esaminate, gli enti che sono stati destinatari di un giudizio di parifica completa ammontano a 7. Ulteriori 12 enti sono caratterizzati da un giudizio di parificazione parziale, ovvero con l'esclusione di specifici aspetti del rendiconto, gravati da particolari criticità, riportate nella successiva tabella. Non sono presenti, al momento, delibere di mancata parifica.

[20] A marzo 2018 mancano infatti, come detto in precedenza, i giudizi sui rendiconti di Abruzzo (sul rendiconto 2014) e Basilicata (sul rendiconto 2016).

Tab. 4 - Esito dei giudizi di parifica al rendiconto adottati dalle Sezioni regionali di controllo nel corso dell'anno 2017.

ESITO DEI GIUDIZI DI PARIFICA – ATTIVITÀ DELL'ANNO 2017					
Regione	**Estremi delibere di parifica delle Sezioni competenti**	**Parifica completa**	**Parifica parziale**	**Mancata parifica**	**Note**
Abruzzo R2014					Non ancora deliberata dalla Sezione regionale la parifica sul rendiconto 2014, a causa della illegittimità costituzionale dichiarata dalla Corte costituzionale su alcune leggi finanziarie riferite all'esercizio 2013, a seguito della relativa impugnazione da parte della competente Sezione regionale di controllo e del Presidente del Consiglio dei Ministri (Corte cost. sent. n. 89/2017 e 49/2018).
Campania R2014	65/2017/PARI		R2014 - parifica con esclusione a) per le Entrate, dei residui attivi finali per l'importo di € 1.417.191.240,84, per difetto di adeguato riaccertamento, di cui € 156.832.016,57 per difetto di titolo; b) del quadro riassuntivo del risultato di amministrazione risultante dal prospetto riportato nella proposta di legge di approvazione del rendiconto stesso		
Basilicata					Non ancora deliberata dalla Sezione regionale la parifica sul rendiconto 2016.
Calabria	97/2017/PARI		R2016 - parifica con esclusione A) del risultato di amministrazione, nella parte in cui non prevede: A1) tra i vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili l'importo di € 27.544.229,00; A2) la passività derivante dal debito fuori bilancio privo di copertura finanziaria per 357.245,96; B) dei residui attivi da esercizio di competenza relativamente al: B1) Titolo II per l'importo pari a € 1.437.820,00; B2) Titolo III per l'importo pari a € 353.093,67; C) della voce 'risconti passivi' dello Stato patrimoniale.		
Emilia-Romagna	110/2017/PARI	R2016			
Friuli-V.G.	51/2017/PARI	R2016			
Lazio	66/2017/PARI	R2016			La Sezione, nell'ambito della delibera di parifica, evidenzia la criticità relativa al ripiano del disavanzo 2014 della Regione Lazio (previsto in 10 anni). In particolare, la Sezione rileva la non compiuta conformazione della pianificazione adottata dalla Regione alle previsioni dell'art.9, comma 5, del d.l. n. 78/2015 e s.m.i. "nella parte in cui prevede un orizzonte temporale differito rispetto al termine finale dell'esercizio finanziario 2024, necessitando, in ragione di ciò, una conseguente rimodulazione relativamente alle residue quote annuali costanti di ripiano a partire dal prossimo esercizio finanziario 2018."

ESITO DEI GIUDIZI DI PARIFICA – ATTIVITÀ DELL'ANNO 2017					
Regione	**Estremi delibere di parifica delle Sezioni competenti**	**Parifica completa**	**Parifica parziale**	**Mancata parifica**	**Note**
Liguria	65/2017/PARI		R2016 - parifica con esclusione a) delle somme riportate nel conto di bilancio a titolo di residui attivi iscritti al Titolo 9° "Entrate per contabilità speciali" per complessivi euro 1.130.068,39; b) della posta contabile dello Stato patrimoniale "debiti", in quanto non espone l'importo di euro 103.177.221,84 derivante dalla cessione degli immobili di proprietà della Regione e delle ASL ad ARTE Genova, destinata a copertura del disavanzo sanitario 2011, da riqualificarsi quale operazione di indebitamento; c) di alcune poste contabili dello Stato patrimoniale; d) del "Risultato d'amministrazione", nella misura in cui non espone apposito vincolo, discendente dal saldo differenziale dei flussi finanziari, positivi e negativi, generati dai contratti derivati, per l'ulteriore somma di euro 16.126.199; e) dello stesso "Risultato d'amministrazione", per la componente negativa derivante da mutui autorizzati e non contratti, pari a euro 158.587.534,70, nella misura in cui contiene l'importo di euro 3.875.173,17 a copertura di spese correnti.		
Lombardia	200/2017/PARI		R2016 - parifica con esclusione a) del fondo per le perdite delle società partecipate nella misura in cui non risulta integralmente conforme ai parametri previsti, dall'art. 1, commi 551 e seguenti, della legge 27 dicembre 2013, n. 147; b) del fondo crediti di dubbia esigibilità nella misura in cui non comprende gli accantonamenti per i crediti di dubbia esigibilità nei confronti di una società partecipata.		
Marche	81/2017/PARI	R2016			
Molise	n.166/2017/FRG - delibera di approvazione della relazione; n. 179/2017 - delibera di parifica		R2016 - parifica nei limiti e con le osservazioni di cui alla allegata relazione già approvata con deliberazione n. 166/2017/FRG e con esclusione a) delle partite di spesa, per complessivi euro 3.115.638,92, impegnate e confluite nel Fondo Pluriennale Vincolato, correlate ad obbligazioni passive non perfezionatesi nel corso dell'esercizio 2016; b) delle partite di spesa, per complessivi euro 7.353,45, impegnate e confluite nel Fondo Pluriennale Vincolato, correlate ad obbligazioni passive non perfezionatesi nel corso dell'esercizio 2015 e che non sono venute ad esistenza al 31.12.2016; c) del Fondo Pluriennale Vincolato di entrata di parte capitale relativo alle partite di spesa indicate nel punto precedente per il corrispondente importo; d) del "Risultato d'amministrazione", nella misura in cui non espone le economie erroneamente confluite nel fondo pluriennale vincolato 2016, per la somma di euro 3.122.992,37.		
Piemonte	115/2017/PARI + 134/2017/PARI		R2016 - parifica con esclusione delle partite di spesa impegnate o destinate a fondo pluriennale vincolato che hanno avuto quale copertura l'applicazione di accantonamenti e vincoli del risultato di amministrazione 2015, limitatamente a specifici capitoli di bilancio.		
Puglia	100/2017/PARI	R2016			
Sardegna	11/2018/PARI e 1/2018/SSRR/PARI	R2016			La Sezione nell'ambito della delibera di parificazione rinvia alle osservazioni contenute nella relazione allegata sulle modalità di svolgimento delle gestioni esaminate e in merito alle indicazioni sulle variazioni o le riforme ritenute opportune, ai sensi dell'art. 41

ESITO DEI GIUDIZI DI PARIFICA – ATTIVITÀ DELL'ANNO 2017					
Regione	**Estremi delibere di parifica delle Sezioni competenti**	**Parifica completa**	**Parifica parziale**	**Mancata parifica**	**Note**
					del R.D. 12/07/1934 n. 1214.
Sicilia	3/2017/PARI		R2016 - parifica con esclusione a) della posta contabile riferita al "fondo perdite società partecipate" in relazione all'insufficiente accantonamento predisposto con riguardo ai dati relativi alla partecipata AST S.p.A.; b) la Sezione rileva l'irregolarità dello stato patrimoniale e, conseguentemente, del conto economico.		La Sezione ha individuato la possibile presenza di profili di criticità riferiti all'articolo 1, commi 692-701, della legge 28 dicembre 2015 n. 208 in ordine alle modalità di copertura del disavanzo di amministrazione, potenzialmente in grado di pregiudicare, negli esercizi futuri e non già nel 2016, gli equilibri. Per tale motivazione ha proposto, con separata pronuncia, questione di massima al Presidente della Corte dei conti ai sensi dell'articolo 6, comma 4, del d.l. n. 174/2012 affinché possa essere espresso un indirizzo nomofilattico sulla corretta interpretazione delle norme riferite alla sterilizzazione delle anticipazioni di liquidità. Inoltre, l'ufficio di Procura regionale della Sicilia della Corte dei conti ha fatto ricorso alle Sezioni Riunite in sede giurisdizionale contro la decisione di parifica, seppure parziale, della competente Sezione regionale di controllo sul Rendiconto 2016, sulla base dell'art. 11, comma 6, lett. e), del Codice di giustizia contabile. Le Sezioni Riunite hanno dichiarato inammissibile il ricorso con sentenza n. 44/2017.
Toscana	159/2017/PARI		R2016 - parifica con esclusione del Titolo IX delle entrate "Entrate per conto di terzi e partite di giro" del Titolo VII delle "Spese per conto terzi e partite di giro".		
Trentino A. A.	1/2017/PARI		R2016 - La Sezione parifica il rendiconto 2016, nelle sue componenti del conto del bilancio e del conto del patrimonio, fermi restando, per i motivi esposti nella relazione annessa alla delibera, gli effetti della pronuncia di parziale non parificazione in un capitolo (Progetto sviluppo 10 territorio, ex art. 1 l.r. 8/2012) del rendiconto generale 2015, di cui alla deliberazione n. 1/2016/PARI delle Sezioni Riunite per la Regione Trentino Alto Adige, con riferimento agli utilizzi delle risorse regionali non conformati a quanto previsto dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione e dall'articolo 3, commi da 16 a 21, della legge n. 350/2003.		
Provincia autonoma di Bolzano	2/2017/PARI		R2016 - parifica con esclusione a) di specifici capitoli di spesa nella parte in cui afferiscono ad impegni e pagamenti delle indennità di funzione e di coordinamento a funzionari della Provincia senza incarico direttivo per complessivi euro 723.583,61; b) della parte accantonata del risultato di amministrazione nella misura in cui non prevede anche l'apposito accantonamento per garantire la copertura dei residui perenti ai sensi del d.lgs. n. 118/2011 con conseguenti effetti sulla misura della parte disponibile del risultato medesimo.		

ESITO DEI GIUDIZI DI PARIFICA – ATTIVITÀ DELL'ANNO 2017					
Regione	**Estremi delibere di parifica delle Sezioni competenti**	**Parifica completa**	**Parifica parziale**	**Mancata parifica**	**Note**
Provincia autonoma di Trento	3/2017/PARI		R2016 - parifica con esclusione a) di specifici capitoli relativi a entrate derivanti da restituzione di somme anticipate per l'estinzione dei mutui anche di società partecipate; b) del risultato di amministrazione nella misura in cui non considera la quota di copertura del disavanzo secondo le regole ordinarie ai sensi dell'art. 42, c. 12, del d.lgs. n. 118/2011, con conseguenti effetti sul quadro generale riassuntivo e sul prospetto degli equilibri di bilancio; c) delle spese per la copertura degli oneri per l'estinzione anticipata dei mutui dei Comuni, in quanto spesa a carico della Provincia già sostenuta nell'esercizio 2015 e non soggetta a restituzione.		
Umbria	82/2017/PARI	R2016			
Valle d'Aosta					
Veneto	422/2017/PARI		R2016 - parifica con esclusione della posta del conto del bilancio relativa al canone di locazione finanziaria ed oneri accessori per l'acquisto del compendio immobiliare denominato "ex Palazzo compartimentale FFSS" iscritta come stanziamento finale per 3,3 milioni		
Totale numero di deliberazioni		**7**	**12**	**0**	

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dalle deliberazioni di parifica dei rendiconti delle amministrazioni regionali, e dalle relazioni allegate, predisposte dalle Sezioni regionali di controllo nel corso dell'anno 2017.

Le principali problematiche rilevate dalle Sezioni, che hanno condotto a giudizi di parifica parziale, riguardano la mancata o insufficiente costituzione di specifici accantonamenti, previsti dai nuovi principi contabili armonizzati nell'ambito del risultato di amministrazione 2016, (ad es. fondo crediti di dubbia esigibilità, fondo per contenziosi, fondo per perdite delle società partecipate). Ulteriori aspetti, legati al risultato di amministrazione, hanno riguardato la gestione dei flussi negativi dei derivati e il conseguente mancato accantonamento di un apposito fondo, ovvero la corretta quantificazione del fondo per residui perenti.

Anche su profili diversi dal risultato di amministrazione le Sezioni hanno rilevato specifiche criticità che hanno comportato parifiche parziali, quali ad esempio la gestione delle partite in conto terzi o la corretta rappresentazione dello stato patrimoniale.

Come già per il precedente rendiconto 2015, i fenomeni che hanno maggiormente inciso sulle parziali parificazioni dei rendiconti 2016 sono connessi alle nuove regole contabili introdotte dal d.lgs. n. 118/2011. Le analisi delle Sezioni sui rendiconti 2015-2016 si sono concentrate, infatti, sia su particolari grandezze introdotte dai principi armonizzati e che incidono sul risultato finale, quali il riaccertamento (sia straordinario che ordinario) dei residui, la corretta determinazione del fondo pluriennale vincolato e del fondo per crediti di dubbia esigibilità, l'emersione e gestione di un disavanzo di amministrazione; sia su specifici fenomeni sottoposti a revisione da parte della normativa di settore, come, ad esempio, la corretta quantificazione del fondo per perdite delle società partecipate, il rispetto dei limiti di indebitamento e del pareggio di bilancio, la contabilizzazione delle perdite su derivati.

Il 2016 rappresenta, peraltro, il primo anno in cui la contabilità armonizzata opera a pieno regime, anche per quanto riguarda l'utilizzo, a fini autorizzatori, dei nuovi schemi di bilancio. Ciò ha determinato un approfondimento del livello dei controlli su alcune voci di bilancio dettagliatamente regolate dai nuovi principi, che ha fatto emergere specifiche criticità alla luce delle più stringenti regole introdotte.

Nell'ambito delle procedure di parificazione dei rendiconti 2016 si segnala, infine, il ricorso proposto dall'Ufficio del Pubblico Ministero presso la Sezione giurisdizionale d'Appello della Corte dei conti per la Regione siciliana, in base all'art. 11, comma 6, lett. e) del Codice di giustizia contabile, avverso il giudizio di parifica emesso dalla competente Sezione regionale di controllo sul rendiconto 2016 della stessa regione. A seguito del citato ricorso, le Sezioni riunite in sede giurisdizionale, in speciale composizione, si sono espresse con sentenza n.

44/2017 giudicando il medesimo inammissibile. Nel dettaglio le Sezioni riunite, da una parte, rilevano la propria giurisdizione in materia, in considerazione di un consolidato orientamento giurisprudenziale[21] che peraltro non è stato innovato dal Codice di giustizia contabile[22], sempre che risulti presente il presupposto della lesività immediata e concreta di posizioni giuridicamente protette. Dall'altra parte, in merito ai contenuti della giurisdizione stessa, le Sezioni riunite ribadiscono quando già affermato in precedenti occasioni[23] sul fatto che quest'ultima si limita ad un insieme di poteri cognitivi finalizzati all'accertamento di determinati elementi oggettivi che permettano di verificare la correttezza dell'esercizio della specifica funzione di controllo e, in particolare, delle modalità di esecuzione dello stesso da parte delle competenti Sezioni regionali. Ciò in considerazione del carattere di ausiliarietà che il giudizio di parifica svolge rispetto all'assemblea legislativa regionale.

Tuttavia, dopo aver affermato la propria giurisdizione in materia, le Sezioni riunite dichiarano il ricorso inammissibile per sopravvenuta carenza dell'interesse ad agire, a seguito dell'approvazione con legge del rendiconto generale della Regione Sicilia per l'esercizio 2016[24]. Infatti, l'utilità di una pronuncia delle Sezioni riunite nell'ambito di tali fattispecie viene meno in conseguenza dell'approvazione del rendiconto con apposita legge regionale; pronuncia che in astratto, proprio in virtù della funzione ausiliare della parifica rispetto all'Assemblea regionale, sarebbe invece risultata utile fintantoché quest'ultima non avesse proceduto all'approvazione del rendiconto, nell'esercizio delle sue prerogative autonomamente esercitabili.

7. Considerazioni conclusive

Il giudizio di parificazione sul rendiconto generale delle regioni, introdotto dal d.l. n. 174/2012, art. 1, comma 5, si inquadra tra le funzioni di controllo della Corte dei conti

---

[21] Si citano in merito le sentenze delle Sezioni riunite in speciale composizione n. 27/2014 e n. 38/2014.

[22] Il Codice di giustizia contabile, adottato mediante d.lgs. n. 174/2016, non prevede alcuno specifico richiamo al giudizio di parifica. Tuttavia, secondo le Sezioni riunite in speciale composizione, il fondamento della giustiziabilità delle delibere di parifica regionale può essere rinvenuto nella lettera e) del comma 6 dell'art. 11 del Codice stesso, da intendersi quale norma a carattere ricognitivo, positivizzante della pregressa elaborazione giurisprudenziale.

[23] Sentenze n. 2/2013/EL e n. 11/2014/EL.

[24] Ciò in quanto l'interesse ad agire, in fattispecie come queste, permane "fintantoché l'Assemblea legislativa della Regione stessa, nell'esercizio delle sue prerogative autonomamente esercitabili, approvi con legge il rendiconto regionale", con la conseguenza che "detta legge … fa cessare … l'interesse ad agire, precludendo così la possibilità di ogni impugnazione sulla deliberazione emessa al termine del giudizio di parifica" (sentenza n. 27/2014/EL).

nell'ambito dei principi di coordinamento della finanza pubblica Tali funzioni, in linea con quanto affermato dalla Corte costituzionale (sentenza n. 39/2014), trovano un limite nella potestà legislativa dei Consigli regionali i quali, in base all'assetto dei poteri in Costituzione, la esercitano in piena autonomia politica. L'effetto combinato dell'introduzione del controllo sui rendiconti regionali, dell'introduzione del principio del pareggio di bilancio (art. 81, Cost.), di cui alla l. n. 243/2012, e dell'armonizzazione contabile, ad opera del d.lgs. n. 118/2011 ha, peraltro, inciso in modo significativo anche sull'attività della Corte costituzionale stessa, chiamata sempre più spesso a pronunciarsi sulla parifica dei bilanci regionali e sulla corretta applicazione dei principi contabili armonizzati.

Infatti, solo nel 2017 (esercizio esaminato nel presente referto), si sono succedute numerose sentenze che affrontano le citate tematiche. Tra di esse, meritano di essere menzionate la n. 228/2017 che tratta, insieme alla precedente sentenza n. 184/2016, le modalità di recepimento delle nuove regole introdotte dall'armonizzazione nell'ambito dell'ordinamento regionale in base alle reciproche competenze Stato-Regione; la sentenza n. 6/2017, che fornisce una disamina del concetto di disavanzo tecnico derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, e specifica le corrette modalità di copertura dello stesso; la sentenza n. 89/2017, che si sofferma sia sulle modalità di gestione delle economie vincolate, in presenza di avanzo di amministrazione presunto, sia sulla sterilizzazione delle anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013; la sentenza n. 247/2017, che affronta la tematica relativa ai rapporti tra il pareggio di bilancio, regolato dalla l. n. 243/2012, e le grandezze contabili riferite all'avanzo di amministrazione e al fondo pluriennale vincolato.

In tale contesto, la Sezione ha effettuato, in via preliminare, una breve disamina sulla situazione finanziaria delle regioni italiane, alla luce dei giudizi di parificazione emessi dalle competenti Sezioni regionali di controllo sui rendiconti del biennio 2015-2016 (ultimi rendiconti ad oggi approvati) e sull'eventuale rideterminazione dei risultati finanziari da parte delle Sezioni stesse. L'analisi ha evidenziato che, considerando i 18 enti esaminati per i quali erano disponibili i dati di rendiconto (19 se si include la Campania, sottoposta a giudizio sul rendiconto 2014), di cui 16 regioni e 2 provincie autonome, il 2016 è stato caratterizzato da un risultato di amministrazione formale positivo e pari, a livello aggregato del comparto regionale, a 1.742,58 milioni. Tale valore, che risente del risultato positivo conseguito da circa la metà degli enti esaminati, deve essere, tuttavia, rivalutato in considerazione del complesso dei vincoli ed accantonamenti che gravano sul risultato di amministrazione delle singole

regioni. Infatti, la quota dei vincoli e accantonamenti complessivamente a carico dei rendiconti 2016 per gli enti presi in esame ammonta a 37.788,85 milioni, con la conseguente rideterminazione di un disavanzo effettivo pari a -36.046,26 milioni. Rispetto al precedente esercizio 2015, analizzando i 19 enti per cui erano disponibili i dati di rendiconto (i 18 enti considerati nel 2016 e una regione, la Basilicata, per cui il consuntivo 2015 è l'ultimo sottoposto a giudizio di parifica), il risultato formale risulta in miglioramento (era pari a -285,8 milioni nel 2015) ed anche il disavanzo effettivo appare in lieve diminuzione (-38.362,4 milioni nel 2015), nonostante tra i dati 2016 non sia ricompresa la Basilicata, che aveva registrato, nel 2015, un risultato formale positivo (circa 600 milioni) ed effettivo pari a 0.

Prendendo in considerazione il risultato effettivo, le regioni che registrano un risultato positivo nel 2016 si riducono da 9 a 3, e sono costituite esclusivamente da enti a statuto speciale (Friuli Venezia Giulia, Trentino Alto Adige, Provincia autonoma di Bolzano). Nessuna regione a statuto ordinario ha conseguito, infatti, un avanzo effettivo al termine del 2016.

Nello specifico, mentre alcune regioni caratterizzate già da un risultato formale negativo (Emilia Romagna, Lazio, Lombardia, Piemonte, Sardegna, Sicilia, Provincia Autonoma di Trento, Toscana e Veneto) vedono peggiorare il loro risultato a causa dei vincoli ed accantonamenti allocati nel risultato di amministrazione, altri enti che presentavano un avanzo formale (Calabria, Liguria, Marche, Molise, Puglia e Umbria) passano da un risultato positivo, non sufficientemente capiente rispetto ai fondi vincolati ed accantonati, ad un disavanzo effettivo.

Le regioni che registrano una performance migliore sono, oltre ai tre enti sopra citati, che mantengono un risultato positivo anche dopo aver considerato i suddetti fondi, la Calabria (-116 milioni di risultato effettivo), l'Umbria (-221 milioni) e la Provincia autonoma di Trento (-295 milioni). Gli enti che presentano disavanzi di maggiore importo sono, invece, il Lazio (-9.734 milioni), il Piemonte (-7.562 milioni) e la Sicilia (-5.896 milioni). Segue la Toscana, con un disavanzo effettivo di -3.024,7 milioni.

L'incidenza maggiore nella determinazione del disavanzo sostanziale continua ad essere data, come per il precedente rendiconto 2015, dalla necessità di sterilizzare le anticipazioni di liquidità erogate ai sensi del d.l. n. 35/2013 e s.m.i. Infatti, l'avvenuta costituzione di un apposito fondo a presidio di tale tipologia di entrata, al fine di evitare che questa costituisca una nuova fonte di finanziamento, ha pesato per 17.953,74 milioni, su un ammontare

vincolato di 37.788,85 milioni, nell'ambito del risultato 2016 (circa il 47,5 per cento). Minore impatto ha invece l'accantonamento di somme stanziate a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità, calcolato secondo i nuovi principi contabili armonizzati (che pesa per circa il 9 per cento sul disavanzo complessivo).

Per quanto riguarda, inoltre, gli effetti del controllo operato dalle Sezioni regionali in sede di parifica dei rendiconti, si evidenzia, rispetto ai consuntivi 2015, l'aumento dei casi di rideterminazione del risultato finale operato delle Sezioni stesse, che non hanno considerato corretto il calcolo effettuato dalle singole amministrazioni regionali. Infatti, si passa da 5 casi di rideterminazione per il rendiconto 2015 (7 se si considerano le regioni Abruzzo e Campania esaminate sui dati 2013 anziché 2015) a 8 casi per il rendiconto 2016 (9 con la Campania, le cui valutazioni riguardano il rendiconto 2014).

Tuttavia, solo nel caso della Liguria la competente Sezione regionale ha provveduto ad una nuova puntuale quantificazione; in tutti gli altri casi di rideterminazione del risultato (Calabria, Lombardia, Piemonte, Molise, Sicilia, le provincie autonome di Trento e Bolzano per il consuntivo 2016, Campania per il 2014) le Sezioni, non ritenendo sufficienti gli elementi a disposizione emersi dall'attività di controllo, si sono limitate ad un ricalcolo parziale delle poste ritenute da vincolare o accantonare, demandando alle amministrazioni regionali la rideterminazione del risultato stesso.

Significativo appare, comunque, il dato relativo alla differenza tra l'ammontare dei vincoli e accantonamenti presenti nel risultato di amministrazione 2016 così come determinato dagli enti regionali (37.788,85 milioni), e l'importo rideterminato dalle Sezioni (38.079,07 milioni). La differenza, pari a 290,2 milioni (524,3 milioni se si considera anche la Campania, i cui dati riguardano il rendiconto 2014) rappresenta una stima per difetto dell'impatto del lavoro svolto dalle Sezioni; il dato, infatti, appare sottostimato non solo perché mancano nell'analisi i dati di alcune regioni non ancora sottoposte a parifica per il 2016 ma, soprattutto, in quanto non tiene conto dei numerosi vincoli la cui nuova quantificazione è stata demandata dalle Sezioni stesse ai singoli enti.

In generale, si evidenzia come l'attività di controllo delle Sezioni sia caratterizzata da un incremento dei giudizi di parifica parziale (12 in sede di analisi dei rendiconti 2016), in luogo di quelli di parifica totale (o di mancata parifica), con una tendenza alla rideterminazione, seppure limitata, dei risultati conseguiti dal comparto regionale, a seguito degli approfondimenti condotti sulla corretta applicazione delle regole contabili. Tale tendenza è

determinata, tra l'altro, dalla recente evoluzione delle norme in materia contabile, caratterizzata da previsioni sempre più specifiche, nonché dalle interpretazioni risultanti dalla Corte costituzionale in merito alla loro corretta applicazione, che incidono su fenomeni particolarmente rilevanti per la tenuta del bilancio regionale e la valutazione della gestione finanziaria.

Non tutte le regioni, tuttavia, si sono conformate alle criticità evidenziate dalle Sezioni. Infatti, sempre con riferimento ai dati finanziari 2016, esaminando i rendiconti approvati con apposita legge dai rispettivi consigli regionali, è emerso che regioni quali Liguria, Piemonte, Lombardia, Molise e la Provincia autonoma di Trento, hanno proceduto ad approvare un risultato (formale ed effettivo) analogo a quello inizialmente sottoposto al controllo delle rispettive Sezioni, nonostante i rilievi sulla quantificazione dello stesso, che hanno comportato parifiche parziali. Al contrario, enti come Sicilia, Calabria e la Provincia autonoma di Bolzano si sono adeguati alle criticità rilevate, modificando in senso peggiorativo, di conseguenza, il loro risultato effettivo.

Appendice: rassegna delle parifiche regionali effettuate dalla Corte dei conti dall'introduzione del d.l. n. 174/2012 (rendiconti 2012-2016)

Il presente lavoro si conclude proponendo, in appendice, una rassegna delle parifiche regionali effettuate dalla Corte dei conti a partire dall'esame del rendiconto 2012, primo esercizio sottoposto a giudizio di parificazione secondo le modalità introdotte con d.l. n. 174/2012. Viene riportato altresì, al fine di avere un quadro riassuntivo anche del contesto giurisprudenziale, un elenco delle sentenze della Corte costituzionale e delle Sezioni Riunite della Corte dei conti che si sono succedute nel periodo considerato e che hanno inciso, a vario titolo, sui giudizi di parifica e sull'adeguamento, da parte delle Regioni, ai rilievi in essi contenuti.

Come si desume dalla tabella che segue, nell'ambito del controllo sui rendiconti regionali degli esercizi 2012-2016, sono state effettuate da parte delle competenti Sezioni 99 delibere di parificazione, di cui 52 di parifica completa, 45 delibere di parifica parziale (prevalentemente concentrate negli ultimi anni esaminati) e 2 delibere di mancata parifica.

In particolare, nell'esame del rendiconto 2012 sono state emesse 7 parifiche parziali (ed una mancata parifica) rispetto alle 12 riscontrate per il rendiconto dell'esercizio 2016, dato che potrebbe aumentare, tenuto conto che ancora quattro Sezioni regionali di controllo debbono emettere specifico giudizio in materia (Abruzzo, Basilicata).

Peraltro, anche le motivazioni sottostanti le parifiche parziali hanno riguardato, nel corso dei diversi esercizi in esame, criticità maggiori e sempre più rilevanti e incisive, soprattutto con riferimento alla corretta determinazione del risultato di amministrazione.

L'evoluzione degli esiti dei giudizi di parifica sui rendiconti regionali conferma pertanto, come già riscontrato nel testo del presente lavoro, la tendenza da parte delle Sezioni regionali di controllo a propendere verso la decisione di parifica parziale in luogo di quella completa. Un orientamento determinato da regole sempre più stringenti, introdotte dalla recente evoluzione delle norme in materia contabile, nonché dall'interpretazione fornita dalla Corte costituzionale in merito alla loro corretta applicazione, che hanno nel loro complesso inciso su fenomeni particolarmente rilevanti per la tenuta del bilancio regionale e la valutazione di una sana gestione finanziaria.

Dall'introduzione del d.l. n. 174/2012, numerosi sono stati, infatti, gli interventi della Suprema Corte in materia di giudizi di parifica. La stessa Corte, peraltro, si è espressa sulla base di ricorsi sollevati sia avverso leggi regionali (nello specifico, di Abruzzo, Piemonte e

Sardegna), da parte della Presidenza del Consiglio dei ministri e delle Sezioni regionali di controllo, sia da parte delle Regioni stesse (Friuli Venezia Giulia) in merito a questioni di legittimità costituzionale relative a diverse disposizioni del decreto-legge n. 174/2012, producendo un'ampia giurisprudenza in materia.

Per completezza di informazione, si rileva che i giudizi di parificazione sono, altresì, stati oggetto di due ricorsi promossi dalle Regioni presso le Sezioni riunite della Corte dei conti in sede giurisdizionale in speciale composizione, ai sensi dell'art. 243-*quater*, comma 5 del Tuel introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. r), del d.l. n. 174/2012, al fine di richiedere l'annullamento o la modifica integrale della relativa delibera adottata dalle Sezioni regionali di controllo competenti.

In tali sedi, le Sezioni Riunite sono intervenute interpretando in modo estensivo l'art. 243-*quater*, comma 5 del Tuel e confermando alcuni principi basilari in tema di giudizi di parifica, specificando in particolare le competenze attribuite in materia alle Sezioni regionali di controllo.

Nel dettaglio, le Sezioni Riunite hanno accolto il ricorso della Regione Campania avverso la delibera di mancata parificazione del rendiconto dell'esercizio 2012 e deliberato l'annullamento della medesima in quanto, da parte della competente Sezione Regionale di controllo, "*sulla base di argomentazioni insufficienti e contraddittorie, risulta applicato uno schema del tutto estraneo a quello proprio del giudizio di parifica, non risultando realizzata (…) quella funzione ausiliaria rispetto all'Organo assembleare che costituisce "ratio primigenia" del giudizio di parifica*"[25].

Al contrario, nel caso della Regione Liguria, che avanzava la pretesa ad una pronuncia da parte delle Sezioni Riunite limitata alla verifica delle poste non parificate dalla competente Sezione regionale, queste ultime hanno appurato la corretta metodologia di controllo seguita dalla competente Sezione regionale e, pertanto, il ricorso viene rigettato. Le Sezioni Riunite hanno, infatti, dichiarato l'impossibilità di sostituirsi alle articolazioni regionali della Corte in funzioni di controllo e di entrare nel merito dell'attività di parifica "*intesa come l'esame e la pronuncia sulle singole poste di bilancio*". Ciò in quanto "*non appare possibile giustificare, attraverso l'interpretazione estensiva dell'art. 243 del Tuel, la costruzione di un sistema per il quale una potestà cognitiva stabilita ed affidata dalla legge alle Sezioni regionali di controllo della*

[25] Sez. Riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione, sent. n. 27/2014.

corte dei conti venga traslata, attraverso l'impugnativa, dalla sede del controllo alla sede giurisdizionale al di fuori di una espressa previsione di legge[26]".

[26] Sez. Riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione, sent. n. 38/2014.

Tab. 5 - Esito dei giudizi di parifica al rendiconto adottati dalle Sezioni regionali dall'introduzione del d.l. n. 174/2012. Esercizi finanziari 2012-2016.

Sezione regionale di controllo	Rendiconto	Delibera n.	Parifica	Descrizione mancata parifica /parifica parziale/ osservazioni	Ricorsi/Sentenze
ABRUZZO (1)	**R2012**	**116/2014/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione: a) del quadro riassuntivo del disavanzo finanziario limitatamente alle voci sui residui attivi e passivi; b) di alcuni specifici capitoli per i quali sono stati sollevati dubbi di irregolarità; c) delle voci del conto del patrimonio relative a residui passivi perenti ed a residui perenti ed economie vincolate. La Sezione invita l'Ente a riallineare il ciclo di bilancio ad una tempistica conforme alla normativa.	
	R2013	**39/2016/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione: a) del saldo finanziario positivo (euro 1.184.286.519,66) limitatamente ad alcune voci dei residui attivi e passivi; b) dei residui perenti; c) dei capitoli concernenti economie vincolate riprogrammate per finalità diverse da quelle inizialmente previste; d) del capitolo 21300, osservato nell'ambito del procedimento di controllo delle scritture contabili su base campionaria; e) del disavanzo finanziario al termine dell'esercizio, (euro 538.201.471,80) ritenuto parziale e non attendibile, in assenza del riconteggio delle poste di cui sopra e in considerazione dell'anticipazione di liquidità ex d.l. n. 35/2013. La Sezione sospende il giudizio per le voci non parificate, incise dalle disposizioni per le quali è stata sollevata questione di legittimità costituzionale.	**Corte Cost. sent. n 89/2017:** illegittimità costituzionale di alcune leggi regionali a carattere finanziario impugnate dalla Sezione di controllo dell'Abruzzo con ordinanza n. 13/2016, in riferimento agli artt. 81, quarto comma (nel testo vigente prima della modifica introdotta dalla legge costituzionale n.1/2012), e 119, sesto comma, della Costituzione. La sentenza si sofferma sulla presenza di economie vincolate in presenza di avanzo di amministrazione presunto e sulla sterilizzazione delle anticipazioni ex dl. 35/2013. **Corte Cost. sent. n 49/2018**: illegittimità costituzionale dell'intera legge della Regione Abruzzo 7 marzo 2017, n. 16 (Rendiconto generale per l'esercizio 2013. Conto finanziario, conto generale del patrimonio e nota illustrativa preliminare), nonché, specificamente, gli artt. 1, commi 1 e 2; 8; 9; 10; 11 e 12 della medesima legge, per violazione degli artt. 81, quarto comma, e 117, terzo comma, della Costituzione, anche in riferimento all'art. 29, comma 1, del decreto legislativo 28 marzo 2000, n. 76 ed all'art. 39, comma 1, della legge Regione Abruzzo 25 marzo 2002, n. 3 (Ordinamento contabile della Regione Abruzzo).
	R2014				
BASILICATA	**R2012**	**96/2013/PARI**	**Parifica completa**		
	R2013	**91/2014/PARI**	**Parifica completa**		
	R2014	**34/2015/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione: a) di alcune poste del conto del patrimonio; b) poste iscritte nei servizi in conto terzi relative a flussi originati da contratti di finanza derivata ed a prelevamenti da conti correnti postali; c) variazioni al FPV successivamente nell'emendamento al disegno di legge del rendiconto 2014.	

Sezione regionale di controllo	Rendiconto	Delibera n.	Parifica	Descrizione mancata parifica /parifica parziale/ osservazioni	Ricorsi/Sentenze
	R2015	**45/2016/ PARI**	**Mancata parifica**	Mancata parifica in quanto il rendiconto nelle sue componenti del conto del bilancio e del conto del patrimonio risulta inficiato in termini di veridicità, attendibilità e sostenibilità dei relativi equilibri e saldi finanziari. La Sezione ha riscontrato a) impropria registrazione di poste contabili all'interno dei servizi in conto terzi; b) insussistenze di componenti dell'attivo, nello specifico dei residui attivi; c) sottostime della parte disponibile del risultato di amministrazione; d) sottostima della parte vincolata delle entrate.	La Regione Basilicata si è adeguata alla mancata parifica ed ha recepito i rilievi mossi dalla Sezione di controllo, approvando con legge 30 dicembre 2016, n. 31 il rendiconto dell'esercizio 2015.
	R2016				
CALABRIA	**R2012**	**39/2013/PARI**	**Parifica completa**		
	R2013	**36/2014/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione: a) del risultato finanziario che accerta un disavanzo di amministrazione che non tiene conto dell'ammontare dei residui attivi insussistenti; b) del conto del patrimonio in conseguenza della rideterminazione del risultato finanziario.	
	R2014	**61/2015/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione del risultato della situazione finanziaria che accerta un avanzo di amministrazione senza dare conto dell'esistenza di specifici vincoli e della quota da vincolare per la neutralizzazione degli effetti dell'anticipazione di liquidità di cui all'art. 3 del d.l. n. 35/2013.	
	R2015	**75/2016/PARI**	**Parifica parziale**	Delibera di approvazione della bozza di relazione annessa alla deliberazione di parifica.	
		94/2016/ PARI		Parifica parziale con esclusione della voce "mutui" delle passività del conto del patrimonio.	
	R2016	**97/2017/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica parziale con esclusione a) del risultato di amministrazione 1) nella parte in cui non prevede tra i vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili l'importo di euro 27.544.229,00; 2) la passività derivante dal debito fuori bilancio privo di copertura finanziaria per euro 357.245,96; b) dei residui attivi da esercizio di competenza a due tipologie di entrata; c) della voce risconti passivi dello stato patrimoniale.	

Sezione regionale di controllo	Rendiconto	Delibera n.	Parifica	Descrizione mancata parifica /parifica parziale/ osservazioni	Ricorsi/Sentenze
CAMPANIA	**R2012**	**19/2014/PARI**	**Mancata parifica**	Mancata parifica per la presenza di più elementi preclusivi di una preliminare dichiarazione di attendibilità delle scritture e dei relativi dati contabili che non consente l'accertamento della sussistenza delle concordanze contabili. La Regione Campania ricorre alle Sezioni Riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione.	**Sezioni Riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione sent. n. 27/2014** sul giudizio n. 384/SR/EL promosso dalla Regione Campania avverso la delibera di parificazione. Viene accolto il ricorso presentato dalla Regione Campania e annullata la delibera della Sezione di controllo.
	R2013	**285/2016/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione: a) dei residui attivi finali per l'importo di euro 578.126.616,06; b) del quadro riassuntivo del risultato di amministrazione, il quale, oltre che per l'importo dei minori residui attivi, non contabilizza vincoli per euro 1.414.976.355,21.	
	R2014	**65/2017/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione: a) dei residui attivi finali per l'importo di euro 1.417.191.240,84, per difetto di adeguato riaccertamento, di cui euro 156.832.016,57 per difetto di titolo; b) del quadro riassuntivo del risultato di amministrazione, il quale, oltre all'importo dei residui attivi finali, non contabilizza 1) passività già sostenute, tramite regolazione per compensazione, per debiti non registrati in bilancio; 2) il differenziale tra entrate e spese per partite illegittimamente contabilizzate in conto terzi; 3) un accantonamento pari alla dimensione del capitolo di "servizio" per l'incasso di entrate innominate; 4) un fondo rischi adeguato, nella misura in cui non tiene adeguatamente conto dei rischi di contenzioso e del rischio (il cui coefficiente deve essere determinato dalla Regione) per i debiti non circolarizzati nei confronti delle proprie società partecipate.	
EMILIA ROMAGNA	**R2012**	**270/2013/ PARI**	**Parifica completa**		
	R2013	**201/2014/ PARI**	**Parifica completa**		
	R2014	**122/2015/ PARI**	**Parifica completa**		
	R2015	**66/2016/ PARI**	**Parifica completa**		
	R2016	**110/2017/ PARI**	**Parifica completa**		
FRIULI VENEZIA GIULIA	**R2012**	**78/2013/ PARI**	**Parifica completa**		**Corte Cost. sent. n. 39/2014,** a seguito del ricorso della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia in merito a questioni di legittimità costituzionale relative a diverse disposizioni del decreto-legge n. 174/2012, nello specifico sul controllo esercitato dalla Corte dei conti sul ciclo di bilancio di enti aventi autonomia speciale.
	R2013	**118/2014/ PARI**	**Parifica completa**		

Sezione regionale di controllo	Rendiconto	Delibera n.	Parifica	Descrizione mancata parifica /parifica parziale/ osservazioni	Ricorsi/Sentenze
	R2014	**95/2015/PARI**	**Parifica completa**		
	R2015	**43/2016/PARI**	**Parifica completa**		
	R2016	**51/2017/PARI**	**Parifica completa**		
LAZIO	**R2012**	**262/2013/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione: a) del quadro riassuntivo del disavanzo finanziario, che accerta un disavanzo senza tenere conto di residui attivi inesistenti, di residui attivi inesigibili per un importo e degli impegni non registrati con conseguente rideterminazione del disavanzo finanziario; b) del conto del patrimonio, che deve essere modificato, in coerenza alla rideterminazione del risultato finanziario.	
	R2013	**220/2014/PARI**	**Parifica completa**		
	R2014	**180/2015/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione: a) del quadro riassuntivo del disavanzo finanziario, che accerta un risultato pari ad euro - 2.696.223.526,80, oltre alla parte vincolata ed accantonata, per un totale di euro - 3.882.005.408,73, anziché pari ad euro - 10.930.089.306,55, per effetto della irregolare contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità ex d.l. n. 35/2013; b) del fondo svalutazione crediti; c) dei conti d'ordine dello stato patrimoniale.	
	R2015	**119/2016/PARI**	**Parifica completa**		
	R2016	**66/2017/PARI**	**Parifica completa**		
LIGURIA	**R2012**	**1/2013/PARI**	**Parifica completa**		Viene rigettata l'eccezione sollevata dal Procuratore regionale in ordine ai dubbi di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 5, del d.l. n. 174/2012, convertito, con modificazioni, nella l. n. 213/2012, sollevati in relazione agli artt. 3, 24, 25 e 111, secondo comma, della Costituzione.
	R2013	**46/2014/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione: a) di residui attivi, per complessivi euro 91.768.668,97; b) della voce "passività diverse" del conto del patrimonio, in quanto non espone l'importo di euro 103.378.221,84, derivante dalla cessione degli immobili di proprietà della Regione e delle Asl ad Arte Genova, destinata a copertura del disavanzo sanitario 2011, da riqualificarsi quale operazione di indebitamento; c) del risultato d'amministrazione, nella misura in cui non espone apposito	**Sezioni Riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione sent. n. 38/2014** sul giudizio n. 417/SR/EL promosso dalla Regione Liguria avverso la delibera di parificazione parziale. Ricorso giudicato inammissibile in quanto le Sez. riunite sostengono che non possono entrare nel merito delle decisioni delle Sez. regionali, a differenza del ricorso effettuato dalla regione Campania contro la mancata parifica del R2012 in cui le Sez Riunite si pronunciano esclusivamente sul metodo del controllo eseguito, non sul merito.

Sezione regionale di controllo	Rendiconto	Delibera n.	Parifica	Descrizione mancata parifica /parifica parziale/ osservazioni	Ricorsi/Sentenze
				vincolo discendente dal saldo attivo dei flussi dei contratti di swap di ammortamento ancora in essere.	
	R2014	**56/2015/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione: a) di residui attivi iscritti al titolo VI "entrate per contabilità speciali" in conseguenza della mancata rendicontazione delle spese della gestione economale; b) della voce "passività diverse" del conto del patrimonio, in quanto non espone l'importo di euro 103.378.221,84, derivante dalla cessione degli immobili di proprietà della Regione e delle Asl ad Arte Genova, destinata a copertura del disavanzo sanitario 2011, da riqualificarsi quale operazione di indebitamento; c) della voce "immobilizzazioni attive" del conto del patrimonio; d) del risultato d'amministrazione, nella misura in cui non espone apposito vincolo, discendente dal saldo differenziale dei flussi finanziari, positivi e negativi, generati dai contratti derivati.	Viene rigettata l'eccezione sollevata dal Procuratore regionale in ordine ai dubbi di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 5, del d.l. n. 174/2012, convertito, con modificazioni, nella l. n. 213/2012, sollevati in relazione agli artt. 3, 24, 25 e 111, secondo comma, della Costituzione.
	R2015	**74/2016/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione a) di residui attivi iscritti al titolo VI "entrate per contabilità speciali" per complessivi euro 1.130.068,39, a causa della non corrispondenza tra le scritture contabili e la predetta posta di rendiconto, in conseguenza della mancata rendicontazione delle spese della gestione economale; b) della voce "passività diverse" del conto del patrimonio, in quanto non espone l'importo di euro 103.378.221,84, derivante dalla cessione degli immobili di proprietà della Regione e delle ASL ad ARTE Genova, destinata a copertura del disavanzo sanitario 2011, da riqualificarsi quale operazione di indebitamento; c) della voce "immobilizzazioni attive" del conto del patrimonio; d) del risultato d'amministrazione, nella misura in cui non espone apposito vincolo, discendente dal saldo differenziale dei flussi finanziari, positivi e negativi, generati dai contratti derivati.	**Corte Cost. sent. n. 274/2017**, a seguito del ricorso della presidenza del Consiglio dei ministri, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 6 della legge della Regione Liguria 2 novembre 2016, n. 26 (Assestamento al bilancio di previsione della Regione Liguria per gli anni finanziari 2016-2018) e della legge della Regione Liguria 9 agosto 2016, n. 20 (Rendiconto generale dell'amministrazione della Regione Liguria per l'esercizio finanziario 2015). La Corte costituzionale ha dichiarato illegittime le disposizioni di assestamento del bilancio della Regione Liguria del 2016 (articolo 6 legge 2 novembre 2016 n. 26) e l'intera legge di approvazione del rendiconto 2015 (9 agosto 2016, n. 20).

Sezione regionale di controllo	Rendiconto	Delibera n.	Parifica	Descrizione mancata parifica /parifica parziale/ osservazioni	Ricorsi/Sentenze
	R2016	**65/2017/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione a) di residui attivi iscritti al titolo 9° "entrate per contabilità speciali" a causa della non corrispondenza tra le scritture contabili e la predetta posta di rendiconto, in conseguenza della mancata rendicontazione delle spese della gestione economale; b) della posta contabile dello Stato patrimoniale "debiti", in quanto non espone l'importo di euro 103.177.221,84 derivante dalla cessione degli immobili di proprietà della Regione e delle Asl ad Arte Genova, destinata a copertura del disavanzo sanitario 2011, da riqualificarsi quale operazione di indebitamento; c) delle poste contabili dello Stato patrimoniale "immobilizzazioni", in quanto non espone l'importo di euro 18.483.718,74 a titolo di immobili cartolarizzati e alla voce "attivo circolante", per un importo di euro 84.693.503,10 a titolo di crediti cartolarizzati; d) del risultato d'amministrazione, nella misura in cui non espone apposito vincolo, discendente dal saldo differenziale dei flussi finanziari, positivi e negativi, generati dai contratti derivati; e) dello stesso risultato d'amministrazione, per la componente negativa derivante da mutui autorizzati e non contratti, pari a euro 158.587.534,70, nella misura in cui contiene l'importo di euro 3.875.173,17 a copertura di spese correnti.	
LOMBARDIA	**R2012**	**247/2013/PARI**	**Parifica completa**		
	R2013	**205/2014/PARI**	**Parifica completa**		
	R2014	**225/2015/PARI**	**Parifica completa**		
	R2015	**179/2016/PARI**	**Parifica completa**		
	R2016	**200/2017PARI**	**Parifica parziale**	Parifica parziale con esclusione a) del fondo per perdite delle società partecipate nella misura in cui non risulta integralmente conforme ai parametri previsti, dall'art. 1, c. 551 e seguenti, della l. 27 n. 147/2013; b) del fondo crediti di dubbia esigibilità nella misura in cui non comprende gli accantonamenti per i crediti di dubbia esigibilità nei confronti delle società partecipate e degli altri soggetti del SIREG.	
MARCHE	**R2012**	**69/2013/PARI**	**Parifica completa**		
	R2013	**55/2014/PARI**	**Parifica completa**		

Sezione regionale di controllo	Rendiconto	Delibera n.	Parifica	Descrizione mancata parifica /parifica parziale/ osservazioni	Ricorsi/Sentenze
	R2014	**183/2015/PARI**	**Parifica completa**		
	R2015	**157/2016/PARI**	**Parifica completa**		
	R2016	**81/2017/PARI**	**Parifica completa**		
MOLISE	**R2012**	**42/2014/PARI**	**Parifica completa**		**Corte cost. sent. n. 279/2016**, a seguito del ricorso del Presidente del consiglio dei ministri, che ha impugnato l'art. 9 della legge Regione Molise n. 6/2016 (Bilancio di previsione 2016 – bilancio pluriennale 2016-2017) in riferimento all'art. 117, della Costituzione, al d.lgs. n. 118/2011, nonché in riferimento all'art. 81, terzo e quarto comma, Cost. La sentenza tratta il tema della sterilizzazione delle anticipazioni di cui al d.l. n. 35/2013, si esprime riguardo all'utilizzazione dell'avanzo presunto ed alla corretta contabilizzazione del fondo crediti dubbia esigibilità.
	R2013	**221/2014/PARI**	**Parifica completa**		
	R2014	**113/2015/PARI**	**Parifica completa**		
	R2015	**104/2016/PARI**	**Parifica completa**		
	R2016	**166/201/FRG**	**Parifica parziale**	Delibera di approvazione della bozza di relazione annessa alla deliberazione di parifica.	
		179/2016/PARI		Parifica con esclusione a) di partite di spesa impegnate confluite nel Fondo pluriennale vincolato correlate ad obbligazioni giuridiche non perfezionatesi nel 2016 e nel 2015; b) del Fondo pluriennale vincolato delle entrate di parte capitale correlate alle spese al precedente punto; c) del Risultato di amministrazione nella misura in cui non espone le economie erroneamente confluite nel fondo pluriennale vincolato 2016.	
PIEMONTE	**R2012**	**276/2013/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione del quadro riassuntivo del disavanzo finanziario, accertato per un importo pari ad euro -1.150.257.926,03, ma che la Sezione, avuto riguardo alle passività emergenti dal conto del patrimonio, ha ritenuto che non potesse essere inferiore a 2.841.374.089,00.	
	R2013	**188/2014/PARI**	**Parifica parziale**	Delibera di approvazione della bozza di relazione annessa alla deliberazione di parifica.	**Corte Cost. sent. n. 181/2015:** illegittimità costituzionale della l.r. n. 16/2013 impugnata dalla Sez. reg. controllo con ordinanza n. 49/2014 in riferimento agli artt. 81, quarto comma (nel testo vigente prima della modifica introdotta dalla legge costituzionale n. 1/2012) e 119, sesto comma, della Costituzione.
		237/2014/PARI		Parifica con esclusione: a) di specifici capitoli di entrata; b) del quadro riassuntivo del disavanzo finanziario c) della voce delle passività patrimoniali del conto del patrimonio relativa alla restituzione delle anticipazioni di liquidità concesse ai sensi del d.l. n. 35/2013. La Sezione altresì accerta in aggiunta al disavanzo finanziario nella misura che sarà determinata all'esito del giudizio di costituzionalità, passività riportate nel solo Conto del patrimonio, che, sebbene non previste nel conto	

Sezione regionale di controllo	Rendiconto	Delibera n.	Parifica	Descrizione mancata parifica /parifica parziale/ osservazioni	Ricorsi/Sentenze
				del bilancio, concorrono a formare il disavanzo sostanziale di amministrazione: anticipazione straordinaria - D.G.R. 39-11230 del 14/04/2009, fondo residui perenti, fondo rischi per contenziosi, fondo rischi per iscrizione passività verso partecipate, fondo rischi per debiti da reimpostare, passività pregresse Tpl, allineamento con situazioni patrimoniali aziende sanitarie. La Sezione sospende il giudizio per le voci non parificate, incise dalle disposizioni per le quali è stata sollevata questione di legittimità costituzionale.	
		144/2015/PARI		Provvedimenti conseguenti alla sentenza n. 181/2015 Corte Cost. Viene a) accertato un disavanzo finanziario al 31 dicembre 2013 già determinato nella deliberazione n. 237/2014, ricalcolato in conformità alla sentenza n. 181/2015 della Corte Costituzionale, pari ad euro 5.210.538.645,68; b) accertato il saldo negativo fra attività e passività patrimoniali.	
	R2014	**145/2015/PARI**	**Parifica parziale**	Delibera di approvazione della bozza di relazione annessa alla deliberazione di parifica.	
		159/2015/PARI		Parifica con esclusione :a) del quadro riassuntivo del disavanzo finanziario, che accerta un disavanzo finanziario senza tenere conto di specifiche passività (risorse non stanziate al titolo III della spesa per anticipazioni di liquidità ai sensi del d.l. n. 35/2013, fondo rischi contenzioso, fondo per residui perenti, passività pregresse, altri debiti latenti, fondo per transazione Province, economie vincolate derivanti da fondi statali per sanità, eccedenza accertamenti Por Fesr 2008-2014 rispetto ai relativi impegni); b) del prospetto del conto del patrimonio denominato "riassunto dei conti generali (passività)" che espone una eccedenza delle attività al 31 dicembre 2014.	
	R2015	**72/2016/PARI**	**Parifica parziale**	Delibera di approvazione della bozza di relazione annessa alla deliberazione di parifica.	
		92/2016/PARI		Parifica con esclusione: a) del risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015 inerente il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi; b) delle passività risultate non cedibili al Commissario Straordinario a seguito delle verifiche effettuate dalla Sezione ai sensi della sentenza della Corte Costituzionale n. 181/2015; c) del conseguente risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015; d) di specifici prospetti del conto del patrimonio.	
	R2016	**115/2017/PARI**	**Parifica parziale**	Delibera di approvazione della bozza di relazione annessa alla deliberazione di parifica.	
		134/2017/PARI		Parifica con esclusione delle partite di spesa impegnate o destinate a fondo pluriennale vincolato che hanno avuto quale	

Sezione regionale di controllo	Rendiconto	Delibera n.	Parifica	Descrizione mancata parifica /parifica parziale/ osservazioni	Ricorsi/Sentenze
				copertura l'applicazione di accantonamenti e vincoli del risultato di amministrazione 2015, limitatamente a specifici capitoli di bilancio.	
PUGLIA	**R2012**	**124/2013/PARI**	**Parifica completa**		
	R2013	**126/2014/PARI**	**Parifica completa**		
	R2014	**126/2015/PARI**	**Parifica completa**	Delibera di approvazione della bozza di relazione annessa alla deliberazione di parifica.	
		136/2015/PARI			
	R2015	**123/2016/PARI**	**Parifica completa**	Delibera di approvazione della bozza di relazione annessa alla deliberazione di parifica.	
		134/2016/PARI			
	R2016	**100/2017/PARI**	**Parifica completa**		
SS.RR. SARDEGNA	**R2012**	**1/2013/SS.RR/PARI**	**Parifica completa**		**Corte cost. sent. n. 6/2017** a seguito del ricorso del Presidente del consiglio dei ministri che ha impugnato l'art. 9 della legge Regione autonoma della Sardegna n.6/2016 (Bilancio di previsione per l'anno 2016 e bilancio pluriennale 2016-2018), in riferimento all'art 81, terzo comma Cost. e in relazione all'art. 3, comma 13, del d.lgs. n. 118/2011. La sentenza fornisce una disamina del concetto di disavanzo tecnico derivante dal riaccertamento straordinario dei residui e specifica le corrette modalità di copertura dello stesso
	R2013	**1/2014/SS.RR./PARI**	**Parifica completa**		
	R2014	**1/2015/SS.RR./PARI**	**Parifica completa**		
	R2015	**1/2016/SS.RR./PARI**	**Parifica completa**		
	R2016	**1/2018/SS.RR./PARI**	**Parifica completa**		
SS.RR. SICILIA	**R2012**	**2/2013/SS.RR./PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione: a) di specifico accertamento di entrata; b) di specifici pagamenti non ancora definiti; c) di specifiche poste nel conto del patrimonio.	
	R2013	**2/2014/SS.RR/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione: a) di specifici accertamenti di entrata; b) di specifici pagamenti non ancora definiti.	
	R2014	**2/2015/SS.RR/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione di specifiche poste iscritte nel conto del patrimonio.	
	R2015	**5/2016/SS.RR/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione: a) dei pagamenti in conto competenza per l'importo di euro 434.496,46, di cui al capitolo 742853 della rubrica dell'Assessorato regionale delle attività produttive; b) specifiche poste nel conto del patrimonio.	

Sezione regionale di controllo	Rendiconto	Delibera n.	Parifica	Descrizione mancata parifica /parifica parziale/ osservazioni	Ricorsi/Sentenze
	R2016	**3/2017/SS.RR/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione: a) della posta contabile riferita al "fondo perdite società partecipate" in relazione all'insufficiente accantonamento predisposto con riguardo ai dati relativi alla partecipata AST S.p.a.; b) dello stato patrimoniale e, conseguentemente, del conto economico.	La Sezione ha individuato la possibile presenza di profili di criticità riferiti all'articolo 1, commi 692-701, della legge 28 dicembre 2015 n. 208 in ordine alle modalità di copertura del disavanzo di amministrazione, potenzialmente in grado di pregiudicare, negli esercizi futuri e non già nel 2016, Per tale motivazione ha proposto, con separata pronuncia, questione di massima al Presidente della Corte dei conti ai sensi dell'articolo 6, comma 4, del decreto legge 10 ottobre 2012 n. 174, come modificato dalla legge 7 dicembre 2012 n. 213 affinché possa essere espresso un indirizzo nomofilattico sulla corretta interpretazione delle norme riferite alla sterilizzazione delle anticipazioni di liquidità. Inoltre, l'ufficio di Procura regionale della Sicilia della Corte dei conti ha fatto ricorso alle Sezioni Riunite in sede giurisdizionale contro la decisione di parifica, seppure parziale, della competente Sezione regionale di controllo sul Rendiconto 2016, sulla base dell'art. 11, comma 6, lett. e), del Codice di giustizia contabile. Le Sezioni Riunite hanno dichiarato inammissibile il ricorso con sentenza n.44/2017.
TOSCANA	**R2012**	**201/2013/PARI**	**Parifica completa**		
	R2013	**68/2014/PARI**	**Parifica completa**		
	R2014	**231/2015/PARI**	**Parifica completa**		
	R2015	**64/2016/PARI**	**Parifica completa**	Parifica completa con osservazioni sulla situazione di disavanzo sostanziale e sulla necessità di individuare forme di copertura dello stesso in base alle nuove disposizioni della contabilità armonizzata.	**Corte cost. sent. n.** 184/2016 a seguito del ricorso del Presidente del Consiglio dei ministri, che ha promosso questioni di legittimità costituzionale nei confronti degli artt. 13, 15, comma 3, 18, commi 1 e 6, 19, 23 e 31, comma 1, lettera g), della legge della Regione Toscana 7 gennaio 2015, n. 1 (Disposizioni in materia di programmazione economica e finanziaria regionale e relative procedure contabili. Modifiche alla l.r. n. 20/2008). La Corte dichiara l'illegittimità costituzionale di alcuni articoli della l. r. n. 1/2015.
	R2016	**159/2017/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione del titolo IX delle entrate "entrate per conto di terzi e partite di giro" del titolo VII delle spese "spese per conto terzi e partite di giro".	
SS.RR. TRENTINO ALTO ADIGE SÜDTIROL	**R2012**	**1/2013/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione del capitolo di spesa "indennità di rappresentanza - spese riservate del Presidente della Regione e del Vicepresidente sostituto del Presidente della Regione".	
	R2013	**1/2014/PARI**	**Parifica completa**		

Sezione regionale di controllo	Rendiconto	Delibera n.	Parifica	Descrizione mancata parifica /parifica parziale/ osservazioni	Ricorsi/Sentenze
	R2014	**1/2015/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione della componente "conto generale del patrimonio";	
	R2015	**1/2016/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione a) del capitolo "spese per l'attuazione di progetti finalizzati al sostegno di investimenti strategici per lo sviluppo del territorio", nella parte in cui afferisce agli utilizzi delle risorse regionali non conformi a quanto previsto dall'articolo 119 della Costituzione e dall'articolo 3, commi da 16 a 21 della legge n. 350/2003; b) della componente "conto generale del patrimonio";	
	R2016	**1/2017/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione a) del capitolo di spesa del rendiconto 2015, di cui alla deliberazione n. 1/2016/PARI delle Sez. Riun. Trentino A.A.S.T, con riferimento all'utilizzo di risorse regionali non conformato a quanto previsto dall'art. 119, ultimo comma Cost. e art. 3, c. da 16 a 21, della l. n. 350/2003.	
PROVINCIA AUTONOMA DI BOLZANO - SS.RR. TRENTINO ALTO ADIGE SUDTIROL	**R2012**	**3/2013/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione del capitolo relativo a spese riservate del Presidente della Provincia (legge provinciale n. 6/1994, art. 2).	**Corte cost. sent. n. 80/2017** a seguito del ricorso del Presidente del Consiglio dei ministri, che ha promosso questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, 3, 4, 7, comma 4, 8, 12, 14, 15, 16, 17, 18 e 66, nonché delle «ulteriori disposizioni a queste connesse e correlate», della legge della Provincia autonoma di Bolzano 22 dicembre 2015, n. 17 (Ordinamento finanziario e contabile dei comuni e delle comunità comprensoriali). La sentenza dichiara l'illegittimità costituzionale degli articoli oggetto del ricorso in quanto in contrasto con le disposizioni contenute nella normativa riferita all'armonizzazione dei sistemi contabili, disposizioni che si applicano anche alle autonomie regionali. **Corte cost. sent. n. 228/2017** a seguito del ricorso del Presidente del Consiglio dei ministri, che ha promosso questioni di legittimità costituzionale degli artt. 7 e 32, comma 3, della legge della Provincia autonoma di Bolzano 12 dicembre 2016, n. 25 (Ordinamento contabile e finanziario dei comuni e delle comunità comprensoriali della Provincia di Bolzano). La Corte dichiara l'illegittimità costituzionale di alcuni articoli della legge provinciale n. 25/2016.
	R2013	**2/2014/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione del capitolo di spesa relativo alle spese riservate di pertinenza del Presidente della Provincia autonoma di Bolzano e del capitolo di spesa relativo al programma operativo obiettivo 2 Competitività regionale ed occupazione (2007-2013).	
	R2014	**3/2015/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione del capitolo relativo a spese riservate del Presidente della Provincia (legge provinciale n. 6/1994, art. 2).	
	R2015	**2/2016/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione di a) specifici capitoli di spesa nella parte in cui afferiscono al pagamento delle indennità di funzione e di coordinamento a dirigenti e funzionari provinciali senza incarico; b) specifici capitoli di spesa nella parte in cui afferiscono alle concessioni di credito riscosse dalla Regione Trentino-Alto Adige/Südtirol ai sensi della legge regionale n. 8/2012 e successive modificazioni ed integrazioni.	

Sezione regionale di controllo	Rendiconto	Delibera n.	Parifica	Descrizione mancata parifica /parifica parziale/ osservazioni	Ricorsi/Sentenze
	R2016	**2/2017/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione a) di specifici capitoli di spesa nella parte in cui afferiscono ad impegni e pagamenti delle indennità di funzione e di coordinamento a funzionari della Provincia senza incarico direttivo; b) parte accantonata del risultato di amministrazione nella misura in cui non prevede anche l'apposito accantonamento per garantire la copertura dei residui perenti ai sensi dell'art. 60, c. 3, del d.lgs. n. 118/2011 e s.m.i.	
PROVINCIA AUTONOMA DI TRENTO - SS.RRR.TRENTINO ALTO ADIGE SUDTIROL	**R2012**	**2/2013/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione del capitolo relativo a spese riservate del Presidente della Provincia (legge provinciale n. 19/1987, art. 6).	
	R2013	**3/2014/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione del capitolo relativo a spese riservate del Presidente della Provincia (Legge provinciale n. 19/1987, art. 6).	
	R2014	**2/2015/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione: a) del conto del patrimonio; b) di alcuni capitoli di spesa relativi al programma operativo FESR (2007-2013). Inoltre, la Sezione dichiara non regolare la contabilizzazione nel titolo IV delle entrate della concessione di credito assegnata dalla Regione autonoma Trentino Alto Adige ai sensi della l.r. n. 8/2012.	
	R2015	**3/2016/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica con esclusione a) del capitolo di spesa (Fondo di rotazione per l'accesso al credito da parte delle imprese L.p. n. 6/1999, art. 34-ter 1, introdotto dall'art. 6 della l.p. n. 9/2013) nella parte in cui afferisce alle concessioni di credito riscosse dalla Regione Trentino-Alto Adige/Südtirol ai sensi della legge regionale n. 8/2012 e successive modificazioni; b) capitoli di entrata derivanti da restituzione di somme anticipate per l'estinzione dei mutui (l.p. 30/12/14 n. 14, art. 22) e da restituzione di somme anticipate per l'estinzione dei mutui e delle altre operazioni di indebitamento delle società di cui	

Sezione regionale di controllo	Rendiconto	Delibera n.	Parifica	Descrizione mancata parifica /parifica parziale/ osservazioni	Ricorsi/Sentenze
				all'art. 33, comma 1, lettera c), della l.p. 16 giugno 2006, n. 3) con conseguenti effetti sulla determinazione del risultato di amministrazione.	
	R2016	**3/2017/PARI**	**Parifica parziale**	Parifica parziale con esclusione a) di specifici capitoli di entrata derivanti da restituzione di somme anticipate per l'estinzione dei mutui anche di società partecipate b) del risultato di amministrazione nella misura in cui non considera la quota di copertura del disavanzo secondo le regole ordinarie ai sensi dell'art. 42, c. 12, del d.lgs. n. 118/2011, con conseguenti effetti sul quadro generale riassuntivo e sul prospetto degli equilibri di bilancio c) delle spese per la copertura degli oneri per l'estinzione anticipata dei mutui dei Comuni, in quanto spesa a carico della Provincia già sostenuta nell'esercizio 2015 e non soggetta a restituzione.	
UMBRIA	**R2012**	**120/2013/PARI**	**Parifica completa**	Viene accertata la mancata allegazione dei rendiconti degli enti ed organismi partecipati dipendenti dalla Regione, di cui all'art. 52, comma 1, legge di contabilità regionale n. 13/2000, prescritta dall'art. 84, comma 3, lettera d) della medesima legge n. 13/2000.	
	R2013	**54/2014/PARI**	**Parifica completa**	Viene accertata la mancata allegazione dei rendiconti degli enti ed organismi partecipati dipendenti dalla Regione, di cui all'art. 52, comma 1, legge di contabilità regionale n. 13/2000, prescritta dall'art. 84, comma 3, lettera d) della medesima legge n. 13/2000.	
	R2014	**118/2015/PARI**	**Parifica completa**	Viene accertata la mancata allegazione dei rendiconti degli enti ed organismi partecipati dipendenti dalla Regione, di cui all'art. 52, comma 1, legge di contabilità regionale n. 13/2000, prescritta dall'art. 84, comma 3, lettera d) della medesima legge n. 13/2000.	
	R2015	**83/2016/PARI**	**Parifica completa**	Viene accertata la mancata allegazione dei rendiconti degli enti ed organismi partecipati dipendenti dalla Regione, di cui all'art. 52, comma 1, legge di contabilità regionale n. 13/2000, prescritta dall'art. 84, comma 3, lettera d) della medesima legge n. 13/2000.	
	R2016	**82/2017/PARI**	**Parifica completa**		
VALLE D'AOSTA				In assenza della emanazione delle disposizioni legislative attuative ai sensi dell'art. 1, comma 11, d.l. n. 174/2012, la Sezione regionale di controllo non parifica il rendiconto della Regione autonoma della Valle d'Aosta.	

Sezione regionale di controllo	Rendiconto	Delibera n.	Parifica	Descrizione mancata parifica /parifica parziale/ osservazioni	Ricorsi/Sentenze
VENETO	R2012	278/2013/PARI	Parifica completa		
	R2013	751/2014/PARI	Parifica completa		
	R2014	558/2015/PARI	Parifica parziale	Parifica con esclusione: a) del contributo in favore della Sistemi Territoriali S.p.a., a valere sul capitolo di spesa ("Interventi per l'acquisto di nuovo materiale rotabile ferroviario (art. 86, l.r. 27/02/2008, n. 1"), riconosciuto, a tale titolo, per l'esercizio 2014, a seguito della qualificazione del contributo stesso alla stregua di indebitamento pubblico sostanziale; b) del contributo in favore della Veneto Sviluppo S.p.a., a valere sul capitolo di spesa ("Agevolazioni regionali a sostegno degli investimenti produttivi e della ricerca delle PMI Venete"); b) delle poste contabilizzate in specifici capitoli, di entrata e di spesa, delle partite di giro; c) dell'insieme dei rapporti contabili intercorsi tra la Regione Veneto e ciascuna delle società dalla stessa partecipate, anche in relazione alla mancata rilevazione di flussi finanziari e patrimoniali; c) del conto del patrimonio.	
	R2015	360/2016/PARI	Parifica parziale	Parifica con esclusione: a) delle voci di rendiconto relative a contributi in favore di Sistemi Territoriali S.p.a., di Veneto Sviluppo S.p.a.; b) del canone di locazione finanziaria ed oneri accessori per l'acquisto dell'immobile denominato "ex Palazzo compartimentale FF.SS.; c) di poste contabilizzate in specifici capitoli, di entrata e di spesa, delle partite di giro; d) del conto del patrimonio.	
	R2016	422/2017/PARI	Parifica parziale	Parifica con esclusione della posta del conto del bilancio, relativa al canone di locazione finanziaria ed oneri accessori per l'acquisto del compendio immobiliare denominato "ex Palazzo compartimentale FF.SS.", iscritta come stanziamento finale sul capitolo di spesa.	

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati desunti dalle deliberazioni di parifica dei rendiconti delle amministrazioni regionali, e dalle relazioni allegate, predisposte dalle Sezioni regionali di controllo sui rendiconti 2012-2016.

(1) Il ritardo nel giudizio di parificazione del bilancio della Regione Abruzzo per l'esercizio 2012 è dovuto alla mancata approvazione nei termini di legge del rendiconto 2012. La Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, con del. n. 675/2013/FRG ha accertato la violazione, da parte della Regione Abruzzo, dell'art. 1, commi 3 , 4 e 5 del d.l. n.174/2013. La Regione, infatti, non ha provveduto all'invio, oltre che del disegno di legge rendiconto 2012 anche del bilancio 2013 ed è stata rilevata altresì la mancata redazione ed invio, da parte del Collegio dei revisori dei conti, dei questionari-relazioni sul bilancio di previsione 2013 e sul rendiconto 2012 ex art. 1, comma 166 della l. 266/2013.

(2) Il ritardo nel giudizio di parificazione della Regione Campania è dovuto al mancato invio del disegno di legge sul rendiconto 2013 nei termini di legge.

CAPITOLO II
LA PROGRAMMAZIONE REGIONALE

Sommario: 1. Il ciclo di programmazione regionale. - 2. Il Piano regionale di sviluppo (Prs). - 3. Il documento di programmazione economica finanziaria e la nota di aggiornamento (Defr). - 4. La legge di stabilità e la legge collegata. - 5. Il bilancio di previsione. - 6. La legge di assestamento. - 7. L'applicazione dell'avanzo al bilancio preventivo. - 8. Le variazioni di bilancio. - 8.1. Le variazioni di Giunta. - 9. Considerazioni conclusive.

1. Il ciclo di programmazione regionale

Il processo di armonizzazione ha introdotto significativi cambiamenti che hanno avuto impatto sull'attività di pianificazione delle politiche, sulla programmazione finanziaria e sulla misurazione dei risultati. L'art. 36 del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 specifica che le Regioni sono tenute ad ispirare la propria gestione al principio della programmazione. Tale assunto è rafforzato dal principio applicato concernente la programmazione di bilancio (all. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011) che precisa strumenti, contenuti e scadenze dell'intero ciclo di programmazione degli enti locali.

L'attività di programmazione è definita come un processo di analisi e valutazione che consente di organizzare, in un arco temporale definito, attività e risorse necessarie per la realizzazione degli obiettivi strategici. Allo stesso tempo, prevede l'integrazione tra politiche e piani per il governo del territorio, estendendo la responsabilità non solo ai vertici della struttura amministrativa, ma anche agli organi politici che, pertanto, non si limitano più alla semplice fissazione degli obiettivi strategici, ma anche alla loro traduzione in piani operativi.

La definizione degli obiettivi strategici consegue, pertanto, a un processo cognitivo di analisi strategica e di valutazione delle condizioni interne ed esterne all'ente; in particolare, per le regioni, il processo si sviluppa anche concordando le forme e i modi di partecipazione degli enti locali all'elaborazione dei piani e dei programmi regionali. Tale attività deve svolgersi nel rispetto della contabilità economica finanziaria e perseguire gli obiettivi di finanza pubblica, i cui vincoli costituiscono il limite dell'azione amministrativa, divenendo strumento indispensabile al loro rispetto.

Gli strumenti di programmazione previsti per le regioni (all. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011 punto 4.1) sono i seguenti:

- il Defr - Documento di economia e finanza regionale;
- la legge di stabilità;
- la legge di assestamento del bilancio;
- la legge di bilancio;
- i collegati alla manovra finanziaria;
- il piano degli indicatori di bilancio.

Ad essi si aggiungono, sempre per espressa previsione normativa[27], le leggi di variazioni del bilancio, gli eventuali disegni di legge collegati alla manovra di bilancio e gli specifici strumenti di programmazione regionale, formulati in attuazione dei programmi statali, comunitari e regionali.

La Regione ha regolamentato l'intera materia con l.r. 7 gennaio 2015, n. 1, modificata in alcuni specifici aspetti dalla l.r. 2 novembre 2016, n. 75. Le modifiche apportate hanno riguardato, in particolare, i contenuti del Defr (art. 8, l.r. n. 1/2015) e le modalità di aggiornamento della parte programmatica, prevista contestualmente all'approvazione delle leggi di variazione del bilancio. Inoltre, la norma adegua alcuni articoli della l.r. n. 1/2015 alla decisione della Corte costituzionale n. 184/2016[28]. La disciplina regionale in materia di programmazione recepisce quella prevista dal d.lgs. n. 118/2011, mantenendo alcuni strumenti di programmazione[29] propri della previgente normativa regionale[30] (Piano regionale di sviluppo, piani e programmi regionali, strumenti programmatici e negoziali di raccordo tra la Regione e i livelli di governo dell'Unione europea, nazionale e locale, strumenti di monitoraggio e valutazione) tra i quali assume particolare rilevanza il Piano regionale di sviluppo (Prs).

2. Il Piano regionale di sviluppo (Prs)

Tale documento costituisce il principale strumento di programmazione, con valenza pluriennale, delle politiche regionali e contiene gli indirizzi generali e settoriali, con esplicitazione dei relativi piani e programmi attuativi. Ai sensi dell'art. 7 della citata legge regionale, il Prs ha validità per l'intera legislatura e può essere modificato dal Consiglio

[27] Allegato 4/1 - punto 4.1, lettera g) e k), d.lgs. n. 118/2011.
[28] Artt. 18 e 23, l.r. n. 1/2015.
[29] Art. 6, l.r. n. 1/2015.
[30] L.r. n. 44/2013, applicata solo nell'esercizio 2014.

regionale, anche su proposta della Giunta, sulla base di nuove congiunture economiche, sociali, ambientali, tali da richiedere adeguamenti alle politiche in atto.

Nel 2016, con la nuova legislatura è stato emanato dalla Giunta regionale e inviato al Consiglio per la definitiva approvazione, il Prs per il quinquennio 2016-2020[31]. A causa del lungo iter procedurale, il documento programmatico è stato definitivamente approvato in sede consiliare nel 2017[32], così recependo tutte le indicazioni e integrazioni richieste dallo stesso Consiglio[33] con l'approvazione del Defr 2017 e della successiva nota di aggiornamento[34].

Nel nuovo testo approvato restano prioritari gli obiettivi strategici riconducibili ai macro-obiettivi promossi da Europa 2020, che riguardano l'occupazione, la riduzione delle emissioni di gas serra, l'incremento delle fonti rinnovabili e l'efficienza energetica, la riduzione del tasso di abbandono scolastico e l'incremento della popolazione con istruzione universitaria. A questi interventi si aggiungono quelli considerati fondamentali per lo sviluppo regionale che riguardano la reindustrializzazione, la riduzione delle disparità territoriali e la difesa della tutela del suolo.

Risulta, invece, parzialmente modificata e integrata la parte relativa agli obiettivi di innovazione istituzionale e territoriale.

Il primo obiettivo nasce dall'esigenza di procedere ad una profonda revisione dell'assetto organizzativo regionale a seguito dei cambiamenti istituzionali derivanti dal riordino delle funzioni delle province (leggi nn. 56/2014, 190/2014 e l.r. n. 22/2015) nonché dalla nascita della città metropolitana di Firenze. Infatti, il nuovo assetto istituzionale delle autonomie locali e le nuove funzioni amministrative a carico della Regione sul territorio impongono una revisione dei processi e delle sedi di partecipazione degli enti locali alle politiche regionali. Tra le azioni strategiche previste, assumono particolare rilevanza quelle dirette ad incentivare i processi aggregativi dei comuni (fusioni) e quelle di vigilanza delle azioni amministrative esercitate dalle unioni di comuni, al fine di evitare sovrapposizioni e favorire forme di cooperazione intercomunale. Lo scopo è, infatti, quello di garantire al territorio regionale una

[31] Il Prs 2016/2020 è stato approvato dalla Giunta con delibera 14 giugno 2016, n. 567 e dal Consiglio regionale con risoluzione 3 marzo 2017, n. 47. Cfr. relazione al rendiconto generale della Regione Toscana – capitolo II "La programmazione regionale" pag. 115.
[32] Risoluzione del Consiglio regionale 3 marzo 2017, n. 47.
[33] Risoluzione del Consiglio regionale del 28 settembre 2016, n. 82.
[34] Deliberazioni del Consiglio regionale del 28 settembre 2016, n. 79 e del 21 dicembre 2016, n. 102.

nuova organizzazione basata su istituzioni comunali con dimensioni adeguate a ottimizzare l'efficacia delle politiche pubbliche locali.

Il secondo obiettivo, strettamente collegato al primo, ha l'intento di definire ambiti territoriali omogenei dal punto di vista socio-economico come presupposto necessario a costruire una programmazione adeguata all'area geografica nonché a definirne le priorità di sviluppo. Inoltre, al fine di rendere più incisiva la presenza amministrativa sul territorio, con riferimento, in particolare, alle funzioni ed ai servizi prima svolti dalle province, la Regione ha previsto l'istituzione di un "Punto regione" quale interfaccia con le rappresentanze locali. Risultano, così, individuate tre macro-aree: Toscana centrale, Toscana costiera e Toscana meridionale, riconoscendo al loro interno la presenza di disuguaglianze economico-sociali anche importanti. A queste si aggiunge un'altra zona, denominata "Montagna Toscana", che pur non rappresentando un'area in senso stretto equiparabile alle precedenti, per la peculiarità stessa del luogo, evidenzia la necessità di particolari servizi, infrastrutture e politiche di governo del territorio.

Particolare attenzione viene riservata all'area costiera, oggetto di un piano strategico specifico [35] sorto dall'esigenza di attenuare il divario socio-economico esistente in rapporto alle altre aree. Tale strumento di pianificazione costituisce uno degli allegati[36] al Prs 2016-2020 ed è definito come "sperimentazione di una articolazione intermedia nel processo di programmazione regionale" da ricondurre agli strumenti previsti dall'art. 6, lett. e) della l.r. n. 1/2015. Nello specifico, prende avvio dal progetto n. 3 "Rilancio della competitività della costa" al fine di delineare una modalità di organizzazione e controllo per l'attuazione di questa priorità strategica nel corso della legislatura. Sempre in tale ambito, risulta allegato lo studio del piano strategico metropolitano che costituisce uno strumento di innovazione per la *governance* del territorio, volto in particolare ad "allineare le strategie di sviluppo economico nell'area metropolitana".

Gli obiettivi strategici sopra brevemente descritti rappresentano, quindi, la cornice della programmazione regionale nel quinquennio 2016-2020, nella quale si collocano, organizzati in

[35] Piano strategico per lo sviluppo della Costa Toscana.
[36] Allegato C) del Prs 2016-2020.

sei macro aree[37], gli strumenti attuativi: i progetti regionali[38] e i piani settoriali[39] (disposti con leggi statali, comunitarie o regionali).

I progetti definitivamente approvati dal Consiglio regionale, raccolti nell'allegato A al Prs 2016-2020, risultano ventiquattro[40], con una spesa prevista nel triennio 2017-2019 di circa 3.600 milioni (nel quinquennio indicativamente pari a 6 miliardi), calcolata al netto delle reimputazioni. I piani ed i programmi settoriali, di cui all'art. 10, c. 1, della l.r. 1/2015 si riducono a dodici, limitandosi, per la maggior parte, a quelli obbligatori per legge statale e comunitaria e solo marginalmente (due piani) a leggi regionali, come suggerito dal Consiglio con risoluzione del 6 ottobre 2015, n. 16[41]. Di seguito si riporta la tabella relativa ai progetti del Prs, con il raffronto dei progetti approvati prima dalla Giunta e poi dal Consiglio e la rimodulazione delle risorse stanziate nel triennio 2016-2017 per ciascuno di essi.

[37] Area 1: Rilancio della competitività economica; Area 2: Sviluppo del capitale umano; Area 3: Diritti di cittadinanza e coesione sociale; Area 4: Tutela dell'ambiente e qualità del territorio; Area 5: Sviluppo delle infrastrutture materiali e immateriali; Area 6: *Governance* e efficienza della PA.
[38] Allegato 1 al Prs 2016-2020.
[39] Art. 10, l.r. n. 1/2015.
[40] Ridotti di 2 unità rispetto a quelli indicati nel Defr 2016 e nel Prs 2016-2020 approvato dalla Giunta.
[41] Cfr. Relazione al rendiconto regionale della Regione Toscana – Capitolo II "La programmazione regionale" pag. 119.

Tab. 6 - Quadro delle risorse dei progetti regionale per il triennio 2016-2018. (in milioni)

	Progetti regionali	Prs 2016-2020 Giunta regionale delibera n. 567 del 14/06/2015				Prs 2016-2020 Consiglio regionale deliberazione n. 47 del 3/03/2017			
		2016	2017	2018	Totale	2016	2017	2018	Totale
1	Interventi per lo sviluppo della piana fiorentina	23,17	5,35	3,14	31,66	6,5	7,2	2,8	16,5
2	Politiche per il mare per l'Elba e l'arcipelago toscano	37	51,71	52,64	141,35	29,4	64,3	61,1	154,8
3	Rilancio della competitività della costa	33,58	23,22	26,01	82,81				
4	Politiche per le aree interne e per la montagna	15,86	9,05	9,34	34,25	19,3	7,7	8,	35
5	Grandi attrattori culturali, promozione del sistema delle arti e degli istituti culturali	70,73	38,86	35,37	144,96	43,7	27,6	18,4	89,7
6	Agenda digitale, banda ultra larga, semplificazione e collaborazione	17,27	13,97	12,84	44,08	19,9	29,3	24,4	73,6
7	Sviluppo rurale ed agricoltura di qualità	39,32	19,76	20,73	79,81	23,7	13,5	14,9	52,1
8	Rigenerazione e riqualificazione urbana	7,4	7,58	7,72	22,7	0,6	2,3	4	6,9
9	Assetto idrogeologico e adattamento ai cambiamenti climatici	57,91	45,27	45,18	148,36	28,7	39	28,6	96,3
10	Governo del territorio	2,99	1,3	0,87	5,16	1,2	0,5	0,2	1,9
11	Consolidamento della produttività e competitività delle imprese, promozione e internazionalizzazione del sistema produttivo	89,67	36,48	36,56	162,71	42,1	29,3	29,6	101
12	Politiche per il diritto e la dignità del lavoro	18,69	25,21	26,94	70,84	13,5	58,8	53	125,3
13	Successo scolastico e formativo	124,83	71,88	62,37	259,08	77,2	59,7	44,8	181,7
14	Contrasto ai cambiamenti climatici ed economia circolare	17,17	16,59	16,91	50,67	2,5	43,6	20,5	66,6
15	Ricerca, sviluppo e innovazione	165,57	49,58	47,64	262,79	81,7	68,4	77,9	228
16	Grandi infrastrutture regionali e nazionali, accessibilità e mobilità integrata	585,14	604,99	599,79	1.789,92	688,9	613,6	636,5	1.939,
17	Giovanisì	81,4	58,97	58,1	198,47	114,6	66,1	63,9	244,6
18	Politiche istituzionali	9,66	9,26	9,26	28,18				
19	Lotta alla povertà e inclusione sociale	51,22	36,74	36,77	124,73	2,2	30,4	8,6	41,2
20	Tutela dei diritti civili e sociali	89,07	78,04	76,81	243,92	91,7	64,5	64,8	221
21	Riforma e sviluppo della qualità sanitaria	18,16	7,47	5,51	31,14	5,7	7,7	7,2	20,6
22	Turismo e commercio	5,25	3,5	3,5	12,25	4,5	4,7	3,4	12,6
23	Legalità e sicurezza	3,05	2,4	2,4	7,85	2,8	0,8	0,3	3,9
24	Politiche per l'accoglienza e l'integrazione dei cittadini stranieri	1,1	0,41	0,35	1,86	1,7	0,4	0,3	2,4
25	Università e città universitarie	8,64	6,55	7,25	22,44	2,6	9	9,4	21
26	Attività e cooperazione internazionale nel Mediterraneo, Medio Oriente e Africa Subsahariana	0,46	0,09	0,05	0,6	1,5	0,4	0,1	2
	Totale progetti	**1.574,31**	**1.224,23**	**1.204,05**	**4.002,59**	**1.306,20**	**1.248,80**	**1.182,70**	**3.737,70**

Fonte: Prs 2016-2020 approvato con delibera Giunta regionale 14 giunto 2015 n. 567 e Prs 2016-2000 approvato con deliberazione del Consiglio regionale 3 marzo 2017, n. 47.

Dal computo delle risorse stanziate nei singoli progetti, secondo quanto precisato dalla Regione, è escluso il fondo sanitario regionale e la spesa di funzionamento. Anche le risorse relative alla riprogrammazione del Programma operativo Fesr 2014-2020 e del Programma di sviluppo rurale non sono comprese nella ripartizione degli stanziamenti. Inoltre, la Regione specifica che le risorse allocate nel 2016 risultano maggiori rispetto agli anni successivi in quanto influenzate sia dall'applicazione di una parte dell'avanzo vincolato (relativo alle risorse comunitarie) sia da parte delle reimputazioni al 2016, effettuate in sede di

riaccertamento dei residui, di impegni di spesa già assunti (ma riconducibili ai ventisei progetti). La tabella mette a confronto il solo triennio 2016-2018, poiché gli esercizi 2019-2020 si limitano a riportare le somme indicate nel 2018.

Di seguito è rappresentato l'elenco dei piani prorogati dal Prs o in corso di nuova elaborazione.

Tab. 7 - I piani regionali.

Piano/programma regionale	Norma statale di riferimento
Piano regionale per la qualità dell'aria - Prqa (l.r. n. 9/2010)	D.lgs. n. 155/2010
Piano sanitario e sociale integrato regionale Pssir (l.r. n. 40/2005 e l.r. n. 41/2005)	Art. 1, c. 13 d.lgs. n. 502/1992 e art. 18, c. 6 l. n 328/2000
Piano regionale di gestione dei rifiuti e bonifica dei siti inquinati - Prb (l.r. n. 25/1998)	D.lgs. n. 152/2006, art. 199, c. 1
Piano ambientale ed energetico regionale - Paer (l.r. n. 14/2007)	Legge 10/1991 d.m. 10 settembre 2010.
Piano regionale integrato infrastrutture e mobilità - Priim (l.r. n. 55/2011)	Art. 14 d.lgs. n. 422/1997
Piano di tutela delle acque (non recepito in alcuna legge regionale)	Art. 121 d.lgs. n. 152/2006
Piano forestale regionale Prf (l.r. n. 39/2000)	Art. 3 d.lgs. n. 227/2001
Piano regionale faunistico-venatorio (l.r. n. 3/1994)	Legge n. 157/1992
Piano regionale di tutela dall'amianto (l.r. n. 51/2013)	Legge n. 257/1992 art. 10
Piano integrato per il parco (l.r. n. 30/2017)	Legge n. 394/1991
Piano regionale cave*	L.r. n. 35/2015
Piano regionale per la pesca nelle acque interne*	L.r. n. 7/2005

*In entrambi i casi si tratta di piani che, ai sensi della l.r. n. 65/2014, si qualificano come atti di governo del territorio, dati i loro contenuti pianificatori e localizzativi.
Fonte: Prs 2016-2020.

3. Il documento di programmazione economica finanziaria e la nota di aggiornamento (Defr)

Il Documento di economia e finanza regionale (Defr) individua le linee programmatiche dell'azione di governo per il periodo compreso nel bilancio di previsione, in quanto necessarie per il conseguimento degli obiettivi di sviluppo della Regione. Il documento è predisposto secondo una struttura precisa, ordinata in due sezioni, i cui contenuti sono dettagliatamente indicati dal principio contabile applicato alla programmazione (all. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011).

La prima sezione comprende il quadro sintetico del contesto economico e finanziario di riferimento e gli obiettivi strategici della Regione, mentre la seconda contiene: l'analisi sulla situazione finanziaria ed, in particolare, la rappresentazione del quadro tendenziale di finanza pubblica della Regione e degli Enti regionali, costruito sulla base delle risultanze dell'esercizio precedente; la manovra correttiva; l'articolazione della manovra necessaria per il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, accompagnata anche da un'indicazione di massima delle misure attraverso le quali si prevede di raggiungere tali finalità oltre che gli obiettivi programmatici pluriennali di riduzione del debito.

Il Defr 2017, approvato dalla Giunta con leggero ritardo rispetto ai termini previsti[42], nelle more di definizione del Prs 2016-2020 da parte del Consiglio regionale, e in mancanza del parere della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica[43], ne ricalca contenuti ed obiettivi, già peraltro evidenziati nel Defr 2016.

Il documento di programmazione contiene tutte le sezioni e le informazioni indicate dal principio contabile; pertanto, esaminato il quadro macroeconomico nazionale e la situazione regionale, prosegue con la definizione delle priorità strategiche rappresentate dai ventisei progetti regionali (ridotti a ventiquattro con il Prs 2016-2020) inerenti, principalmente, tre settori fondamentali: sviluppo economico e riduzione delle disparità territoriali, riduzione degli squilibri sociali derivanti dalla crisi economica, preservazione dell'ambiente, con particolare riguardo alla lotta ai cambiamenti climatici e all'uso più efficiente delle risorse. Il documento riporta la suddivisione delle risorse tra i diversi progetti e una tabella di raccordo con missioni e programmi di bilancio per il triennio ricompreso nel bilancio di previsione (2017-2019).

Il Defr è modificato dalla nota di aggiornamento, che opera le necessarie variazioni in funzione delle modifiche alla manovra di finanza pubblica nazionale compiute dalla nota di aggiornamento al Def nazionale o dal disegno di legge di bilancio statale, la cui presentazione al Parlamento costituisce termine ultimo entro cui il documento programmatorio regionale deve essere approvato. Al riguardo, si osserva che la nota di aggiornamento al Defr è stata presentata al Consiglio in data 7 dicembre 2016[44] e, dunque, in leggero ritardo rispetto al predetto termine (29 ottobre 2016).

Altresì, occorre evidenziare che le proposte e le scelte operate nella nota di aggiornamento e nel bilancio di previsione regionale scontano, a livello programmatico, la tempistica di approvazione della legge di bilancio statale per il 2017[45] che non ha consentito, di fatto, di adeguare gli obiettivi programmatici e le previsioni alla manovra finanziaria, al cui adattamento occorre provvedere con successive variazioni di bilancio.

---

[42] Proposta di delibera di Giunta del 12 luglio 2016, n. 9.

[43] La Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, di cui all'art. 5 della legge 5 maggio 2009, n. 42, elabora un parere sulle linee guida per la ripartizione degli obiettivi di finanza pubblica inseriti nel Def e nella relativa nota di aggiornamento. Il parere sul Def 2017 è stato approvato nella seduta del 4 maggio 2017.

[44] Proposta di deliberazione della Giunta al Consiglio regionale n. 5 del 7/12/2016.

[45] Legge 11 dicembre 2016, n. 232.

Pertanto, la nota di aggiornamento al Defr 2017[46] si qualifica come una sostanziale riconferma del documento approvato in settembre; non contiene, infatti, novità rispetto agli obiettivi ed ai progetti attuativi, rinviando le necessarie integrazioni alla successiva approvazione del Prs 2016-2020. Nel triennio 2017-2019 la spesa complessivamente prevista per i progetti regionali è di circa 3.660 milioni (3.600 al netto delle reimputazioni). La sezione programmatoria della nota di aggiornamento è stata, quindi, successivamente rivista e integrata, ai sensi del comma 5-bis dell'art. 8 della l.r. n. 1/2015, dal Consiglio regionale[47], dopo l'approvazione del Prs 2016-2020, con l'indicazione, per ciascun progetto, degli interventi programmati e delle risorse stanziate per missioni e programmi nel triennio considerato nel bilancio di previsione (2017-2019).

Un preciso richiamo è inserito nella nota di aggiornamento per sottolineare l'importanza del Piano strategico per lo sviluppo della Costa Toscana, in vista della sua approvazione da parte del Consiglio nell'ambito del Prs 2016-2020 (poi allegato C), successivamente integrato dalla nota di aggiornamento programmatica[48], in cui si individuano, per ciascun obiettivo del piano strategico sopraindicato, gli interventi da effettuare tra quelli previsti nell'ambito dei progetti regionali approvati.

Inoltre, nella nota di aggiornamento viene effettuata una nuova analisi dell'impatto della normativa finanziaria vigente disciplinata dalla legge di stabilità 2016[49], già descritta nel Defr 2017. Le conseguenze finanziarie della manovra 2016 sul bilancio regionale, stimate in circa 210 milioni, risultano assai rilevanti in rapporto al volume delle risorse libere stanziate in bilancio. Per la relativa copertura la Regione ipotizza, in sede di Defr, la rinuncia ai trasferimenti vincolati assegnati dallo Stato, così da evitare di comprimere le risorse destinate ai progetti regionali. Nella nota di aggiornamento, considerando anche l'applicazione della legge concernente il pareggio di bilancio[50], la Regione stima di recuperare la minore capacità di spesa (complessivamente pari a 210 milioni) non solo attraverso la rinuncia ai trasferimenti statali vincolati (quantificati in 130 milioni) ma, per i restanti 80 milioni, anche mediante il conseguimento di un "avanzo contabile", determinato da un risparmio sulla spesa di

[46] Approvata con deliberazione 21 dicembre 2016, n. 102.
[47] Deliberazione 26 luglio 2017, n. 72.
[48] Cfr. Integrazione alla Nota di aggiornamento al Defr 2017 approvata dal Consiglio regionale con deliberazione del 26 luglio 2017, n. 72.
[49] Legge 28 dicembre 2015 n. 208 recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)".
[50] Normativa che obbliga gli enti ha conseguire un saldo di competenza non negativo.

personale (circa 24 milioni), dalla riduzione di spesa libera "comprimibile" (circa 41 milioni) e di altre spese, tra cui figura il cofinanziamento regionale dei fondi europei a recupero delle anticipazioni effettuate nei primi anni di programmazione.

La tabella successiva mette a confronto il quadro delle risorse disponibili assegnate ai progetti regionali nell'arco temporale di un triennio così come indicato nei seguenti documenti: Defr 2016, Defr 2017, Nota di aggiornamento al Defr 2017 e successiva integrazione della nota di aggiornamento per la parte programmatica avvenuta a seguito dell'approvazione del Prs 2016-2020 da parte del Consiglio regionale.

Le risorse stanziate, come precisato dalla Regione, sono da considerare al netto delle reimputazioni, ad eccezione della nota aggiornamento 2017 - Sezione programmatoria, le cui risorse, redistribuite tra i progetti approvati, sono comprensive dell'avanzo di amministrazione applicato e delle variazioni apportate al bilancio di previsione 2017-2019 dalla l.r. n. 41/2017 (prima variazione di bilancio).

Le risorse previste nell'ultimo documento approvato[51] sono complessivamente 3.838,90 milioni per il triennio 2017-2019, delle quali oltre il 50 per cento sono destinate al Progetto 15 "Grandi infrastrutture regionali e nazionali, accessibilità e mobilità integrata" (1.920 milioni). La restante parte è frazionata tra gli altri progetti regionali, tra i quali si annoverano il Progetto 12 "Successo scolastico e formativo", il progetto 14 "Ricerca, sviluppo e innovazione", il progetto 16 "Giovanisì" e il progetto 18 "Tutela dei diritti civili e sociali", per i quali i singoli stanziamenti non superano il 5-6 per cento del totale complessivo delle risorse stanziate.

[51] Cfr. Nota di aggiornamento Defr 2017 - Sezione programmatica - approvata con deliberazione del Consiglio regionale del 26 luglio 2017, n. 72.

Tab. 8 - I progetti regionali. (in milioni)

	Progetti regionali	Defr 2016					Defr 2017					Nota aggiornamento 2017					Nota aggiornamento 2017 Sezione programmatoria				
		2016	2017	2018	Totale	% sul totale complessivo	2017	2018	2019	totale	% sul totale complessivo	2017	2018	2019	totale	% sul totale complessivo	2017	2018	2019	totale	% sul totale complessivo
1	Interventi per lo sviluppo della piana fiorentina	22,31	6,38	5,46	**34,15**	**0,96%**	5,35	3,14	3,14	**11,63**	**0,32%**	7,17	2,80	1,50	**11,47**	**0,32%**	5,70	3,20	1,00	**9,90**	**0,26%**
2	Politiche per il mare per l'Elba e l'arcipelago toscano	17,15	16,38	16,38	**49,91**	**1,41%**	51,71	52,64	52,64	**156,99**	**4,32%**	64,34	61,10	70,20	**195,64**	**5,44%**	64,60	61,60	70,80	**197,00**	**5,13%**
	Rilancio della competitività della costa	33,81	27,60	29,67	**91,08**	**2,57%**	23,22	26,01	26,01	**75,24**	**2,07%**	20,91	19,40	24,10	**64,41**	**1,79%**				**-**	**0,00%**
3	Politiche per le aree interne e per la montagna	8,21	5,76	5,77	**19,73**	**0,56%**	9,05	9,34	9,34	**27,73**	**0,76%**	7,80	8,00	8,40	**24,20**	**0,67%**	17,10	9,20	9,70	**36,00**	**0,94%**
4	Grandi attrattori culturali, promozione del sistema delle arti e degli istituti culturali	40,23	35,72	32,98	**108,93**	**3,07%**	38,86	35,37	35,37	**109,60**	**3,02%**	27,61	18,40	16,80	**62,81**	**1,75%**	41,00	18,80	16,80	**76,60**	**2,00%**
5	Agenda digitale, banda ultra larga, semplificazione e collaborazione	18,55	14,77	13,86	**47,18**	**1,33%**	13,97	12,84	12,84	**39,65**	**1,09%**	29,25	24,40	26,90	**80,55**	**2,24%**	30,30	25,20	28,80	**84,30**	**2,20%**
	Microcredito alle imprese	9,72	7,90	8,03	**25,66**	**0,72%**				**-**	**0,00%**				**-**	**0,00%**				**-**	**0,00%**
6	Sviluppo rurale ed agricoltura di qualità					**0,00%**	19,76	20,73	20,73	**61,22**	**1,69%**	13,48	14,90	17,00	**45,38**	**1,26%**	14,10	14,60	16,80	**45,50**	**1,19%**
7	Rigenerazione e riqualificazione urbana	7,40	7,58	7,72	**22,70**	**0,64%**	7,58	7,72	7,72	**23,02**	**0,63%**	2,31	4,00	16,10	**22,41**	**0,62%**	2,30	4,30	16,10	**22,70**	**0,59%**
8	Assetto idrogeologico e adattamento ai cambiamenti climatici	92,56	62,94	60,58	**216,09**	**6,10%**	45,27	45,18	45,18	**135,63**	**3,73%**	39,00	28,60	28,60	**96,20**	**2,67%**	45,80	39,10	38,70	**123,60**	**3,22%**
9	Governo del territorio	2,07	1,28	0,87	**4,21**	**0,12%**	1,30	0,87	0,87	**3,04**	**0,08%**	0,49	0,20	0,20	**0,89**	**0,02%**	1,10	0,30	0,30	**1,70**	**0,04%**
10	Consolidamento della produttività e competitività delle imprese, promozione e internazionalizzazione del sistema produttivo	50,50	48,83	51,29	**150,61**	**4,25%**	36,48	36,56	36,56	**109,60**	**3,02%**	29,27	29,60	23,10	**81,97**	**2,28%**	44,60	33,00	26,60	**104,20**	**2,71%**
	Promozione e internalizzazione	*7,83*	*7,54*	*7,65*	**23,01**	**0,65%**	*25,21*	26,94	26,94	**79,09**	**2,18%**				**-**	**0,00%**				**-**	**0,00%**
11	Politiche per il diritto e la dignità del lavoro				**-**	**0,00%**				**-**	**0,00%**	57,22	53,00	32,10	**142,32**	**3,96%**	87,50	60,80	37,30	**185,60**	**4,83%**
12	Successo scolastico e formativo (Nel Defr riduzione del tasso di abbandono scolastico)	50,21	47,42	49,53	**147,16**	**4,15%**	71,88	62,37	62,37	**196,62**	**5,41%**	59,73	44,80	44,10	**148,63**	**4,13%**	82,50	54,60	56,10	**193,20**	**5,03%**
	Progetto geotermia	0,85	0,85	0,85	**2,55**	**0,07%**	16,59	16,91	16,91	**50,41**	**1,39%**				**-**	**0,00%**				**-**	**0,00%**
13	Contrasto ai cambiamenti climatici ed economia circolare				**-**	**0,00%**				**-**	**0,00%**	43,61	20,50	9,20	**73,31**	**2,04%**	38,10	26,70	14,90	**79,70**	**2,08%**
14	Ricerca, sviluppo e innovazione	54,17	44,59	41,31	**140,07**	**3,95%**	49,58	47,64	47,64	**144,86**	**3,99%**	68,39	77,90	45,50	**191,79**	**5,33%**	87,10	78,00	45,70	**210,80**	**5,49%**
15	Grandi infrastrutture regionali e nazionali, accessibilità e mobilità integrata	597,77	593,55	588,56	**1.779,87**	**50,23%**	604,99	599,79	599,79	**1.804,57**	**49,68%**	594,61	617,50	612,70	**1.824,81**	**50,72%**	632,40	641,10	646,50	**1.920,00**	**50,01%**
16	Giovanisì	69,94	51,37	48,53	**169,84**	**4,79%**	58,97	58,10	58,10	**175,17**	**4,82%**	66,10	63,90	67,40	**197,40**	**5,49%**	63,80	60,80	64,40	**189,00**	**4,92%**
	Politiche istituzionali (nel Defr 2016 "Riassetto istituzionale)	16,24	12,10	12,10	**40,44**	**1,14%**	9,26	9,26	9,26	**27,78**	**0,76%**	10,75	10,90	10,40	**32,05**	**0,89%**				**-**	**0,00%**
17	Lotta alla povertà e inclusione sociale	24,30	22,81	21,34	**68,45**	**1,93%**	36,74	36,77	36,77	**110,28**	**3,04%**	30,42	8,60	9,40	**48,42**	**1,35%**	37,60	8,60	9,40	**55,60**	**1,45%**
18	Tutela dei diritti civili e sociali	114,60	112,51	111,15	**338,26**	**9,55%**	78,04	76,81	76,81	**231,66**	**6,38%**	64,48	64,80	61,40	**190,68**	**5,30%**	89,50	74,50	71,10	**235,10**	**6,12%**
19	Riforma e sviluppo della qualità sanitaria	0,72	0,72	0,72	**2,15**	**0,06%**	7,47	5,51	5,51	**18,49**	**0,51%**	7,45	7,00	6,90	**21,35**	**0,59%**	5,30	4,90	4,70	**14,90**	**0,39%**
20	Turismo e commercio	8,86	7,60	7,88	**24,33**	**0,69%**	3,50	3,50	3,50	**10,50**	**0,29%**	4,71	3,40	3,40	**11,51**	**0,32%**	8,70	4,30	4,20	**17,20**	**0,45%**
21	Legalità e sicurezza	3,61	3,61	3,61	**10,82**	**0,31%**	2,40	2,40	2,40	**7,20**	**0,20%**	0,83	0,30	0,30	**1,43**	**0,04%**	1,90	1,80	1,80	**5,50**	**0,14%**
22	Politiche per l'accoglienza e l'integrazione dei cittadini stranieri	0,50	0,41	0,35	**1,25**	**0,04%**	0,41	0,35	0,35	**1,11**	**0,03%**	0,41	0,30	0,40	**1,11**	**0,03%**	2,30	0,40	0,50	**3,20**	**0,08%**
23	Università e città universitarie	6,71	5,81	6,29	**18,81**	**0,53%**	6,55	7,25	7,25	**21,05**	**0,58%**	8,99	9,40	8,10	**26,49**	**0,74%**	8,60	9,50	8,30	**26,40**	**0,69%**
24	Attività e cooperazione internazionale nel Mediter. Medio Oriente e Africa Subsahariana				**-**	**0,00%**	0,09	0,05	0,05	**0,19**	**0,01%**	0,42	0,10	0,10	**0,62**	**0,02%**	0,80	0,30	0,10	**1,20**	**0,03%**
	Totale	1.261,81	1.149,00	1.132,44	**3.543,25**	**100,00%**	1.224,23	1.204,05	1.204,05	**3.632,33**	**100,00%**	1.259,75	1.193,80	1.144,30	**3.597,85**	**100,00%**	1.412,70	1.235,60	1.190,60	**3.838,90**	**100,00%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati tratti dai documenti di programmazione regionale.

L'art. 9 della l.r. n. 1/2015 prevede alcuni specifici allegati alla nota di aggiornamento[52], tra cui, in particolare, l'adeguamento del rapporto di monitoraggio strategico, già presentato dalla Giunta in sede di approvazione del rendiconto, così come previsto dall'art. 22, comma 2 della medesima legge. Il rapporto di monitoraggio strategico allegato alla nota di aggiornamento descrive lo stato di attuazione dei programmi nel periodo compreso tra settembre-ottobre 2016 e contiene il quadro finanziario dei progetti regionali e dei piani e programmi con l'indicazione delle risorse stanziate e impiegate, suddivise per interventi. Non esiste in tale documento una puntuale correlazione degli interventi e delle risorse stanziate con il bilancio regionale, come invece riportato nell'apposita tabella del Defr.

4. La legge di stabilità e la legge collegata

L'attuazione degli obiettivi fissati nel Defr è demandata alla legge di stabilità che, secondo il dettato dell'art. 36, co. 4 del d.lgs. n. 118/2011, in relazione alle esigenze derivanti dallo sviluppo della fiscalità regionale, contiene le disposizioni generali dirette a realizzare effetti finanziari con decorrenza dal primo anno considerato nel bilancio di previsione.

La legge regionale 27 dicembre 2016, n. 88 "Legge di stabilità per l'anno 2017" provvede, dunque, al rifinanziamento, al de-finanziamento o alla rimodulazione delle leggi regionali di spesa, ai sensi degli articoli 36, comma 4, e 38 comma 2, del d.lgs. n. 118/2011.

Le disposizioni normative sulle entrate riguardano interventi correttivi legati ad agevolazioni fiscali, riduzione di aliquote e disposizioni concernenti la rateizzazione delle imposte relative al demanio idrico e marittimo. In particolare, l'art. 5 della legge di stabilità, modificando gli articoli 8 e 10 della l.r. n. 77/2012[53], concede un'agevolazione fiscale per il consumo di gas naturale come combustibile nei grandi impianti di cogenerazione situati all'interno delle aree di crisi industriale, ovvero la non applicazione dell'addizionale regionale fino ad un importo massimo di 550 mila euro. Alle minori entrate si fa fronte con gli stanziamenti del titolo I "Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa"

---

[52] Art. 9 c. 3 : "*...a) l'aggiornamento annuale del programma di azione normativa del Prs e l'indicazione delle principali azioni normative per l'anno di riferimento; b) l'esposizione dello stato di attuazione delle politiche regionali di intervento, secondo quanto disposto dall'articolo 22, comma 3, e dell'andamento dei principali indicatori collegati alle politiche regionali; c) l'eventuale elenco delle opere pubbliche di interesse strategico regionale, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, della legge regionale 1° agosto 2011, n. 35 (Misure di accelerazione per la realizzazione delle opere pubbliche di interesse strategico regionale e per la realizzazione di opere private)*".

[53] Legge finanziaria per l'anno 2013.

del bilancio di previsioni 2017-2019[54], demandando alla futura legge di bilancio la copertura per esercizi successivi.

Sempre con riferimento alle entrate, l'articolo 31 della legge di stabilità regionale 2017 dispone la rateizzazione, in via straordinaria, del pagamento dei canoni di concessione 2016 e 2017 del demanio idrico e marittimo, come incentivo per la ricomposizione del contenzioso in atto, conseguente alla riforma operata con l.r. n. 80/2016 e successivi regolamenti, che hanno uniformato sul territorio regionale i criteri di calcolo e le aliquote per le concessioni in oggetto. Da tale disposizione deriva una riduzione delle entrate per l'esercizio 2017 di 0,400 milioni e maggiori entrate, diversamente modulate nei bilanci dei successivi esercizi (fino al 2022) imputate al titolo III "Entrate tributarie" tipologia 100 "Vendita di beni e servizi". L'articolo 33 prevede, infine, la riduzione al 25 per cento dell'aliquota dell'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile per i canoni relativi alle concessioni uso ormeggi per occupazione pari o inferiori ai sei mesi, con minori entrate stimate in 0,13 milioni per l'esercizio 2017.

Sul lato delle spese, la legge di stabilità 2017 opera, in via principale, rimodulazioni relative ai tempi di erogazione dei contributi, spostando in avanti di un anno la prima erogazione, ad esempio per i contributi relativi alla tangenziale di Lucca (art. 9), agli interventi sui porti di Livorno (art. 14) e di Piombino (art. 23), o in taluni casi, anche cancellando stanziamenti annuali, come per gli interventi concernenti il rilancio economico di Pisa. Sono, poi, lievemente incrementati e rimodulati gli importi di alcuni contributi relativi ad interventi strategici, tra i quali si evidenziano quelli definiti dal Defr (art. 24) e quello relativo alla realizzazione del liceo scientifico "Enriques Agnoletti" (art. 27).

Si osserva che la legge di stabilità e la legge collegata non forniscono dettagli sulla modalità di copertura delle spese disposte, limitandosi ad individuarne, nella parte spesa, l'allocazione in bilancio e rimandando ai successivi bilanci l'individuazione della relativa copertura in caso la stessa superi il periodo ricompreso nel bilancio di previsione. In ordine ai dubbi espressi dalla Sezione con riguardo alla correttezza di tale modalità di finanziamento, si rimanda ai referti annuali sulla copertura delle leggi regionali[55].

---

[54] Tipologia 101 "Imposte, tasse e proventi assimilati".
[55] Si vedano, in particolare, le deliberazioni SRCTOS/175/2017/RQ E SRCTOS/28/2018/RQ.

Il collegato alla legge di stabilità[56] accoglie una serie di disposizioni minime e finanziariamente assai contenute, che consentono di dare seguito ad alcuni interventi di sostegno finanziario previsti o rimodulati dalla legge di stabilità, come ad esempio le disposizioni in favore della continuità territoriale dell'Isola d'Elba e gli interventi relativi alla Laguna di Orbetello ed all'invaso di Bilancino. Sono, inoltre, presenti proroghe di contributi, anticipazioni e garanzie, tra le quali si menziona la proroga relativa al fondo per la prestazione di garanzie integrative sui mutui immobiliari concesse alle famiglie e quella inerente l'anticipazione concessa alla Fondazione Orchestra regionale toscana. Sono, infine, disposti nuovi contributi a carattere straordinario al comune di Castagneto Carducci per gli eventi calamitosi verificatisi nel 2015 ed alla provincia di Pistoia per l'estinzione anticipata dei mutui gravanti sugli immobili oggetto di trasferimento gratuito.

Al riguardo, si sottolinea che l'art. 18 della l.r. n. 1/2015 estende il concetto di leggi collegate previsto dal d.lgs. n. 118/2011 e dal principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio (all. 4/1 al d.lgs. 118/2011 punto 7) alle leggi che la Giunta regionale definisce come tali nel Defr, in relazione alla loro attinenza con il raggiungimento degli obiettivi di razionalizzazione economica della spesa e di sviluppo della manovra economica e di bilancio, previo parere favorevole da parte del Consiglio regionale. La procedura prevede che la Giunta, entro il 20 settembre, possa presentare al Consiglio un documento preliminare che integri il Defr con le leggi collegate, sulle quali il Consiglio è tenuto a esprimere la propria valutazione entro il termine del 10 ottobre. In una sezione del Defr 2017 appositamente dedicata[57] sono elencate le norme considerate "collegate"; si tratta, in particolare, di una serie di leggi concernenti i bilanci degli enti dipendenti al fine di adeguare i tempi di approvazione a quelli del bilancio regionale, la modifica di alcune leggi di programmazione settoriale istitutive di strumenti di programmazione non riproposti dal Prs 2016-2020 e, infine, la proroga del Piano ambientale ed energetico regionale (Paer) e del Piano regionale integrato infrastrutture e mobilità (Priim).

[56] L.r. 27 dicembre 2016, n. 90.
[57] Cfr. pag. 37 e seg. del Defr.

5. Il bilancio di previsione

La legge di bilancio della Regione Toscana per l'esercizio finanziario 2017 è stata approvata con l.r. del 27 dicembre 2016, n. 90. Il bilancio di previsione, predisposto secondo gli schemi e nel rispetto della normativa prevista dal d.lgs. n. 118/2011, risulta corredato di tutti gli allegati previsti dal disposto normativo.

Nello specifico, la legge tiene conto dei residui attivi e passivi presunti iscritti in bilancio e degli stanziamenti previsionali complessivi di entrata e di spesa, di competenza e di cassa, con separata indicazione degli stanziamenti relativi ai servizi in conto terzi, evidenziati nella tabella successiva che riporta il quadro riassuntivo del bilancio 2017-2019.

Il comma 2, dell'art. 1, della legge di bilancio indica le poste residuali attive presunte in 5.095.522.008 euro, di cui 72.109.463 euro relativi alle entrate in conto terzi. I residui passivi presunti risultano quantificati, invece, in 5.250.037.391 euro e, di questi, 762.633.142 euro si riferiscono alle partite di giro.

La tabella che segue, come detto, riporta il quadro generale riassuntivo allegato al bilancio di previsione.

Tab. 9 - Quadro generale riassuntivo. Bilancio di previsione 2016-2019. (in euro)

ENTRATE	Cassa	Competenza			SPESE	Cassa	Competenza		
	2017	2017	2018	2019		2017	2017	2018	2019
Fondo di cassa presunto all'inizio dell'esercizio	268.376.140,16								
Utilizzo avanzo presunto di amministrazione		643.642.797,20	627.502.372,45	611.003.682,79	Disavanzo di amministrazione		2.673.982.784,51	19.411.880,96	19.779.452,83
di cui utilizzo fondo anticipazioni di liquidità (d.l. 35/2013 e ss.mm.)		*643.645.797,20*	*627.502.372,45*	*611.003.682,79*					
Fondo pluriennale vincolato		113.860.757,13	57.761.568,58	27.973.103,52					
Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributarie, contr. e pereq.	12.939.255.015,81	8.862.706.027,51	8.842.402.381,57	8.840.516.027,41	Titolo 1 - Spese correnti	11.866.566.039,94	9.109.707.264,48	8.990.386.590,55	8.963.568.814,77
Titolo 2 - Trasferimenti correnti	532.718.932,04	266.099.426,64	209.156.781,21	193.665.482,91	*di cui fondo pluriennale vincolato*		*31.327.636,07*	*21.473.103,52*	*10,786,725,02*
Titolo 3 - Entrate extratributarie	110.191.797,55	52.014.921,97	52.181.190,07	52.106.013,69					
Titolo 4 - Entrate in conto capitale	686.405.926,92	280.078.646,92	176.285.990,50	134.666.201,18	Titolo 2 - Spese in conto capitale	2.177.963.052,70	404.139.124,54	282.032.445,26	232.340.738,35
					di cui fondo pluriennale vincolato		*26.433.932,51*	*6.500.000,00*	
Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	223.686.895,24	7.947.000,00	6.605.000,00	6.500.000,00	Titolo 3 - Spese per incremento attività finanziarie	193.271.544,56	6.550.000,00	6.550.000,00	6.550.000,00
					di cui fondo pluriennale vincolato				
Totale entrate finali	**14.492.258.567,56**	**9.468.846.023,04**	**9.286.631.343,35**	**9.227.453.725,19**	**Totale spese finali**	**14.237.800.637,20**	**9.520.396.389,02**	**9.278.969.035,81**	**9.202.459.553,12**
Titolo 6 - Accensione prestiti	53.186.236,30	2.708.095.404,76	46.543.841,16	51.737.163,86	Titolo 4 - Rimborso prestiti	112.583.436,15	740.085.808,60	720.058.208,77	695.928.669,41
					di cui utilizzo fondo anticipazione liquidità (d.l. 35/2013 e ss.mm)		627.502.372,45	611.003.682,79	594.137.421,26
Titolo 7 - Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	500.000.000,00	500.000.000,00			Titolo 5 - Chiusura anticipazioni ricevute da istituto tesoriere	500.000.000,00	500.000.000,00		
Titolo 9 - Entrate per conto terzi	3.372.706.268,74	3.300.596.805,56			Titolo 7 - Uscite per conto terzi e partite di giro	3.563.229.948,07	3.300.596.805,56		
Totale titoli	**18.418.151.072,60**	**15.977.538.233,36**	**9.333.175.184,51**	**9.279.190.889,05**	**Totale titoli**	**18.413.614.021,42**	**14.061.079.003,18**	**9.999.027.244,58**	**9.898.388.222,53**
TOTALE COMPLESSIVO ENTRATE	**18.686.527.212,76**	**16.735.041.787,69**	**10.018.439.125,54**	**9.918.167.675,36**	**TOTALE COMPLESSIVO SPESE**	**18.413.614.021,42**	**16.735.061.787,69**	**10.018.439.125,54**	**9.918.167.675,36**

Fonte: Allegato D al bilancio di previsione.

Il disavanzo approvato per l'esercizio 2017 ammonta a 2.673.962.784 euro e risulta composto dall'ammontare del disavanzo presunto dell'esercizio 2016, quantificato in 2.654.909.169 euro (dato dalla differenza tra il disavanzo presunto di 3.298,55 milioni e il fondo accantonato ai sensi del d.l. n. 35/2013 di 643,64 milioni), dalla quota di 2.913.191 euro relativa alla copertura dell'extradeficit derivante riaccertamento straordinario dei residui e della quota annuale di 16.140.425, relativa alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità di cui al d.l. 8 aprile 2013, n. 35. Il disavanzo indicato per gli esercizi 2018 e 2019, rispettivamente pari a 19.411.881 euro e a 19.779.453 euro, risulta costituito dalle quote annuali relative al riaccertamento straordinario dei residui (2.913.191 euro) e all'anticipazione di liquidità (rispettivamente di 16.498.690 di 16.866.261 euro).

La costruzione del bilancio di previsione a legislazione vigente, come detto, risulta fortemente influenzata dai provvedimenti normativi in materia di finanza pubblica e dalla legge di stabilità nazionale 2016 (l. n. 208/2015), che ha previsto, peraltro, una rilevante riduzione di risorse trasferite alle regioni, con una ricaduta per la Regione Toscana di 210 milioni per l'annualità 2017.

La quantificazione delle previsioni di entrata per il 2017 è avvenuta, secondo quanto riportato nella nota integrativa allegata al bilancio[58], sulla base degli stanziamenti iscritti nell'esercizio 2016 del bilancio 2016-2018, mentre per le restanti annualità (2018 – 2019) la Regione ha tenuto conto delle stime previste per l'annualità 2017.

Le previsioni di spesa sono state costruite in modo da fornire la copertura finanziaria alle spese obbligatorie e incomprimibili, mentre la spesa comprimibile è stata ridotta, nell'esercizio 2017, del 40 per cento rispetto allo stanziamento iniziale per l'anno 2016[59], per far fronte, come già precisato, ai tagli operati dalla manovra di finanza pubblica.

L'art. 4 della legge di bilancio 2017-2019 autorizza la contrazione di mutui o prestiti obbligazionari, per far fronte a nuovi investimenti, per un importo complessivo di 151.467.241 euro, di cui 53.186.236 nel 2017, 46.543.841 nel 2018 e 51.737.163 nel 2019. In merito, si precisa che l'analisi della variazione al bilancio gestionale[60] ha evidenziato l'utilizzo del capitolo di entrata 51002 "Indebitamento a copertura del disavanzo" che non sembra avere attinenza con i finanziamenti in oggetto. Si ritiene, pertanto, auspicabile l'allocazione degli stanziamenti in un diverso capitolo di bilancio che evidenzi la natura del finanziamento.

---

[58] Allegato g) Nota integrativa al Bilancio di previsione art. 11, comma 5 d.lgs. n. 118/2011.
[59] Cfr. nota integrativa al bilancio di previsione 2017-2019.
[60] Delibera Giunta regionale 10 gennaio 2017, n. 4.

Quale allegato al bilancio di previsione, la Regione ha inoltre adottato il Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio, ai sensi dell'art. 18-bis del d.lgs. n. 118/2011. La norma prevede che le regioni, gli enti locali nonché i loro enti ed organismi strumentali adottino un sistema di indicatori semplici, denominato "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio" misurabili e riferiti ai programmi e agli altri aggregati del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni. In attuazione della norma, per le regioni, gli schemi da allegare al bilancio di previsione e al rendiconto sono stati approvati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 9 dicembre 2015.

6. La legge di assestamento

Contestualmente all'approvazione del rendiconto 2016[61], la Regione ha provveduto, con l.r. 31 luglio 2017, n. 39, all'assestamento del bilancio di previsione 2017-2019. La norma ridetermina, in base alle risultanze del rendiconto per l'esercizio 2016, i valori iscritti in bilancio e provvede ad introdurre le variazioni ritenute necessarie in relazione alle esigenze gestionali di entrata e spesa.

L'art. 1 della legge fornisce uno schema sintetico delle variazioni iscritte in bilancio; si tratta, nello specifico, di una riduzione di residui attivi per 73.877.829,13 euro di cui la maggior parte (73.814.258,17 euro) relativi alla riscossione coattiva delle tasse automobilistiche[62] e di una variazione complessiva, inerente l'esercizio 2017, di maggiori entrate e spese pari a 2.079.462.269 euro.

In entrata, la variazione più rilevante riguarda l'applicazione dell'avanzo di amministrazione per un importo pari a 2.140.163.466,91 euro.

L'avanzo complessivo applicato al bilancio preventivo, alla data di assestamento, risulta, pertanto, pari a 2.857.684.093,11, comprensivo della quota suindicata (2.140.163.466,91 euro), di un ammontare relativo alla quota accantonata del d.l. n. 35/2013[63] pari a 643.642.797,27 euro, applicato in sede di approvazione del bilancio preventivo e di una quota pari a 73.877.829,13 euro applicata ai sensi dell'art. 42, comma 10, d.lgs. n. 118/2011, con delibera di Giunta 10 aprile 2017, n. 357[64]. Il prospetto degli equilibri di bilancio evidenzia

---

[61] L.r. 31 luglio 2017, n. 38.
[62] Cap. 11055 "Entrate derivanti dalla riscossione coattiva delle tasse automobilistiche".
[63] L.r. 27 dicembre 2016, n. 90.
[64] La delibera effettua, prima dell'approvazione del rendiconto 2016, una variazione al bilancio di previsione 2017 consistente nell'applicazione dell'avanzo presunto per 73.877.829,13 euro, secondo il disposto dell'art. 42,

che l'avanzo è stato utilizzato per 2.069.365.921,27 euro per la spesa corrente, per 785.648.868,64 euro per le spese di investimento e per 2.200.000 euro per il finanziamento di attività finanziarie.

L'applicazione in entrata della quota di avanzo di 2.140.163.466,91 euro effettuata dalla presente legge è compensata, in spesa, dalla ricostituzione dei fondi allocati nella missione 20 "Fondi e accantonamenti" per un importo di 2.163.867.738,18 euro. I maggiori stanziamenti di spesa per 23.704.271,27 euro sono determinati, secondo quanto spiegato in sede istruttoria dalla Regione, da un incremento di 8.943.483,83 degli stanziamenti di competenza del 2017 del fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo spese legali e, per 14.760.878,74 euro, dalla ricollocazione, nella missione 20, per lo stesso importo, degli stanziamenti di spesa imputati ad altre missioni e finanziati con quote dell'avanzo presunto applicato con variazione di bilancio n. 357/2017. Tale operazione è dovuta, secondo quanto dichiarato dalla Regione, dal fatto che la copertura delle spese veniva garantita da entrate solo "previste" ma non effettivamente accertate al momento dell'applicazione del suddetto avanzo presunto.

Occorre sottolineare che l'applicazione dell'avanzo presunto, ai sensi dell'art. 42 commi 8, 9 e 10 del d.lgs. n. 118/2011, consegue alla determinazione del risultato di amministrazione e all'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'art. 11, comma 3, lettera a).

Al riguardo, sebbene la Regione approvi il prospetto aggiornato del risultato di amministrazione[65], non sembra, tuttavia, effettuare in modo puntuale la preventiva verifica della consistenza delle quote vincolate prevista dal comma 9, poiché in sede di assestamento si vede costretta a rettificare l'avanzo presunto applicato a causa della mancata realizzazione delle relative entrate nell'anno. Di conseguenza, le spese finanziate con quella quota di avanzo presunto non realizzato non sono state effettivamente sostenute. L'operazione descritta rende evidente non solo una scarsa trasparenza del bilancio ma anche una non corretta gestione delle risorse vincolate contenute nel risultato di amministrazione.

Al riguardo, si evidenzia che con la delibera n. 357/2017, come già detto, era stato applicato al bilancio di previsione avanzo vincolato presunto per 73.877.829,13 euro, destinato a spesa corrente per 27.625.013,72 euro, in conto capitale per 45.845.799,32 euro e in conto terzi per 407.016,09 euro. Peraltro, l'applicazione della quota in conto capitale era

---

commi 8, 9, 10, ricostituendo i corrispondenti vincoli sugli stanziamenti relativi alla spesa corrente per 27.625.013,72 euro e alla spesa in conto capitale per 45.845.799,32 euro, con una parte residuale sui servizi in conto terzi (407.016,09 euro).

[65] Delibera di Giunta, 10 aprile 2017, n. 356.

stata disposta al fine di accedere agli spazi finanziari previsti dalla normativa relativa al pareggio di bilancio e, in particolare, dall'art 1, comma 495-bis della l. n. 232/2016, come indicato dalla stessa Giunta regionale con propria delibera del 24 luglio 2017, n. 809.

Con la variazione di assestamento, come già descritto, viene poi eliminato il complessivo ammontare dei residui attivi in precedenza accertato con delibera n. 357/2017 (73.877.829,13 euro). Tale cancellazione deriva dalla necessità di rettificare una doppia contabilizzazione avvenuta sia in sede di applicazione dell'anticipo di avanzo (di cui alla già citata delibera n. 357/2017), sia in sede di riaccertamento ordinario dei residui (delibera di Giunta regionale, 2 maggio 2017, n. 468). Nello specifico, in concomitanza con l'applicazione dell'avanzo presunto, la Regione aveva provveduto ad effettuare una variazione degli stanziamenti dei residui attivi per 73.877.829,13, sottostimati in sede di approvazione del bilancio di previsione iniziale. L'operazione sui residui risulta preordinata, sempre secondo quanto asserito dall'Ente, al conseguimento dell'equilibrio di cassa nell'ambito della singola variazione di bilancio. Infatti, la sola applicazione dell'avanzo, che non genera di per sé movimenti di cassa, ne avrebbe, tuttavia, determinato uno squilibrio in quanto i pagamenti relativi agli interventi finanziati dall'avanzo non sarebbero stati compensati da analoghe riscossioni. In merito, si evidenzia che la prassi adottata dalla Regione non risulta supportata da una specifica previsione di legge, tenuto conto che la normativa in materia prevede esclusivamente l'obbligo di garantire, in sede di bilancio di previsione, un fondo di cassa finale non negativo[66]. In aggiunta, la descritta operazione di incremento degli stanziamenti sui residui attivi si configura come una sorta di riaccertamento parziale antecedente a quello ordinario. Al riguardo, si evidenzia che la fattispecie in esame non appare ricadere nelle casistiche appositamente previste dal punto 9.1, ultimo periodo, del principio applicato alla contabilità finanziaria (all. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011) proprio in tema di riaccertamento parziale[67]. Si invita, pertanto, la Regione ad adeguarsi a quanto disposto dal citato principio contabile.

Peraltro, si sottolinea che la nota integrativa alla legge di assestamento, espressamente prevista dal comma 3 dell'art. 50 del d.lgs. n. 118/2011, risulta alquanto generica nei

[66] Art. 40 del d.lgs. n. 118/2011.

[67] Peraltro, il citato principio contabile prevede, nei casi ivi descritti, che il riaccertamento parziale debba essere effettuato mediante un provvedimento del responsabile dei servizi finanziari, previa acquisizione del parere dell'organo di revisione. si tratta di una procedura diversa da quella seguita dalla Regione, che invece opera nell'ambito della stessa delibera di Giunta (n. 357/2017) che dispone l'applicazione dell'avanzo vincolato presunto.

contenuti e non include informazioni di dettaglio circa l'operazione di cancellazione dei residui attivi sopra descritta.

Sempre nell'ambito delle entrate, le altre variazioni apportate in sede di assestamento hanno riguardato l'incremento dei trasferimenti correnti e per investimenti, quest'ultimi relativi principalmente ai fondi comunitari (Por Fesr 2014-2020). Tali risorse hanno finanziato nuove spese allocate, in particolare, nelle missioni "Trasporti e diritto alla mobilità" (10), "Sviluppo economico e competitività" (14) e "Politiche per il lavoro e formazione professionale" (15).

Con riferimento alla spesa, si registra, inoltre, una riduzione di 273.784.076,67 euro del disavanzo presunto applicato in sede di approvazione del bilancio di previsione (3.298.551.965 euro) a seguito del definitivo accertamento, determinato in sede di rendiconto 2016, in 3.024.767.888,99 euro. L'operazione ha comportato la riduzione, in entrata, per pari importo, del debito autorizzato e non contratto[68].

A seguito del riaccertamento ordinario dei residui, risulta rideterminato l'ammontare complessivo del debito autorizzato che passa da 151.467.241 euro a 156.844.779 euro, di cui 58.311.154 nel 2017, 46.785.461 nel 2018 e 51.737.164 nel 2019. L'importo relativo al riaccertamento ordinario dei residui, pari a 5.377.732 è imputato al 2017 per 5.135.915 e per la restante parte al 2018. Al finanziamento degli oneri si provvede genericamente, indicando gli stanziamenti della missione 5000 "Debito pubblico" per il triennio 2017-2019, e rimandando la copertura dei restanti esercizi alle successive leggi di bilancio.

7. L'applicazione dell'avanzo al bilancio preventivo

Come appena descritto, la Regione Toscana ha applicato consistenti quote di "avanzo" di amministrazione al bilancio preventivo 2017.

L'importo complessivamente applicato è pari a 2.857.684.093,11 euro che comprende, oltre alla quota di 643.642.797,27 euro, relativa all'anticipazione di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013 (di cui alla l. n. 208/2015, art. 1, commi 692 e ss.), l'importo di 73.877.829,13 euro e, soprattutto, la somma di 2.140.163.466,91 euro, applicata con legge di assestamento[69].

---

[68] Cap. 51000 "Contrazione di mutui a pareggio della componente passiva dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente".

[69] In questa sede, non verrà trattata l'ulteriore problematica relativa al fatto che la Regione Toscana applica al bilancio preventivo l'intera quota vincolata e accantonata, anziché solo quella relativa alla parte per la quale è prevista l'effettiva attivazione della spesa nel primo esercizio del bilancio preventivo, nel rispetto del principio

L'applicazione di importi al bilancio preventivo è disciplinata, in modo specifico, dal d.lgs. n. 118/2011 e dal principio contabile della competenza finanziaria ad esso allegato, che, tuttavia, presentano aspetti degni di approfondimento.

Per delineare con maggiore precisione la problematica in questione, è opportuno prendere le mosse dal prospetto relativo alla composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2016.

Tab. 10 - Risultato di amministrazione al 31.12.2016. (in euro)

Risultato di amministrazione al 31 dicembre 2016 (A)	**-167.083.795,75**
PARTE ACCANTONATA	
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31 dicembre 2016	297.131.521,05
Accantonamento residui perenti al 31 dicembre 2016	132.036.504,87
Fondo anticipazioni liquidità d.l. 35 del 2013 e successive modifiche	643.642.797,20
Fondo perdite società partecipate	2.448.000,00
Fondo contenzioso	205.000,00
Altri accantonamenti	49.077.805,88
Totale parte accantonata (B)	**1.124.541.629,00**
PARTE VINCOLATA	
Vincoli derivanti da leggi e principi contabili	298.640.718,92
Vincoli derivanti da trasferimenti	543.676.248,35
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	0,00
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	0,00
Altri vincoli	890.825.496,97
Totale parte vincolata (C)	**1.733.142.464,24**
Parte destinata agli investimenti (D)	**0,00**
Disavanzo sostanziale (E=A-B-C-D)	**-3.024.767.888,99**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto 2016.

Come appena ricordato, e come risulta evidente dal prospetto sopra riportato, il risultato di amministrazione formale è negativo per 167.083.795,75 euro (lett. A). Sottraendo, poi, la parte accantonata (lett. B) e la parte vincolata (lett. C), si arriva ad un disavanzo complessivo (sostanziale) pari a 3.024.767.888,99 euro (lett. E).

Il prospetto in questione, che deve essere allegato al rendiconto, fornisce la "composizione" del risultato di amministrazione. Esso è finalizzato alla evidenziazione di come il risultato di amministrazione si scompone in quote ideali. In sostanza, il prospetto vuole evidenziare come il risultato formale (A) sia destinato a far fronte agli accantonamenti (B), ai vincoli (C), agli

della programmazione. La Sezione si limita, pertanto, a segnalare che la prassi seguita dalla Regione non appare congrua rispetto al principio di veridicità, in quanto porta ad una sovrastima, a livello di stanziamento, sia delle entrate che delle spese.

investimenti (D) e, eventualmente, quale sia la parte residua che può essere liberamente utilizzata per le finalità stabilite dall'amministrazione (E).

In altre parole, dal prospetto emerge l'origine del risultato di amministrazione, e la possibilità di utilizzo dello stesso negli esercizi successivi. Ovviamente, se il risultato formale (A) è positivo, e se è "capiente" rispetto alle somme da accantonare o da vincolare, la quota libera (E) sarà positiva. Di conseguenza, in tal caso, le somme accantonate e vincolate non fanno altro che confluire nel risultato di amministrazione, rendendo indisponibile la quota destinata a fronteggiare determinate spese, eventuali o future, oppure a coprire il rischio di insussistenza di certe voci contabili positive.

Questa è la condizione, che potremmo definire di "normalità", cui fanno riferimento sia la legge, sia il principio contabile.

In tale condizione, l'applicazione della quota vincolata trova piena effettività nel risultato di amministrazione che, come definito dal principio contabile, "*è costituito dal fondo di cassa esistente al 31 dicembre dell'anno, maggiorato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi, come definito dal rendiconto, che recepisce gli esiti della ricognizione e dell'eventuale riaccertamento di cui al principio 9.1 al netto del fondo pluriennale vincolato risultante alla medesima data*".

Tuttavia, nonostante nessuna espressa indicazione sia fornita dalla legge in ordine alla possibilità di applicare al bilancio preventivo la quota vincolata in presenza di disavanzo, appare coerente pervenire alla conclusione che, per un ente in situazione di disavanzo, tale applicazione non sia possibile, in base alle seguenti considerazioni.

La legge e il principio contabile, quando fanno riferimento all'applicazione delle quote del risultato di amministrazione, utilizzano talvolta il termine "quota", talaltra il termine "avanzo". Ed in effetti, in una situazione di normalità, tali termini sono intercambiabili, in quanto fanno comunque riferimento a elementi positivi.

In tale situazione, non si pone alcun problema di effettività della copertura delle spese che vengono sostenute a fronte dell'applicazione di quote vincolate dell'avanzo di amministrazione, che trovano copertura nelle risorse dell'ente.

Ovviamente, come precisa opportunamente il principio contabile, nel par. 9.2, "*in ogni caso il risultato di amministrazione non può mai essere considerato una somma "certa", in quanto esso si compone di poste che presentano un margine di aleatorietà riguardo alla possibile sovrastima dei residui attivi e alla sottostima dei residui passivi*". E ciò è vero nonostante che la

nuova disciplina contabile si sia preoccupata di limitare al massimo la portata di tali incertezze, in primo luogo tramite l'obbligo di accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Se, nonostante le cautele introdotte dal legislatore, ribadite anche dalle sentenze della Corte costituzionale, tra cui la possibilità di applicare l'avanzo libero solo a seguito dell'approvazione del rendiconto, si può affermare che il risultato di amministrazione non può mai essere considerato una somma certa, neanche laddove sia positivo, nei casi in cui si presenti negativo, come nel caso di specie, è legittimo dubitare dell'effettività della copertura realizzata tramite l'iscrizione dell'avanzo".

Ed in effetti, in un ente caratterizzato dalla presenza di un disavanzo, anche solo a livello sostanziale, la scomposizione in quote ideali del risultato di amministrazione è puramente formale. A livello sostanziale, infatti, le quote accantonate e vincolate non costituiscono parte di un elemento positivo, ma sono invece, esse stesse, somme che devono essere reperite, per ripristinare l'equilibrio di bilancio.

In questo caso, l'applicazione al bilancio preventivo, fra le entrate, di quote che devono essere recuperate, si presenta in contraddizione con il principio dell'effettività della copertura, ormai affermato da tempi risalenti dalla Corte costituzionale, e che non può più essere messo in discussione.

Già da tempo, infatti, la Corte costituzionale ha affermato come le spese debbano avere una copertura credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale, e comunque nel rispetto del principio della prudenza[70].

Per quanto riguarda, specificamente, la questione dei vincoli, la Corte costituzionale, fin dalla sentenza n. 70/2012, poi ripresa anche dalla sentenza n. 192/2012 e dalla sentenza n. 89/2017, ha affermato esplicitamente che "i vincoli di destinazione delle risorse confluenti a fine esercizio nel risultato di amministrazione permangono anche se quest'ultimo non è capiente a sufficienza o è negativo: in questi casi l'ente deve ottemperare a tali vincoli attraverso il reperimento delle risorse necessarie per finanziarie gli obiettivi, cui sono dirette le entrate vincolate rifluite nel risultato di amministrazione negativo o incapiente".

L'affermazione appare di univoca interpretazione: in caso di risultato di amministrazione negativo, permane comunque l'obbligo di sostenere le spese cui le risorse erano

[70] Tale orientamento risale addirittura alla sentenza n. 1/1966, confermata dalla sentenza n. 384/1991, nonché da numerose decisioni successive.

originariamente destinate, ma ovviamente le risorse necessarie al loro finanziamento devono essere reperite altrimenti. Infatti, da un punto di vista sostanziale, il fatto di registrare, a fine esercizio, un disavanzo di amministrazione, altro non vuol dire se non che le risorse, originariamente destinate alla copertura di certe spese, sono state invece utilizzate in modo diverso. Da ciò, la necessità di reperirne di nuove, a copertura delle spese originarie[71].

Del resto, la copertura di spese tramite l'iscrizione, in entrata, di poste che in realtà non costituiscono una fonte di finanziamento, ma voci da ricostituire, sembra essere un artificio contabile.

Se tali considerazioni sembrano conformi alla realtà contabile nel caso in cui, partendo da un avanzo formale di amministrazione, si arriva ad un disavanzo sostanziale, esse dovrebbero valere, a maggior ragione, nel caso in cui l'ente si trovi in disavanzo di amministrazione formale (lett. A), come la Regione Toscana.

In questi casi, infatti, non solo le risorse su cui l'ente può contare formalmente (cassa, più residui attivi, meno residui passivi, meno fondo pluriennale vincolato) sono integralmente assorbite dagli accantonamenti e dai vincoli, tanto da rendere necessaria una loro ricostituzione, in modo da rendere effettivi i vincoli e gli accantonamenti, ma l'ente si trova in una situazione in cui le risorse a disposizione non sono neppure sufficienti a far fronte agli impegni già assunti, in quanto le somme presenti in cassa, aggiunte ai crediti (residui attivi), non sono tali da poter fronteggiare i debiti certi, liquidi ed esigibili (residui passivi), e le somme già impegnate e imputate agli esercizi successivi (confluite nel fondo pluriennale vincolato)[72].

In altre parole, mentre, in caso di disavanzo sostanziale, l'ente è almeno riuscito a coprire il complesso delle proprie spese, seppur attraverso un uso "improprio" delle somme vincolate e accantonate, in caso di disavanzo formale non è neppure riuscito a finanziarie le spese già perfezionate e assunte, rendendo quindi necessaria la loro copertura.

---

[71] La circostanza che gran parte del disavanzo di amministrazione della Regione derivi dalla prassi, adottata fino al 2015, di coprire le spese di investimento tramite i mutui autorizzati e non contratti (c.d. mutui a pareggio), anziché dal riaccertamento straordinario o da altre cause, non fa venir meno la bontà del ragionamento in quanto, in ogni caso, si è sempre in presenza di risorse che devono essere reperite.

[72] Si nota, incidentalmente, che in tale situazione potrebbe addirittura verificarsi un problema ulteriore, e cioè quello della effettività della copertura delle spese cui dovrebbe far fronte il fondo pluriennale vincolato, nel caso in cui le somme presenti in cassa, sommate ai residui attivi e al netto dei residui passivi, non dovessero essere sufficienti a coprire l'importo del fondo.

In tali ultime circostanze, il problema dell'effettività della copertura emerge in modo ancora più evidente; circostanze che, del resto, sono poste anche alla base delle deliberazioni delle altre Sezioni regionali che si sono occupate della questione in esame[73].

Deve, tuttavia, osservarsi che occorre valutare anche altri principi, altrettanto importanti. Ed in effetti, anche in considerazione della rilevanza del raggiungimento di un durevole equilibrio di bilancio, che consiste, nella sua prospettiva dinamica, nella "*continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*" (come affermato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 250/2013, poi ripresa dalle sentenze n. 266/2013 e n. 89/2017), è necessario trovare una soluzione che, almeno per gli enti territoriali che presentano un disavanzo di amministrazione solo a livello sostanziale (lett. E), consenta una specificazione delle conclusioni raggiunte.

Premessa la necessità e l'opportunità di un chiarimento normativo sul tema, in questa sede si tratta di verificare se sia possibile adottare, *de iure condito*, una soluzione coerente con i principi enunciati, in vista della salvaguardia degli equilibri di bilancio.

Per rispondere a questo quesito, occorre riprendere, e sottolineare ancora una volta, la differenza che corre tra un ente che presenta un avanzo di amministrazione formale (lettera A positiva) accompagnato da un disavanzo di amministrazione sostanziale (lettera E negativa), rispetto ad un ente già in disavanzo formale (lettera A negativa).

Mentre nel primo caso, infatti, l'ente non è neppure riuscito a finanziarie le spese già effettuate, nel secondo caso l'amministrazione, pur avendo dato copertura a tutte le spese, presenta un disavanzo che deriva dall'incapienza del risultato formale rispetto ai vincoli e agli accantonamenti (i quali devono comunque essere ricostituiti, trattandosi di risorse che, originariamente, erano destinate a specifici interventi). In quest'ultimo caso, quindi, l'ente ha la disponibilità effettiva di alcune risorse, e perciò ha senso ipotizzarne l'utilizzabilità, almeno in parte.

In altre parole, permettere ad un ente l'utilizzo di una parte di tali risorse, sembra una soluzione costituzionalmente orientata, in quanto consente di contemperare i principi di

[73] Si ricorda, in particolare, la deliberazione della Sezione regionale di controllo per il Piemonte n. 134/2017/Pari, relativa alla parifica del rendiconto della Regione Piemonte per l'esercizio finanziario 2016, laddove tale Regione, analogamente alla Regione Toscana, presenta un disavanzo di amministrazione anche formale, nonché le deliberazioni n. 23/2017/Prse e n. 116/2017/Prse della medesima Sezione, seppur riferite ad un ente locale, e la deliberazione n. 238/2017 della Sezione regionale di controllo per la Campania, resa in sede di parere.

prudenza ed effettività della copertura con quello di bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche.

Ovviamente, non sarà possibile applicare l'intero avanzo di amministrazione in quanto, come si è visto, esso è composto da voci che risentono di una oggettiva incertezza. Ed allora, si ritiene necessario "depurare" il risultato di amministrazione formale positivo da quelle voci che non rappresentano realmente risorse a disposizione dell'ente, e cioè, in linea di massima, quelle corrispondenti al fondo crediti di dubbia esigibilità e al fondo anticipazioni liquidità. A tale risultato, sarà poi possibile aggiungere la quota di disavanzo iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione in quanto, per essa, è quantomeno ragionevole ritenere che la sua copertura sia effettiva.

Giunti a questo punto, è possibile esprimere delle valutazioni conclusive sull'applicazione, da parte della Regione Toscana, della quota vincolata del risultato di amministrazione al bilancio preventivo.

Poiché il disavanzo della Regione è già presente a livello di risultato formale (lettera A), si ritiene che l'equilibrio, pur formalmente raggiunto a livello di bilancio preventivo, sia privo di effettività, in quanto riporta tra le entrate, a copertura delle relative spese, importi che non possono essere considerati come risorse effettive, e che costituiscono, invece, delle somme da reintegrare.

Sul punto, la Regione ha presentato delle osservazioni, qui sintetizzate.

L'amministrazione, in via preliminare, ha rilevato che, in merito alla possibilità di applicare quote accantonate o vincolate del risultato di amministrazione, è in corso un'ampia discussione, intervenuta a valle di una proposta di modifica normativa avanzata dalla Ragioneria generale dello Stato. A tale proposta, avrebbe fatto seguito una controproposta delle regioni, in termini parzialmente diversi.

In ogni caso, premesso che tali eventuali misure, allo stato, costituiscono delle semplici ipotesi, e che, al momento, la disciplina applicabile è quella di cui al d.lgs. n. 118/2011, la Regione osserva che:

a) le regioni a statuto ordinario, nessuna esclusa, registrano risultati di amministrazione negativi, originati dall'aver finanziato, fino al 2015, la spesa di investimento ricorrendo all'istituto del debito autorizzato e non contratto; a seguito del superamento di tale istituto, peraltro, la Regione ha registrato progressivi miglioramenti del risultato di amministrazione, passato dai -3,5 miliardi ai -2,76 miliardi;

b) sul risultato di amministrazione pesano alcune poste particolari, come il fondo di anticipazione di liquidità (che avrebbe una funzione solo di rappresentazione), e il fondo crediti di dubbia esigibilità (che avrebbe una funzione cautelativa);
c) l'iscrizione in bilancio ed il successivo utilizzo di somme finanziate da avanzo accantonato o vincolato presuppone che si reperisca il relativo spazio di pareggio attraverso la copertura con entrate di competenza o la riduzione di altre spese;
d) limitare l'applicazione delle quote accantonate o vincolate ai soli enti con saldi di amministrazione positivi significherebbe, di fatto, vietare l'iscrizione del fondo per la reiscrizione di residui perenti, o di quote vincolate necessarie a garantire il pieno utilizzo di risorse comunitarie;
e) prescindere dalle modalità attraverso cui le regioni hanno finanziato la spesa di investimento ed hanno gestito il ricorso al debito prima dell'introduzione della l. n. 243/2012, significherebbe disconoscere l'istituto del debito autorizzato e non contratto, a cui le regioni hanno fatto legittimamente ricorso.

In ogni caso, ogni approfondimento su eventuali limitazioni all'iscrizione in bilancio delle quote accantonate o vincolate del risultato di amministrazione, potrà essere svolto successivamente all'approvazione delle modifiche al d.lgs. n. 118/2011.

Pur condividendo l'opportunità, e forse la necessità, di un chiarimento normativo in materia, di cui si è già dato conto, si rileva però che, allo stato, è già possibile, *de iure condito*, dare una soluzione al problema in via interpretativa, arrivando alla soluzione sopra ampiamente illustrata.

Sui singoli punti affrontati dalla Regione, poi, si osserva quanto segue.

Per quanto riguarda i punti a) ed e), il fatto che tutte le regioni a statuto ordinario registrino un risultato di amministrazione negativo, originato dall'utilizzo dei c.d. mutui a pareggio, e che a seguito del loro superamento la Regione Toscana abbia migliorato il proprio risultato di amministrazione, non è rilevante, in quanto, a prescindere dal miglioramento registrato, che, tuttavia, lascia un disavanzo di oltre 2,7 miliardi, il disavanzo derivante dall'utilizzo dei mutui è un disavanzo effettivo, che dovrebbe essere assorbito nel più breve tempo possibile, per riportare l'ente in situazione di equilibrio. Fra l'altro, come sarà chiarito sul capitolo relativo all'indebitamento, si tratta di una posta che effettivamente deriva dall'applicazione delle leggi regionali di bilancio e contabilità, le quali però, sul punto, sono in parte fuoriuscite dal solco tracciato dalle leggi statali recanti i principi fondamentali e le

norme di coordinamento che le regioni avrebbero dovuto rispettare, e cioè la l. n. 335/1976 prima, e il d.lgs. n. 76/2000 poi.

Anche per quanto riguarda il punto b), le osservazioni della Regione non paiono condivisibili, in quanto sia il fondo di anticipazione di liquidità, sia il fondo crediti di dubbia esigibilità non hanno una funzione solo di rappresentazione o cautelativa, ma hanno precise finalità: il primo di "sterilizzare" la contabilizzazione, fra le entrate, dell'anticipazione di liquidità ex d.l. n. 35/2013, in modo da evitare che la stessa abbia influenza sulla competenza; il secondo, invece, quella di rendere indisponibile quella parte dell'avanzo che non si può ritenere attendibile, sulla base della pregressa capacità di realizzazione dei residui. Si tratta, quindi, di poste che incidono effettivamente sul saldo finanziario, e sulla quota di disavanzo ad essi attribuibile.

Per quanto riguarda il punto c), poi, il fatto che l'iscrizione dell'avanzo in bilancio presupponga il reperimento di adeguato spazio sul pareggio finanziario non incide sul tema, in quanto il pareggio di bilancio ha tutt'altra finalità, rispetto alle esigenze di effettività della copertura delle spese.

Infine, sul punto d), si osserva che la limitazione dell'applicazione delle quote vincolate non implica il divieto di reiscrizione delle correlate spese le quali, anzi, ricorrendone i presupposti, devono essere debitamente impegnate e pagate, ma solo la necessità di reperire, a loro copertura, adeguate risorse, oppure di ridurre, in pari misura, altre spese.

In conclusione, quindi, non si può far altro che ribadire come l'equilibrio di bilancio ottenuto tramite l'applicazione delle quote vincolate dell'avanzo, registrando, la Regione Toscana, un saldo formale negativo, sia privo di effettività.

Del resto, l'applicazione in questione ha avuto un palese riflesso anche sul rendiconto relativo all'esercizio 2017, in quanto, come sarà meglio specificato nel capitolo dedicato ai saldi della finanza regionale e agli equilibri di bilancio, pur se il saldo finanziario sostanziale ha registrato un miglioramento, il saldo finanziario formale è, invece, peggiorato in misura significativa. Quest'ultimo aspetto evidenzia, peraltro, come l'ente non abbia provveduto, meditante il reperimento di nuove entrate, a compensare l'applicazione dei fondi vincolati nell'ambito dell'avanzo[74] che, in considerazione della fattispecie in esame, appare non effettiva.

---

[74] Il disavanzo formale al termine del 2017 è, infatti, dovuto alla reiscrizione in bilancio, tra le spese, di residui perenti per circa 710 milioni, la cui copertura è stata prevista mediante l'applicazione, tra le entrate,

8. Le variazioni di bilancio

Le variazioni di bilancio rappresentano lo strumento attraverso il quale si adeguano i valori finanziari contenuti nel bilancio di previsione alle esigenze gestionali che si vengono a determinare nel corso dell'esercizio, legate a circostanze imprevedibili e straordinarie. La flessibilità del bilancio, postulato inserito nell'art. 16 del d.lgs. n. 118/2011 e ribadito dai principi contabili generali (richiamati dall'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 118/2011), garantisce la necessaria elasticità al bilancio, al fine di fronteggiare situazioni contingenti che si possono verificare nel corso della gestione, estendendone l'applicabilità "*non solo ai valori finanziari contenuti nel bilancio di previsione su cui transita la funzione autorizzatoria, ma anche ai documenti di programmazione sui quali si fonda la gestione ed il relativo controllo interno*". Tuttavia, lo stesso principio generale sottolinea che un eccessivo ricorso agli strumenti di flessibilità, come le variazioni di bilancio, può rappresentare un segnale di incongruenza dell'intero processo di programmazione.

L'art. 51 del d.lgs. n. 118/2011 ha regolamentato la materia in modo assai complesso, parcellizzando le competenze dei diversi soggetti rispetto alle fattispecie di variazioni da apportare alle previsioni di entrata e di spesa. In particolare, rientrano nella competenza della Giunta regionale le variazioni compensative tra macroaggregati dello stesso programma e titolo, le variazioni compensative nell'ambito della stessa tipologia di entrata, le variazioni di cassa tra le dotazioni di missioni e programmi limitatamente alle spese di personale conseguenti a provvedimenti di trasferimento di personale all'interno dell'amministrazione ed i prelievi dai fondi di riserva. Lo stesso articolo prevede, inoltre, in assenza di specifica disciplina regionale, in capo ai dirigenti responsabili, la possibilità di effettuare alcune particolari tipologie di variazioni[75]. La Regione Toscana ha limitato[76] alla sola figura del dirigente competente in materia di bilancio la possibilità di effettuare variazioni di bilancio con riferimento esclusivamente all'istituzione delle tipologie di entrata con stanziamento pari a zero (art. 51, comma 6, lett. b), nonché alle variazioni relative alle partite di giro e alle operazioni per conto terzi. Le restanti variazioni sono disposte con legge dal Consiglio regionale.

---

dell'apposito fondo allocato nell'ambito della quota vincolata del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente. Per l'analisi di dettaglio si rimanda al capitolo III del presente referto.

[75] Si tratta di variazioni compensative tra capitoli di spesa dello stesso macroaggregato, con esclusione dei trasferimenti correnti e in conto capitale e i contributi agli investimenti, e di quelle tra capitoli di entrate della stessa tipologia e variazione degli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato ed i relativi capitoli correlati.

[76] Art. 19, comma 5, l.r. n. 1/2015.

Le variazioni al bilancio di previsione 2017-2019 effettuate dal Consiglio regionale, esclusa la legge di assestamento, sono state le seguenti:

- l.r. n. 41 del 1° agosto 2017;
- l.r. n. 52 del 29 settembre 2017;
- l.r. n. 69 del 6 dicembre 2017.

La l.r. 1° agosto 2017, n. 41 ha approvato la prima variazione di bilancio, che presenta un saldo complessivo di minori entrate e spese pari a 12,61 milioni.

Con riferimento alle entrate, la variazione ha riguardato, principalmente, la rideterminazione del contributo riconosciuto dallo Stato a titolo di compensazione sul minore gettito Irap, con una riduzione di 8,74 milioni[77], e la rimodulazione del Por Fse 2014-2020, con spostamento di 4,2 milioni dal 2017 agli esercizi successivi (al 2018 per 3,44 milioni e al 2019 per 0,76 milioni).

Nel dettaglio, esaminando la variazione al bilancio gestionale effettuata con delibera di Giunta del 7 agosto 2017, n. 853 riferita alla legge in argomento, oltre alle diminuzioni appena descritte, sempre con riferimento all'entrata, risulta uno storno compensativo di 44,5 milioni relativo alle tasse automobilistiche[78], dal conto ordinario a quello sanitario. La Regione, a seguito di apposita richiesta istruttoria da parte di questa Sezione[79], ha rappresentato "*la necessità di operare un riallineamento di risorse già stanziate in bilancio al fine di garantire l'esatta perimetrazione delle entrate e spese relative al finanziamento del servizio sanitario regionale, nel rispetto delle disposizioni di cui all'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011*". Al riguardo si rileva che la perimetrazione sanitaria, ormai a regime dal 2012, dovrebbe essere pressoché "stabile", e non sottoposta a continui aggiustamenti, come invece avviene nel bilancio regionale, che continua a modificare, a livello gestionale, i capitoli di entrata e spesa relativi alla sanità, come sarà ampiamente descritto nel capitolo relativo alle politiche sanitarie, a cui si rimanda per gli opportuni approfondimenti. In effetti, l'operazione in questione deriva dalla necessità di integrare l'ammontare delle risorse sanitarie, a seguito della quantificazione di una tranche del disavanzo sanitario 2016 pari a 42,5 milioni, coperto dagli stanziamenti allocati nel fondo di riserva per spese impreviste[80] (v. tab. n. 11), secondo

[77] Cap. 11059 "Fondo per la compensazione delle minori entrate per riduzione della base imponibile Irap".
[78] Cap. 11003 "Tassa automobilistica", cap. 11032 "Tassa automobilistica finalizzata al finanziamento della spesa sanitaria".
[79] Richiesta di chiarimenti prot. n. 1080 del 27 marzo 2018.
[80] Cap. 74030 – ordinario - "Fondo di riserva per spese impreviste".

quanto disposto dalle variazioni al bilancio approvate con le delibere di Giunta n. 237 del 14 marzo 2017 e n. 265 del 20 marzo 2017.

Sul versante della spesa, la variazione ha effettuato un incremento della parte in conto capitale per complessivi 40,29 milioni, sostenuta dalla riduzione di spese correnti per un importo pari a 52,90 milioni.

In particolare, le variazioni in aumento risultano finanziate da riduzione di stanziamenti di natura prevalentemente corrente, come si evince dall'esame della variazione al bilancio gestionale[81] (delibera di Giunta del 7 agosto 2017, n. 853) e, in parte (circa 14 milioni), mediante il ricorso all'indebitamento, come desunto dai documenti a corredo dell'istruttoria effettuata. I maggiori incrementi si sono registrati nelle missioni "Istruzione e diritto allo studio" (4) per 17,69 milioni, "Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali" (5) per 17,53 milioni, "Diritti sociali, politiche sociali e famiglia" (12) per 10,11 milioni, "Politiche per il lavoro e la formazione professionale" (15) per 10,36 milioni.

Le variazioni di spesa in diminuzione più consistenti sono, invece, relative alla missione "Tutela della salute" (13) per 40,49 milioni e alla missione 20 "Fondi e accantonamenti" per 51,03 milioni. In particolare, la diminuzione relativa alla missione "Tutela della salute" riguarda la spesa allocata sui capitoli inerenti i livelli di assistenza di prevenzione collettiva, territoriale e ospedaliera, con una flessione di 42,5 milioni[82] collegata, sempre secondo quanto affermato dalla Regione, all'operazione di ricollocazione degli oneri finanziari a servizio del debito dalla parte ordinaria del bilancio a quella sanitaria, come si evince dalla successiva tabella.

[81] Tale variazione presenta una riduzione di spesa corrente di 61,05 milioni del fondo stanziato nel bilancio per far fronte alla manovra finanziaria dello Stato - cap. 74157 "Rimborso da effettuare allo stato- Manovra 2017 prevista dal comma 680 della l. 208/2015", come riportato anche nella relazione del Collegio dei revisori alla norma in argomento.

[82] Cap. 25000 "Spese correnti livello di assistenza prevenzione collettiva" di 2,125 milioni; cap. 25001 "Spese correnti livello di assistenza territoriale" di 22,525 milioni; cap. 25002 "Spese correnti livello di assistenza ospedaliera" di 17,85 milioni.

Tab. 11 - Variazione compensativa relativa alla spesa sanitaria. (in euro)

Capitolo		Descrizione	Importo
25000	S	Spese correnti livello di assistenza prevenzione collettiva	-2.125.000
25001	S	Spese correnti livello di assistenza territoriale	-22.525.000
25002	S	Spese correnti livello di assistenza ospedaliera	-17.850.000
		Totale variazione minori spese sanitarie	**-42.500.000**
74082	O	Copertura oneri derivanti da lettere di patronage rilasciate da Regione Toscana a favore degli istituti finanziatori del sistema sanitario regionale.	-*17.736.137,34
74094	S	Oneri derivanti da lettere di patronage rilasciate da Regione Toscana a favore degli istituti finanziatori del sistema sanitario regionale – Fondo sanitario.	*17.736.137,34
73022	O	Interessi passivi sui derivati – flussi periodici netti in uscita sull'*interest rate swap*	-2.047.086,06
24383	S	Differenziale negativo a fronte di operazioni sul profilo dei tassi di interesse sul debito riconducibile a spesa sanitaria I.R.S. – Fondo sanitario	2.047.086,06
73028	O	Interessi passivi su prestiti obbligazionari a medio e lungo termine tasso variabile	-136.014,41
73095	S	Interessi passivi su prestiti obbligazionari a medio e lungo termine tasso variabile – Fondo sanitario	136.014,41
73088	O	Interessi passivi su mutui bancari a medio e lungo termine	-7.945.487,17
73096	S	Interessi passivi su mutui bancari a medio e lungo termine Fondo sanitario	7.945.487,17
24385	S	Rimborso prestiti obbligazionari a medio e lungo termine a tasso variabile in valuta domestica Gsa	1.575.237,50
73030	O	Rimborso prestiti obbligazionari a medio e lungo termine a tasso variabile	-1.575.237,50
24384	S	Rimborso mutui e altri finanz. a medio e lungo termine da banche Gsa	13.060.037,32
73029	O	Quota capitale ammortamento mutui a carico regioni contratti con latri istituti di credito	-13.060.037,32
		Maggiori spese dal conto ordinario al sanitario per oneri	**42.499.999,80**

*Tale importo viene ridotto dell'intero ammontare con l.r. n. 69/2017, ultima variazione.
Fonte: elaborazione Corte dei conti su delibere variazioni del bilancio gestionale.

La seconda variazione di bilancio, approvata con l.r. 29 settembre 2017, n. 52 riguarda esclusivamente le spese, e produce una variazione compensativa tra riduzione di spese correnti ed incremento di spese in conto capitale per 16.985.519 euro. Nello specifico, si registrano variazioni in diminuzione di parte corrente che riguardano, in via principale, la missione 3 "Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente" per 4,21 milioni e la missione 10 "Trasporti e diritti alla mobilità" per complessivi 15,5 milioni, riferita alla riduzione degli stanziamenti di spesa inerenti gli interventi dei porti di Livorno[83] e Piombino[84]. Questi ultimi interventi, rispettivamente previsti dalla l.r. 29 dicembre 2014, n. 86 (legge finanziaria per il 2015) e dalla l.r. 82 del 28 dicembre 2015 recante "Disposizioni di carattere finanziario. Collegato alla legge di stabilità per l'anno 2016", sono stati procrastinati di anno in anno[85], da ultimo con legge di stabilità per l'anno 2018 (l.r. 27 dicembre 2017, n. 78, art. 17 e 19). Ciò rappresenta un esempio evidente delle criticità

[83] Cap. 31171 "Interventi sul porto di Livorno".
[84] Cap. 31191 "Interventi in attuazione del piano regolatore portuale di mbino".
[85] L.r. 27 dicembre 2016, n. 88, art. 14, poi sostituita con l.r. 29 settembre 2017, n. 51, art. 1, così sostituite con l.r. 27 dicembre 2017, n. 78, artt. 17 e 19".

esistenti nel sistema di programmazione della Regione. Il de-finanziamento di queste spese è stato utilizzato per aumentare lo stanziamento nei capitoli relativi al fondo speciale per il finanziamento dei nuovi provvedimenti legislativi relativi alle spese correnti[86] (per 8,00 milioni) e in conto capitale[87] (per 20 milioni), destinati ad interventi indifferibili e urgenti conseguenti agli eventi meteorologici che hanno colpito i Comuni di Livorno, Rosignano Marittimo e Collesalvetti[88].

Infine, l'ultima variazione di bilancio approvata dal Consiglio regionale con l.r. del 6 dicembre 2017, n. 69[89], presenta un saldo di maggiori entrate e di maggiori spese pari a 31,16 milioni. Con riferimento alle entrate, la variazione di maggior rilievo riguarda l'assegnazione alla Regione della quota vincolata inerente la premialità del trasporto pubblico locale, pari a 31,49 milioni.

Con riguardo alla spesa, si registra un numero molto elevato di variazioni in diminuzione[90], derivanti da recupero di risorse "destinate ad interventi non esigibili e non attivabili" per 66,88[91] milioni, unitamente ad un prelievo dal fondo di riserva per spese impreviste per 8,4 milioni. Le suddette risorse, pari a 74,92 milioni, vengono impiegate, in via principale, per un accantonamento al fondo di riserva per spese impreviste (60,00 milioni), destinato alla copertura del disavanzo sanitario presunto 2017, e, per la restante somma pari a 14,92 milioni, per il finanziamento di contributi straordinari riconosciuti a seguito degli eventi meteorologici subiti dai comuni di Livorno, Rosignano Marittimo e di Collesalvetti, in aggiunta a quelli accantonati nella precedente variazione di bilancio (l.r. n. 51/2017).

Talune perplessità permangono in ordine alle somme "economizzate" sugli stanziamenti di spesa. Tale fenomeno, considerata anche l'entità delle suddette somme, sembra essere causato da una non puntuale programmazione della spesa, tenuto conto che le relative risorse vengono destinate "*al finanziamento di nuovi interventi di spesa o per integrare la copertura*

---

[86] Cap. 74012 "Fondo speciale per il finanziamento nuovi provvedimenti legislativi - spese correnti".
[87] Cap. 74013 "Fondo speciale per il finanziamento nuovi provvedimenti legislativi - spese di investimento".
[88] Le delibere di Giunta n. 1065 e n. 1067 del 9 ottobre 2017 hanno operato lo storno dai fondi speciali allocati sui capitoli 74012 e 74013 rispettivamente al cap. 11408 "Contributi straordinari in favore della popolazione dei comuni colpiti dagli eventi alluvionali del 9 e 10 settembre 2017" per 8,00 milioni e al cap. 42711 "Eventi alluvionali del 9 e 10 settembre 2017 - Interventi urgenti di ripristino e adeguamento - Trasferimenti al Commissario Delegato" per 20,00 milioni.
[89] La norma risulta approvata nella seduta del 30 novembre 2017, come indicato sul Burt, ma risulta pubblicata in data 6 dicembre 2017.
[90] Tra cui le maggiori riduzioni si riscontrano nelle seguenti missioni: Missione 1 "Servizi istituzionali, generali e di gestione" (-12,11); missione 4 "Istruzione e diritto allo studio" (-2,50 milioni), missione 10 "Trasporti e diritto alla mobilità" (-11,05), missione 14 "Sviluppo economico e competitività" (-8,79 milioni).
[91] Missione 20 "Fondi e accantonamenti" - Cap. 74254 "Fondo di riserva per spese impreviste".

finanziaria di interventi già previsti in bilancio, che presentassero i requisiti di esigibilità al 31/12/2017", come dichiarato dall'ente in sede istruttoria. L'operazione sembra derivare direttamente dall'applicazione delle indicazioni di cui alla decisione di Giunta del 29 novembre 2016, n. 13, dirette alla riduzione dell'entità del riaccertamento degli impegni di spesa al fine di tenere sotto controllo la formazione del fondo pluriennale vincolato ed il suo andamento[92].

8.1. Le variazioni di Giunta

Alle variazioni sopra descritte si aggiungono quelle effettuate dalla Giunta al bilancio gestionale ai sensi dell'art. 51, comma 2, d.lgs. n. 118/2011, che, nell'esercizio 2017, risultano circa una ventina, escluse quelle conseguenti alla legge di assestamento e quelle disposte dal Consiglio. Le delibere di Giunta riportano la tipologia di variazione effettuata sulla base della casistica individuata dal predetto articolo, limitandosi a richiamare la lettera o le lettere corrispondenti. Molte delle variazioni effettuate dalla Giunta sono relative al comparto sanità, come la delibera n. 1004 di variazione del bilancio gestionale approvata dalla Giunta il 18 settembre 2017[93]. In tale sede, è stato effettuato uno storno per complessivi 709,60 milioni dal fondo per il pagamento dei residui perenti del perimetro sanitario[94], allocato alla missione 20 "Fondi e accantonamenti", al titolo 7 di spesa "Servizi in conto terzi", e più precisamente sul capitolo inerente il recupero delle somme da parte dello Stato per il finanziamento della spesa sanitaria[95]. L'operazione deriva dall'iscrizione in bilancio di residui perenti relativi all'anticipazione statale per il finanziamento della spesa sanitaria per il triennio 2010-2011-2012, rispettivamente pari a 280,31 milioni, 98,62 milioni e 330,67 milioni.

Inoltre, si evidenziano le variazioni relative al disavanzo sanitario, riportate nella tabella che segue, che ammontava, in sede di previsione, in complessivi 88,59 milioni[96]. Al riguardo, la Giunta[97] ha stanziato in spesa, sul capitolo 24404 "Ripiano disavanzi sanitari pregressi",

---

[92] Di cui verrà detto diffusamente nel capitolo III.
[93] Delibera di adeguamento del bilancio gestionale alla variazione al bilancio disposta dalla Giunta con delibera del 18 settembre 2017, n. 1002.
[94] Cap. 81053 "Fondo per il pagamento di residui perenti relativi a partite di giro finanziate con risorse vincolate del perimetro sanitario".
[95] Cap. 81013 "Recupero da parte dello stato di somme per il finanziamento della spesa sanitaria (art.11, comma 17, d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502).
[96] Cfr. "Il monitoraggio della spesa sanitaria – Rapporto 2017" Ministero dell'economia e finanze" - pag. 158 e ss., successivamente superato dalla riunione del 30 novembre 2017, che ha definito in circa 42 milioni la copertura del disavanzo sanitario 2016.
[97] Delibere Giunta regionale nn. 237/2017 e 265/2017.

l'importo di 62,19 milioni (per 49,69 milioni e 12,5 milioni), attraverso il recupero, in entrata, di fondi regionali relativi alla spesa sanitaria non attribuiti (19,69 milioni) e lo storno, in spesa, dal fondo di riserva per spese impreviste[98] (42,5 milioni).

Nel 2017, l'ammontare complessivo dei fondi stanziati a carico del bilancio regionale per il disavanzo derivante dalla sanità ammonta ad oltre 122 milioni, considerando anche lo stanziamento di 60 milioni per le spese in conto capitale, disposto a fine esercizio con delibera di Giunta 27 dicembre 2017, n. 1484, sul capitolo di bilancio non sanitario 24447 "Ripiano disavanzi sanitari relativi ad esercizi pregressi", attraverso l'utilizzo del fondo di riserva per spese impreviste (il cui accantonamento necessario era stato disposto con la terza variazione di bilancio approvata con l.r. n. 69/2017). La sintesi delle variazioni legate al disavanzo sanitario pregresso è riportata nella seguente tabella.

Tab. 12 - Ripiano disavanzi sanitari. (in euro)

Atto	Entrate			Spese		
	Cap.	Descrizione	Importo	Cap.	Descrizione	Importo
Delibera 237/2017	32096/S	Rimborsi, recuperi e nuove entrate di fondi regionali per spesa sanitaria non attribuiti ad altri capitoli di entrata	+19.690.658,49	24404/S	Ripiano disavanzi sanitari esercizi pregressi	49.690.658,49
				74030/O	Fondo riserva spese impreviste	-30.000.000,00
Delibera 265/2017				24404/S	Ripiano disavanzi sanitari esercizi pregressi 0,00	12.500.000,00
				74030/O	Fondo riserva spese impreviste	-12.500.000,00
Delibera 1484/2017				24447/O	Ripiano disavanzi sanitari relativi ad esercizi pregressi	60.000.000,00
				74254/O	Fondo di riserva per spese impreviste	-60.000.000,00

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

Si rappresenta che i trasferimenti al Servizio sanitario regionale a titolo di contributi straordinari in conto perdite d'esercizio sono indicati al punto 10) dell'allegato f) al bilancio

[98] La restante parte del disavanzo è stato coperto con due impegni, di cui uno a valere sul cap. 26123 di 8,68 milioni sul bilancio 2017 e uno di 18,00 milioni sul cap. 24404 relativo al 2016, secondo quanto disposto dal decreto dirigenziale del 28 marzo 2017, n. 3773, avente ad oggetto "Impegno delle risorse necessarie al ripiano del disavanzo emergente dal modello Ce consolidato del Ssr toscano relativo al IV trimestre 2016".

di previsione "Elenco delle spese che possono essere finanziate con il fondo di riserva per spese impreviste".

In merito, occorre considerare che l'utilizzo del fondo di riserva per spese impreviste per far fronte al maggior fabbisogno sanitario non sembra conforme alla natura del fondo stesso. La spesa imprevista deve, infatti, riguardare l'esigenza di una maggiore dotazione sul capitolo di spesa derivante da un evento straordinario che non era possibile attendersi in sede di predisposizione del bilancio preventivo. Al riguardo, il carattere di imprevedibilità della spesa non sembra rilevarsi nello specifico o quantomeno non nella misura quasi sistematica con cui la Regione vi fa fronte, considerando anche l'andamento della spesa sanitaria per l'esercizio 2016.

La regione nelle controdeduzioni dichiara che l'utilizzo di tale fondo, ai sensi dell'art. 48 del d.lgs. n. 118/2011, è possibile per le "eventuali deficienze" delle assegnazioni di bilancio purché non impegnino con carattere di continuità i bilanci futuri, deducendone pertanto il corretto utilizzo. A supporto di quanto asserito, la Regione evidenzia che nel bilancio pluriennale non si prevendono stanziamenti sul capitolo, procedendo all'eventuale iscrizione dello stanziamento in bilancio solo in caso di effettiva necessità. Al riguardo, si esprimono perplessità sul ricorso sistematico al fondo in argomento per la copertura dei disavanzi sanitari, che pur se non esattamente "quantificabili" nell'ammontare, negli ultimi esercizi costituiscono una voce costante del bilancio regionale.

Sempre la delibera 27 dicembre 2017, n. 1484, ultima variazione di bilancio, il cui saldo tra entrate e spese ammonta a 392,44 milioni, prevede un forte incremento delle entrate relative alla mobilità sanitaria attiva extraregionale per 346,70 milioni[99] e dei trasferimenti correnti per 231,79 milioni, in parte compensato dalla diminuzione di entrate tributarie relative all'Irap e all'Iva[100] per 189,49 milioni.

Tali entrate finanziano la spesa sanitaria corrente, in particolare la mobilità sanitaria passiva extraregionale per 192,51 milioni, mentre circa 175,00 milioni si riferiscono a spese correlate ad entrate vincolate, come risulta dai capitoli di bilancio movimentati per il medesimo importo in entrata e in spesa[101].

---

[99] Cap. 12011 "Compartecipazione regionale all'iva per mobilità sanitaria extraregionale attiva".

[100] Cap. 11029 "Irap – imposta regionale sulle attività produttive finalizzata al finanziamento della spesa sanitaria" con una riduzione di 96,48 milioni Cap. 12009 "Compartecipazione regionale all'Iva finalizzata al finanziamento della spesa sanitaria" con un decremento di circa 93 milioni.

[101] Il capitolo 24356 "Obiettivi di carattere prioritario del Psn assistenza sanitaria agli stranieri irregolari, esclusività del rapporto del personale dirigente del Ssn e altre risorse di fondo sanitario vincolato" di 104,89

Al riguardo si rileva che non tutte le movimentazioni operate in quest'ultima variazione sembrano rientrare nelle tipologie ammesse dall'art. 51, comma 6 del d.lgs. n. 118/2011, che precisa quali variazioni di bilancio possono essere effettuate oltre il termine del 30 novembre[102].

9. Considerazioni conclusive

Il d.lgs. n. 118/2011, nell'ambito del processo di armonizzazione, ha introdotto disposizioni normative che hanno accentuato l'importanza dell'attività di pianificazione delle politiche regionali, della programmazione finanziaria e della misurazione dei risultati, definendone, con precisione, strumenti, contenuti e scadenze per una corretta organizzazione delle attività e delle risorse. In particolare, l'all. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011 prevede i seguenti strumenti di programmazione: il Defr (Documento di economia e finanza regionale), che individua le linee programmatiche di governo per il periodo compreso nel bilancio di previsione; la legge di stabilità, (approvata per il 2017 con l.r. n. 88/2016), e la legge collegata, che attuano gli obiettivi del Defr; la legge di bilancio; il piano degli indicatori; la legge di assestamento e le leggi di variazione del bilancio. Ad essi si aggiungono gli specifici strumenti di programmazione regionale, formulati in attuazione dei programmi statali, comunitari e regionali, tra i quali particolare rilevanza assume il Piano regionale di sviluppo, che costituisce la cornice programmatica, per un arco temporale coincidente con la legislatura, all'interno della quale si inseriscono, nel rispetto dei principi di coerenza, congruità ed attendibilità, gli altri documenti programmatici. In merito, si segnalano ritardi, da parte della Regione, nella fase di approvazione del Piano regionale di sviluppo, avvenuta solo nel

---

milioni e il cap. 26277 "Riparto alle aziende per acquisti di farmaci innovativi" di 70,73 milioni, sono finanziati rispettivamente dai correlati capitoli di entrata cap. 22069 "Fondo sanitario nazionale. Obiettivi di carattere prioritario del Psn assistenza sanitaria agli stranieri irregolari, esclusività del rapporto del personale dirigente del Ssn e altre risorse di fondo sanitario vincolato" e cap. 22425 "Rimborso alle regioni per acquisti di farmaci innovativi".

[102] Art. 51 c. 6: "*Nessuna variazione al bilancio può essere approvata dopo il 30 novembre dell'anno a cui il bilancio stesso si riferisce, fatta salva: a) l'istituzione di tipologie di entrata di cui al comma 2, lettera a); b) l'istituzione di tipologie di entrata, nei casi non previsti dalla lettera a) con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria; c) le variazioni del fondo pluriennale vincolato; d) le variazioni necessarie per consentire la reimputazione di obbligazioni già assunte agli esercizi in cui sono esigibili; e) i prelievi dai fondi di riserva per le spese obbligatorie, per le spese impreviste, per l'utilizzo della quota accantonata del risultato di amministrazione riguardante i residui perenti e le spese potenziali; f) le variazioni necessarie alla reimputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate; g) le variazioni delle dotazioni di cassa di cui al comma 2, lettera d); h) le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti correnti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente*".

2017, e, pertanto successivamente all'inizio della legislatura, con conseguenti ripercussioni anche nell'ambito della stesura del Defr.

Il bilancio di previsione 2017-2019 della Regione Toscana è stato approvato con l.r. del 27 dicembre 2016, n. 90. Esso prevede, per l'esercizio 2017, un disavanzo pari a 2.673.962.784 euro, derivante in larga misura dall'applicazione del disavanzo 2016 e, in via residuale, da quote riconducibili agli esiti del riaccertamento straordinario dei residui e all'anticipazione di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013. La costruzione del bilancio di previsione a legislazione vigente risulta fortemente influenzata dai provvedimenti normativi in materia di finanza pubblica e dalla legge di stabilità nazionale 2016 (l. n. 208/2015), che ha previsto, peraltro, una rilevante riduzione di risorse trasferite alle regioni, con una ricaduta per la Regione Toscana di 210 milioni per l'annualità 2017, con conseguente riduzione di circa il 40 per cento della spesa comprimibile rispetto alle previsioni 2016. Quale allegato al bilancio di previsione, la Regione ha adottato il Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio, ai sensi dell'art. 18-bis del d.lgs. n. 118/2011.

Con l.r. 31 luglio 2017, n. 39, la Regione ha provveduto all'assestamento del bilancio di previsione 2017-2019, rideterminando i valori sulla base delle risultanze del rendiconto per l'esercizio 2016. Nello specifico, gli elementi maggiormente significativi hanno riguardato una riduzione di residui attivi per 73.877.829,13 euro, nonché, con riferimento al solo esercizio 2017, maggiori entrate e spese per 2.079.462.269 euro. In entrata, la variazione più rilevante ha riguardato l'applicazione dell'avanzo di amministrazione per 2.140.163.467 euro, compensata, in spesa, dalla ricostituzione dei fondi allocati nella missione 20 per un importo, tuttavia, maggiore (2.163.867.738 euro), a causa, oltre che di nuovi stanziamenti di competenza 2017, della riallocazione nella missione in oggetto di alcuni stanziamenti non impegnati in quanto relativi a quote di avanzo presunto ma non ancora realizzate. Tale operazione rende evidente non solo la scarsa trasparenza del bilancio ma anche l'approssimazione nella verifica operata dalla Regione sulla consistenza delle quote vincolate dell'avanzo di amministrazione presunto applicato al bilancio ai sensi dell'art. 42 commi 8, 9 e 10 del d.lgs. n. 118/2011. Dubbi in ordine alla trasparenza del bilancio si pongono anche con riferimento all'operazione di cancellazione dei residui attivi, e sul fatto che la nota integrativa alla legge di assestamento, prevista dall'art. 50, co.3 del d.lgs. n. 118/2011, nulla dice sulle motivazioni ad essa sottese, rinvenute solo a seguito di ripetute richieste istruttorie con la Regione e dettate dalla necessità di rettificare una doppia contabilizzazione avvenuta sia in

sede di applicazione dell'anticipo di avanzo (delibera di variazione della Giunta n. 357/2017), che ha comportato un incremento dei residui attivi, in quanto sottostimati in sede di bilancio di previsione, sia nell'ambito del riaccertamento ordinario. Peraltro, l'operazione di incremento degli stanziamenti sui residui attivi si configura come una sorta di riaccertamento parziale antecedente a quello ordinario, apparentemente non riconducibile alle casistiche previste dal punto 9.1 del principio applicato alla contabilità finanziaria (all. 4/2 del d.lgs. n. 118/2011) in tema di riaccertamento parziale. In conseguenza della variazione di assestamento, l'importo del disavanzo complessivamente applicato al bilancio si quantifica in 2.857.684.093 euro, comprensivo, oltre che dell'importo suindicato (2.140.163.467 euro), anche della quota accantonata ai sensi del d.l. n. 35/2013 (643.642.797 euro) già prevista in sede di approvazione del bilancio preventivo, e di un ammontare pari a 73.877.829 euro applicato, ai sensi dell'art. 42, comma 10, d.lgs. n. 118/2011, con delibera di Giunta n. 357/2017. Con riferimento all'utilizzo di quote vincolate di avanzo al bilancio di previsione in presenza di una situazione di disavanzo, la Sezione ha espresso, al paragrafo 7 del presente capitolo, le proprie serie perplessità al riguardo, sulla base di un articolato processo interpretativo del d.lgs. n. 118/2011 e della giurisprudenza della Corte costituzionale, a cui si fa rinvio per i dovuti approfondimenti.

Le variazioni di bilancio effettuate dalla Regione dopo il relativo assestamento, al fine di adeguare i valori finanziari alle esigenze gestionali che sono venute a determinare nel corso dell'esercizio, legate a circostanze imprevedibili e straordinarie, nel rispetto del principio di flessibilità del bilancio (art. 3 e 16 d.lgs. n. 118/2011), sono state molteplici. L'art. 51 del d.lgs. n. 118/2011 ha regolamentato la materia in modo assai complesso, parcellizzando le competenze dei diversi soggetti (Consiglio, Giunta e dirigenti) rispetto alle fattispecie di variazioni da apportare alle previsioni di entrata e di spesa.

Le variazioni al bilancio di previsione 2017-2019 effettuate dal Consiglio regionale sono state tre. La l.r. 1° agosto 2017, n. 41 ha approvato la prima variazione di bilancio, che presenta un saldo complessivo di minori entrate e spese pari a 12,61 milioni. Nel dettaglio, esaminando la correlata variazione al bilancio gestionale approvata con delibera di Giunta n. 853/2017, si evidenzia, con riferimento all'entrata, l'operazione relativa allo storno compensativo di 44,5 milioni di tasse automobilistiche, dal conto ordinario a quello sanitario, al fine di integrare l'ammontare delle risorse sanitarie a seguito della quantificazione di una quota di disavanzo sanitario 2016. Tale procedura incide sulla problematica della

perimetrazione sanitaria di cui all'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011, la quale, a regime dal 2012, dovrebbe presentare carattere di stabilità e non essere soggetta a continui aggiustamenti nei capitoli di entrata e di spesa del bilancio gestionale. Medesime considerazioni concernenti la perimetrazione sanitaria possono esprimersi anche sul versante della spesa, la cui variazione ha prodotto un incremento della parte in conto capitale per complessivi 40,29 milioni, sostenuta dalla riduzione di spese correnti per un importo pari a 52,90 milioni. La diminuzione relativa alla missione "Tutela della salute", infatti, ha riguardato la spesa allocata sui capitoli inerenti i livelli di assistenza di prevenzione collettiva, territoriale e ospedaliera, con una flessione di 42,5 milioni collegata all'operazione di ricollocazione degli oneri finanziari a servizio del debito dalla parte ordinaria del bilancio a quella sanitaria,

La seconda variazione di bilancio, approvata dal Consiglio con l.r. del 29 settembre 2017, n. 52, riguarda esclusivamente le spese, e produce una variazione compensativa tra riduzione di spese correnti ed incremento di spese in conto capitale per 16.985.519 euro.

L'ultima variazione di bilancio, approvata dal Consiglio con l.r. del 6 dicembre 2017, n. 69, presenta un saldo di maggiori entrate e di maggiori spese pari a 31,16 milioni. Con riferimento alle entrate, la variazione di maggior rilievo riguarda l'assegnazione, alla Regione, della quota vincolata inerente la premialità del trasporto pubblico locale. Con riguardo alla spesa, si registra, invece, un numero molto elevato di variazioni in diminuzione derivanti da recupero di risorse "destinate ad interventi non esigibili e non attivabili" per 66,88 milioni, unitamente ad un prelievo dal fondo di riserva per spese impreviste per 8,4 milioni. Le suddette risorse vengono impiegate, in via principale, per un accantonamento al fondo di riserva per spese impreviste (60 milioni), destinato alla copertura del disavanzo sanitario presunto 2017, e, per la restante somma, pari a 14,92 milioni, per il finanziamento di contributi straordinari riconosciuti a seguito di eventi meteorologici che hanno interessato alcuni comuni dell'area costiera. Talune perplessità in ordine ad una non puntuale attività di programmazione scaturiscono dalla sussistenza di somme "economizzate" sugli stanziamenti di spesa, in considerazione della loro rilevante entità e tenuto conto che le risorse sono destinate al finanziamento di nuovi interventi di spesa o all'integrazione della copertura finanziaria di interventi già presenti in bilancio. Peraltro, l'operazione sembra derivare direttamente dall'applicazione delle indicazioni di cui alla decisione di Giunta n. 13/2016, dirette alla riduzione dell'entità del riaccertamento degli impegni di spesa al fine di tenere sotto controllo la formazione del fondo pluriennale vincolato ed il suo andamento.

Alle variazioni sopra descritte, si aggiungono quelle effettuate dalla Giunta al bilancio gestionale, ai sensi dell'art. 51, comma 2, d.lgs. n. 118/2011, molte delle quali sono riferite al comparto sanità. Di particolare interesse sono le variazioni relative al ripiano del disavanzo sanitario per 62,2 milioni, la cui copertura è garantita tramite lo storno, in spesa, dal fondo di riserva per spese impreviste, e, in misura residuale, attraverso il recupero, in entrata, di fondi regionali relativi alla spesa sanitaria non attribuiti. In merito, occorre considerare che l'utilizzo, ai sensi dell'art. 48 del d.lgs. n. 118/2011, del fondo di riserva per spese impreviste per far fronte al maggior fabbisogno sanitario non sembra conforme alla natura del fondo stesso, il quale presuppone un grado di imprevedibilità della spesa che non si riscontra nella fattispecie relativa alla copertura dei disavanzi sanitari. Tale voce di spesa, infatti, sebbene non esattamente quantificabile nell'ammontare, negli ultimi esercizi ha costituito una costante del bilancio regionale. Peraltro, con l'ultima variazione n. 1484 del 27 dicembre 2017, la Giunta ha disposto un ulteriore stanziamento di spesa per il ripiano del disavanzo sanitario (60 milioni), su un capitolo di bilancio "non sanitario", determinando, così, per il 2017, un ammontare di fondi previsti nel bilancio per il finanziamento di disavanzi sanitari pari complessivamente ad oltre 122 milioni. Si segnala, altresì, che tale variazione risulta approvata successivamente al 30 novembre, senza presentare movimentazioni pienamente rispondenti alle deroghe previste dall'art. 51, c. 6 del d.lgs. n. 118/2011 per l'approvazione oltre il termine di legge.

CAPITOLO III

I SALDI DELLA FINANZA REGIONALE E GLI EQUILIBRI DI BILANCIO

Sommario: **1. Il quadro d'insieme - i risultati finali**. - 1.1. I risultati della gestione di competenza. - 1.2. Gli equilibri della gestione di cassa. - 1.3. Il risultato di amministrazione, i fondi vincolati e il disavanzo sostanziale. **2. I risultati della gestione in confronto con il bilancio preventivo**. - 2.1. Principali elementi del bilancio di previsione. - 2.2 Le variazioni e le previsioni di bilancio definitive. - 2.3. Gli equilibri di bilancio e i risultati della gestione. **3. Le entrate**. - 3.1. Introduzione. - 3.2. I dati complessivi del 2017. - 3.3. Le entrate tributarie. - 3.4. Gli andamenti generali nel quinquennio 2013-2017. - 3.5. L'indebitamento regionale negli equilibri finanziari. - 3.5.1 Le anticipazioni di cassa. **4. Gli andamenti generali della spesa**. - 4.1. La spesa corrente. - 4.2. La spesa in conto capitale. - 4.3. La spesa per macroaggregati - 4.4. Le spese per servizi in conto terzi e partite di giro - **5. La gestione di cassa**. - 5.1 L'equilibrio di cassa. - 5.2. Le risultanze della gestione di cassa al 31/12/2017. -5.3 La conciliazione con le risultanze del Tesoriere e con le rilevazioni Siope. - **6. La gestione dei residui**. - 6.1. Il riaccertamento ordinario dei residui. - 6.2. Le risultanze del riaccertamento ordinario. - 6.2.1. Il riaccertamento ordinario dei residui attivi. - 6.2.2. Il riaccertamento ordinario dei residui passivi. - 6.3. Il fondo pluriennale vincolato rideterminato al 31/12/2017. - 6.4. La gestione complessiva dei residui. - 6.4.1. I residui attivi. - 6.4.2. I residui passivi. - 6.5. I residui perenti. - 6.6. Le cancellazioni complessive dei residui. - 6.7. La vetustà dei residui. **7. La composizione del risultato di amministrazione 2017**. - 7.1. I fondi accantonati nel risultato di amministrazione. - 7.1.1. Il fondo crediti di dubbia esigibilità. - 7.1.2. Gli altri fondi accantonati nel risultato di amministrazione. - 7.2. I fondi vincolati nel risultato di amministrazione. **8. Il pareggio di bilancio**. - 8.1. - Il quadro normativo, gli schemi e le sanzioni. I controlli e le regole antielusive. - 8.2. La determinazione del saldo rilevante per il pareggio di bilancio in Toscana. - 8.3. La gestione del pareggio e il monitoraggio dei risultati. **9. Considerazioni conclusive.**

1. Il quadro d'insieme - i risultati finali

1.1. I risultati della gestione di competenza

Il risultato della gestione di competenza, determinato dalla differenza tra accertamenti ed impegni al netto dell'avanzo dell'esercizio precedente, presenta un saldo negativo pari a -543,95 milioni, in peggioramento rispetto al biennio 2015-2016. Su tale risultato ha inciso notevolmente la consistente reiscrizione di residui perenti (per 724,72 milioni), effettuata, principalmente, sui servizi in conto terzi (per 710,39 milioni), senza la quale il risultato sarebbe stato positivo per 180,77 milioni.

La gestione corrente chiude con un avanzo di 408,79 milioni, migliorando il saldo dello scorso anno, che presentava un risultato positivo pari a 296,10 milioni. La gestione in conto capitale è negativa, anche se in lieve miglioramento rispetto al biennio precedente. Nel 2017 risulta negativo, anziché in pareggio come in tutti gli esercizi fino al 2014, anche il saldo delle partite di giro, a causa della reiscrizione dei residui perenti in competenza effettuato in

ottemperanza alle disposizioni del d.lgs. n. 118/2011: tale reiscrizione ha generato uno squilibrio tra entrate e spese relative alle contabilità speciali pari a 710,39 milioni[103].

Il saldo finanziario della competenza, anche al netto del risultato del precedente esercizio, peggiora rispetto all'anno passato, mentre mostra un miglioramento l'applicazione del saldo suddetto, che rappresenta, tuttavia, il risultato sia della gestione di competenza che di quella dei residui dell'anno precedente e, dunque, rende meno significativo il miglioramento sopra evidenziato.

Pertanto, in considerazione della situazione complessiva di disavanzo strutturale della Regione, la Sezione ritiene che l'amministrazione debba intensificare ogni sforzo per condurre stabilmente in avanzo la gestione di competenza. Occorre, altresì, continuare a monitorare l'effettiva sostenibilità della spesa in conto capitale già programmata, in considerazione della drastica riduzione di risorse disponibili ed impegnabili, in applicazione dei principi dell'armonizzazione.

[103] Si rinvia, per maggiori dettagli sull'operazione, al paragrafo "Le spese in conto terzi" del capitolo "Gli andamenti generali della spesa".

Tab. 13 - Equilibri della competenza. (in milioni)

EQUILIBRI DELLA COMPETENZA			
	2015	2016	2017
Parte corrente			
	ACCERTAMENTI		
Titolo I	7.965,85	8.515,04	8.506,65
Titolo II	1.068,79	473,36	449,45
Titolo III	61,05	74,83	99,05
Totale entrate correnti	9.095,69	9.063,23	9.055,15
	IMPEGNI		
Totale spese correnti	8.812,30	8.767,13	8.646,36
	DIFFERENZA		
Saldo parte corrente	**283,39**	**296,10**	**408,79**
Parte in c/capitale			
	ACCERTAMENTI		
Titolo IV	175,53	245,60	242,69
Titolo V	0,00	11,92	9,95
Titolo VI		69,55	58,31
Totale entrate in c/capitale	175,53	327,07	310,95
	IMPEGNI		
Spese in c/capitale	480,48	635,22	553,30
	DIFFERENZA		
Saldo parte in c/capitale	**-304,95**	**-308,15**	**-242,35**
Partite di giro			
Entrate accertate	1.778,68	2.266,76	2.089,84
Uscite impegnate	2.061,45	2.267,22	2.800,23
Saldo partite di giro	**-282,77**	**-0,46**	**-710,39**
Totale gestione competenza			
Totale entrate accertate	11.049,90	11.657,06	11.455,94
Totale spese impegnate	11.354,23	11.669,57	11.999,89
Saldo della competenza al netto del saldo del precedente esercizio	**-304,33**	**-12,51**	**-543,95**
Saldo anno precedente applicato	-246,57	-620,72	-167,08
Saldo finanziario della competenza	**-550,90**	**-633,23**	**-711,03**
% Impegni su accertamenti + saldo precedente esercizio	105,10%	105,74%	106,30%

Fonte: Corte dei conti su dati di rendiconto.

1.2. Gli equilibri della gestione di cassa

Per quanto riguarda la gestione di cassa si registra un avanzo, comprensivo della giacenza dell'anno precedente, di 274,82 milioni, superiore all'avanzo del 2016, a causa del saldo positivo della gestione dei residui.

Nel triennio il saldo di cassa ha avuto un andamento piuttosto stabile e nel 2017 si presenta in crescita sia rispetto al 2016 che rispetto al 2015. Per ulteriori considerazioni sulla

gestione di cassa e sul controllo dei flussi di liquidità, si rinvia al capitolo III, paragrafo 5 della presente relazione.

Tab. 14 - Gestione di cassa. Periodo 2015-2017. (in milioni)

GESTIONE DI CASSA						
Anni	Competenza (1)		Residui (2)		Totale	
	Incassi	Pagamenti	Incassi	Pagamenti	Incassi	Pagamenti
2015	8.760,76	8.607,76	1.722,62	1.614,96	10.483,38	10.222,72
2016	9.507,89	8.868,60	1.638,95	2.065,72	11.146,84	10.934,32
2017	9.535,42	9.620,65	2.612,19	2.252,14	12.147,61	11.872,79
	SALDI					
2015	**153,00**		**107,66**		**260,66**	
2016	**639,29**		**-426,77**		**212,52**	
2017	**-85,23**		**360,05**		**274,82**	

(1) al netto dei movimenti contabili delle anticipazioni di cassa.
(2) Gli incassi comprendono la giacenza di cassa dell'anno precedente.
Fonte: Corte dei conti su dati di rendiconto.

1.3. Il risultato di amministrazione, i fondi vincolati e il disavanzo sostanziale

L'esercizio 2017 si chiude con un risultato finanziario ancora una volta negativo, come nel 2015 e nel 2016.

Tale risultato è in netto peggioramento rispetto a quello del 2016 – che, peraltro, sarebbe stato positivo al netto del fondo pluriennale vincolato - e in linea rispetto al saldo registrato nel 2015.

Tab. 15 - Saldi finanziari - anni 2015-2017. (in milioni)

	2015	2016	2017
Fondo di cassa al termine dell'esercizio	260,66	212,52	274,82
Residui attivi	5.542,05	6.276,42	5.620,05
Totale	**5.802,71**	**6.488,94**	**5.894,87**
Residui passivi	5.934,25	6.403,27	6.319,27
Fondo pluriennale vincolato	-489,18	-252,75	-255,58
Saldo finanziario	**-620,72**	**-167,08**	**-679,98**

Fonte: Corte dei conti su dati di rendiconto.

Come si legge nella tabella che segue, il risultato della gestione di competenza è negativo per 543,96 milioni, in forte peggioramento rispetto al risultato del 2016, negativo per 12,51 milioni. A fronte di minori accertamenti per 8.543,18 milioni, sussistono minori impegni per

7.999,22 milioni. La gestione residui, invece, è positiva per 33,88 milioni, grazie, soprattutto, a minori residui passivi per 211,10 milioni.

Il saldo positivo dei residui è, dunque, ben lontano dal pareggiare il saldo negativo della gestione di competenza, nel momento in cui vengono applicati il risultato dell'anno precedente e il fondo pluriennale vincolato.

Tab. 16 - Il saldo finanziario 2017. (in milioni)

	GESTIONE RESIDUI			GESTIONE COMPETENZA	
	Residui attivi:			Entrata:	
+	Residui iniziali	6.276,41	+	Previsioni definitive di entrata	16.888,69
-	Residui rideterminati (residui iniziali +/- riaccertamenti)	6.099,19	+	Avanzo vincolato anno precedente	3.110,44
			-	Accertamenti	11.455,94
=	Minori residui attivi (a)	**177,22**	=	Minori accertamenti (C)	**8.543,18**
	Residui passivi:			Spesa:	
+	Residui iniziali	6.403,27	+	Previsioni definitive di spesa	17.598,95
-	Residui rideterminati (residui iniziali - eliminazioni)	6.192,17	+	Componente negativa avanzo anno precedente	2.400,18
			-	Impegni	11.999,90
=	Minori residui passivi (b)	**211,10**	=	Minori impegni (D)	**7.999,22**
	Risultato gestione residui (b-a)	**33,88**		Risultato gestione competenza (D-C)	**-543,96**
+	Risultato esercizio precedente				85,67
+	Risultato gestione residui				33,88
+	Risultato gestione competenza				-543,96
+	Fondo pluriennale vincolato				-255,58
=	**Saldo finanziario**				**-679,98**

Fonte: Corte dei conti su dati di rendiconto.

Occorre, inoltre, considerare che debbono essere ricostituiti i fondi vincolati. Il tema riveste una significativa importanza anche perché connesso alla gestione della spesa di investimento della Regione.

Infatti, le risorse finalizzate alla copertura di determinate tipologie di spesa, ad esempio quelle oggetto di trasferimento da parte dello Stato, anche in assenza di specifici impegni di spesa, non possono essere considerate disponibili e devono, quindi, essere applicate all'avanzo per valutare la reale tenuta dei conti.

Analogamente, i residui passivi perenti, pur non figurando più in bilancio, se attinenti a debiti non prescritti, devono essere soddisfatti, qualora si presenti la condizione di liquidabilità, con risorse presenti comunque nel bilancio stesso[104].

Considerato, perciò, l'ammontare sia della parte vincolata delle risorse sia dei residui perenti, si genera un saldo negativo che rappresenta il disavanzo sostanziale della Regione.

Dai dati di consuntivo risulta che le economie vincolate ammontano a 1.741,47 milioni, mentre i debiti in perenzione sono pari a 341,81 milioni, perciò le economie vincolate sono diminuite del 2,3 per cento (contro un aumento dell'1,5 per cento del 2016 rispetto al 2015), mentre diminuiscono del 68,2 per cento (contro il 4,6 per cento del 2016 rispetto al 2015) i residui perenti.

Il disavanzo sostanziale diventa, quindi, pari a 2.763,26 milioni, in calo dell'8,6 per cento rispetto al 2016, che presentava un risultato di 3.024,76 milioni e del 21,1 per cento rispetto al 2015, anno in cui il disavanzo era pari a 3.503,93 milioni. Al risultato negativo del 2017 contribuiscono i seguenti elementi:

a) la necessaria costituzione di un fondo, per un importo di 627,5 milioni, a valere sulla parte sanitaria del bilancio, per la copertura delle spese previste dal d.l. n. 35/2013, relative al finanziamento per il pagamento dei debiti scaduti, posta che è stata obbligatoriamente applicata a partire dal rendiconto 2015;

b) la quota di disavanzo derivante dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui, effettuata nel 2015 con deliberazione di Giunta regionale 1° settembre 2015, n. 844, per un importo di 78,66 milioni;

c) il disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto (mutui a pareggio) con il quale la Regione, fino all'esercizio finanziario 2015, poteva finanziare la propria spesa di investimento, per un importo di 2.057,1 milioni.

[104] Si ricorda che l'istituto della perenzione amministrativa, ossia la cancellazione dei debiti dalla contabilità che non comporta il venire meno dell'obbligazione civilistica, non è più applicabile al bilancio regionale a partire dal 2015; la norma impone, per la salvaguardia degli equilibri di bilancio, l'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione per la copertura di eventuali reiscrizioni di residui perenti. La quota deve essere implementata annualmente secondo precise indicazioni fino al raggiungimento del 70 per cento dell'ammontare complessivo dei residui perenti sussistenti in bilancio al 31 dicembre 2014.

Tab. 17 - Disavanzo sostanziale di amministrazione nel triennio 2015-2017. (in milioni)

		2015	2016	2017
+	Saldo finanziario	-620,72	-167,08	-679,98
-	Avanzo vincolato:	-2.883,21	-2.857,68	-2.083,28
	di cui: Economie vincolate	*1.756,69*	*1.782,98*	*1.741,47*
	di cui: Residui perenti	*1.126,52*	*1.074,70*	*341,81*
=	Disavanzo sostanziale	-3.503,93	-3.024,76	-2.763,26

Fonte: Corte dei conti su dati di rendiconto.

La seguente tabella mostra, in dettaglio, la composizione del disavanzo sostanziale di amministrazione attraverso i vincoli e gli accantonamenti effettuati dalla Regione nel rendiconto 2017, secondo le regole contabili previste dal d.lgs. n. 118/2011.

Tab. 18 - Composizione del disavanzo sostanziale di amministrazione nel 2017. (in euro)

Risultato di amministrazione al 31 dicembre 2017 (A)	**-679.979.449,31**
PARTE ACCANTONATA	
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31 dicembre 2017	327.316.785,49
Accantonamento residui perenti al 31 dicembre 2017	125.031.569,74
Fondo anticipazioni liquidità d.l. 35 del 2013 e successive modifiche	627.502.372,45
Fondo perdite società partecipate	4.287.397,73
Fondo contenzioso	3.200.000,00
Altri accantonamenti	34.448.827,91
Totale parte accantonata (B)	**1.121.786.953,32**
PARTE VINCOLATA	
Vincoli derivanti da leggi e principi contabili	52.511.062,50
Vincoli derivanti da trasferimenti	856.100.351,08
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	0,00
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	0,00
Altri vincoli	52.885.389,46
Totale parte vincolata (C)	**961.496.803,04**
Parte destinata agli investimenti (D)	**0,00**
Disavanzo sostanziale (A-B-C-D)	**-2.763.263.205,67**

Fonte: Regione Toscana.

Come si evince dalla tabella sopra riportata, al risultato negativo contribuisce, come già accennato, anche la necessaria costituzione del fondo anticipazioni di liquidità per la copertura delle spese previste dal d.l. n. 35/2013, di cui è stabilito per legge il differimento del rimborso in trenta rate annuali di pari importo.

Il dato, quindi, può considerarsi dovuto a un complesso insieme di fenomeni finanziari e contabili, anche contingenti; tuttavia, non si può non segnalare la presenza di una situazione

di deficitarietà strutturale che dura da un decennio e che negli ultimi cinque anni ha raggiunto livelli che hanno superato il 20 per cento delle entrate.

La forte entità del disavanzo sostanziale, pur considerando l'inversione di tendenza del 2016 e del 2017 rispetto al 2015, mostra, infatti, un andamento che rimane da monitorare con particolare attenzione, anche tenendo conto dei principi dell'armonizzazione.

Queste considerazioni sono avvalorate dalla seguente tabella e dal successivo grafico, che rappresentano l'andamento del disavanzo sostanziale nel periodo 2007-2017: i dati evidenziano una impennata del disavanzo in questione a partire dall'esercizio 2009, con un progressivo aumento negli anni successivi e con un picco nell'esercizio 2015, a causa della contabilizzazione del fondo anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013. Nei successivi esercizi 2016 e 2017 si registra, al contrario, un calo del disavanzo sostanziale, in controtendenza rispetto al passato.

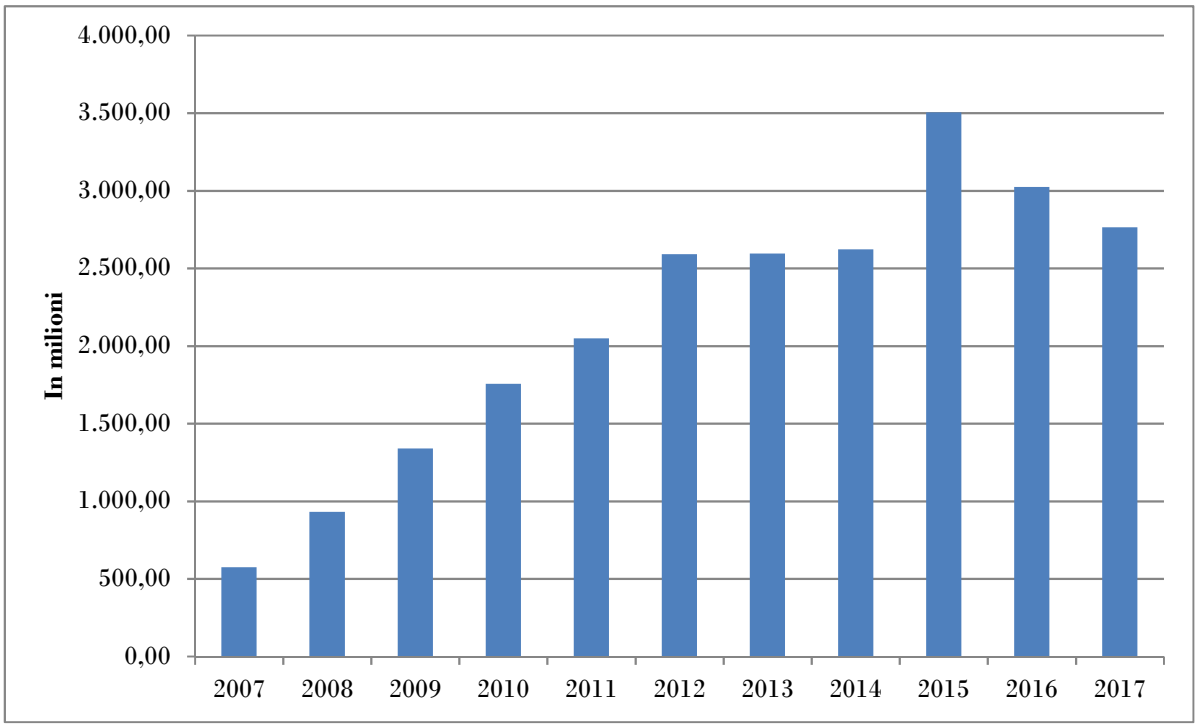
La Regione Toscana si trovava, dunque, fino al rendiconto 2012 in avanzo di amministrazione formale, che si tramutava in disavanzo sostanziale una volta applicati tutti i vincoli, e tra essi residui perenti in misura rilevante negli anni 2010, 2011 e 2012, per importi di circa 2,6, 2,7 e 3,2 miliardi. La Regione Toscana passa in disavanzo formale con il rendiconto 2013, con un correlato aumento del disavanzo sostanziale che è tanto più preoccupante in quanto, nel 2015, ultimo anno di finanziamento degli investimenti mediante il ricorso ai "mutui a pareggio", al crescere delle somme vincolate, i residui perenti da reimputare si riducono solo relativamente. Nel 2016 la situazione descritta si inverte positivamente, soprattutto in virtù del miglioramento del saldo finanziario, a fronte di un andamento sostanzialmente stabile, rispetto al 2015, dell'avanzo vincolato, nelle sue componenti delle economie vincolate e dei residui perenti. Nel 2017, infine, continua la positiva inversione di tendenza già registratasi nel 2016, a causa della forte diminuzione dell'avanzo vincolato, in particolare nella componente relativa ai residui perenti, solo in parte controbilanciata dal peggioramento del saldo finanziario.

Tab. 19 - Disavanzo sostanziale di amministrazione nel periodo 2007-2017. (in milioni)

Anno	Saldo finanziario	Avanzo vincolato	*Di cui: Economie vincolate*	*Di cui: Residui perenti*	Disavanzo sostanziale
2007	1.000,56	-1.575,66	*-1.304,25*	*-271,41*	-575,10
2008	826,19	-1.757,22	*-1.330,17*	*-427,05*	-931,03
2009	720,25	-2.058,83	*-1.523,95*	*-534,88*	-1.338,58
2010	2.478,64	-4.234,49	*-1.638,57*	*-2.595,92*	-1.755,85
2011	1.901,00	-3.950,07	*-1.286,01*	*-2.664,06*	-2.049,07
2012	1.533,34	-4.124,18	*-893,01*	*-3.231,17*	-2.590,84
2013	-439,10	-2.155,16	*-1.101,69*	*-1.053,47*	-2.594,26
2014	-237,44	-2.472,42	*-1.035,70*	*-1.436,72*	-2.622,47
2015	-620,72	-2.883,21	*-1.756,69*	*-1.126,52*	-3.503,93
2016	-167,08	-2.857,68	*-1.782,98*	*-1.074,70*	-3.024,76
2017	-679,98	-2.083,28	*-1.741,47*	*-341,81*	-2.763,26

Fonte: Corte dei conti su dati di rendiconto.

Fig. 1 - Disavanzo sostanziale di amministrazione nel periodo 2007-2017.



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati dei rendiconti della Regione.

In conclusione, si ribadisce che il disavanzo sostanziale, da sempre segnalato da questa Sezione, ha assunto una centralità cruciale con l'applicazione del d.lgs. n. 118/2011 ed è il parametro che, tenendo conto dei fondi vincolati, rende evidente la reale situazione finanziaria della Regione. Nel caso della Toscana, tale situazione desta ancora preoccupazione, in quanto, anche considerando il fondo derivante dal d.l. n. 35 (pari a

627.502.372,45 euro e la cui consistenza andrà a ridursi nei 30 anni previsti per la restituzione delle somme ricevute), resta pur sempre un disavanzo sostanziale pari a oltre 2,7 miliardi, di cui appare nel futuro estremamente arduo il finanziamento e che richiede risposte sollecite ed efficaci da parte della Regione.

Una prima risposta si era già avuta nel 2016, dato che il livello del disavanzo sostanziale era sceso a 3.024,76 milioni, a fronte dei 3.503,93 milioni del 2015. Ad essa ha fatto seguito la riduzione registrata nel 2017, anno nel quale il disavanzo sostanziale è sceso a 2.763,26 milioni. Restano, comunque, ancora molti i margini di miglioramento per la Regione, al fine di incrementare ulteriormente i risultati dell'ultimo biennio.

La gravità della situazione è in parte attenuata dalla considerazione che tali disavanzi sostanziali, in molti casi, derivano dal protrarsi di vincoli che si trasferiscono di anno in anno, e che non tutti derivano da disavanzo di nuova formazione.

Tuttavia, va osservato che questa Sezione di controllo da anni segnala che non appare un criterio condivisibile la copertura del disavanzo sostanziale in sede di bilancio preventivo con l'autorizzazione a contrarre mutui (i cosiddetti mutui a pareggio). Si è determinata, infatti, per anni, una copertura puramente contabile alla quale non seguiva un effettivo finanziamento del disavanzo, che dunque tendeva a trasferirsi di anno in anno, accrescendosi parzialmente. Nel contraddittorio formale, l'amministrazione ha sempre obiettato alle osservazioni critiche di questa Sezione, giustificando il proprio comportamento con un obbligo derivante dalla legge regionale di contabilità che, effettivamente, fino al 2015, in presenza di disponibilità di cassa non consentiva l'accensione di mutui. A decorrere dal 2016, a norma dell'art. 40, comma 2, del d.lgs. n. 118/20111, "il disavanzo di amministrazione derivante dal debito autorizzato e non contratto per finanziare spesa di investimento, risultante dal rendiconto 2015, può essere coperto con il ricorso al debito che può essere contratto solo per far fronte ad effettive esigenze di cassa". Per ulteriori considerazioni sui mutui a pareggio, si rimanda al capitolo sull'indebitamento.

2. I risultati della gestione in confronto con il bilancio preventivo

2.1. Principali elementi del bilancio di previsione

Il bilancio di previsione mantiene la scelta di equilibrio tra entrate e spese.

La nota integrativa al bilancio, prevista dall'art. 11, comma 5, del d.lgs. n. 118/2011, tiene conto della manovra finanziaria dello Stato, definita dalla legge n. 208/2015 (legge di stabilità 2016) a valere sulle annualità 2017, 2018 e 2019.

La Regione ha quantificato l'impatto della manovra statale per il 2017 sul bilancio regionale della Toscana in 210 milioni, la cui copertura è assicurata attraverso il conseguimento di un avanzo contabile di 80 milioni e la rinuncia a trasferimenti statali vincolati per un importo pari a 130 milioni.

La Regione, anche per il 2017, non ha operato alcun ricorso alla leva fiscale, con due eccezioni di modesto rilievo: la prima, afferente all'imposta regionale sulle concessioni statali del demanio e del patrimonio indisponibile, con la previsione di nuove aliquote, finalizzate ad omogeneizzare su tutto il territorio regionale le tariffe dei relativi canoni; la seconda, concernente il tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi urbani, con la previsione di modifiche alle tariffe applicate al conferimento suddetto.

Per quanto riguarda le entrate del titolo II, relativo ai trasferimenti correnti, gli stanziamenti, pari, complessivamente, a 266,10 milioni, riguardano i trasferimenti per progetti europei ed una parte dei trasferimenti legati al trasporto pubblico locale, fra cui 13 milioni per il trasporto marittimo volto a garantire la continuità territoriale con l'arcipelago toscano.

Per le entrate extratributarie (titolo III), pari a 52 milioni, i principali stanziamenti sono relativi ai canoni sulle concessioni del demanio idrico (29 milioni), ai contributi versati nell'ambito dei controlli sugli impianti termici (9 milioni) ed ai proventi derivanti dal sanzionamento amministrativo (3,4 milioni).

Lo stanziamento relativo alle entrate in conto capitale (titolo IV) riguarda, in prevalenza, i trasferimenti comunitari di cui al ciclo di programmazione 2014-2020, inerenti al Fesr e, in minor misura, i fondi rotativi giacenti presso organismi intermedi, i fondi per la realizzazione di interventi in materia di politiche abitative, le entrate da alienazione del patrimonio immobiliare e i contributi statali per il rinnovo del materiale rotabile. Per quanto riguarda le

entrate per riduzione di attività finanziarie (titolo V), è previsto uno stanziamento per rimborsi relativi ad anticipazioni finanziarie.

Lo stanziamento per l'accensione di prestiti (titolo VI), pari a 2.708,09 milioni, rappresenta per 2.654,90 milioni l'indebitamento contraibile a copertura del disavanzo presunto al 1° gennaio 2017 e, per i restanti 53,19 milioni, nuova autorizzazione all'indebitamento per il finanziamento di nuove spese di investimento.

Nel triennio 2015-2017, le risorse libere aumentano del 7,24 per cento, trascinate in larga misura dalle entrate tributarie, in particolar modo destinate alla sanità. Calcolando, tuttavia, anche l'ammontare di risorse provenienti dal ricorso al credito, si ha una contrazione, nel triennio, dell'11,23 per cento. Il ricorso al credito, infatti, già diminuito nel 2016 di oltre il 94 per cento rispetto al 2015, a causa dell'applicazione dei nuovi principi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011, è sceso di un ulteriore 38,51 per cento (da 86 a 53 milioni) anche nel biennio 2016-2017. L'ammontare delle risorse libere, calcolato al netto delle entrate tributarie destinate alla sanità, presenta una riduzione ancora più significativa nel triennio pari al 56,24 per cento.

Tab. 20 - Quadro di raffronto delle risorse libere previste nei bilanci 2015, 2016 e 2017.

Entrate	Previsioni iniziali			Scostamenti		
	2015	2016	2017	2016/15	2017/16	2017/15
Entrate libere	**7.491,73**	**7.867,43**	**8.034,02**	5,01%	2,12%	7,24%
Di cui:						
Entrate tributarie:	7.477,88	7.794,67	7.969,03	4,24%	2,24%	6,57%
- Destinate alla sanità	6.434,00	6.761,00	6.916,03	5,08%	2,29%	7,49%
Altre entrate (1)	*13,85*	*72,76*	*63,99*	*425,34%*	*-12,05%*	*362,02%*
Ricorso al credito (1)	**1.618,57**	**86,50**	**53,19**	**-94,66%**	**-38,51%**	**-96,71%**
Totale generale	**9.110,30**	**7.953,93**	**8.087,21**	**-12,69%**	**1,68%**	**-11,23%**
Totale generale netto entrate tributarie destinate alla sanità	**2.676,30**	**1.192,93**	**1.171,18**	**-55,43%**	**-1,82%**	**-56,24%**

Fonte: Corte dei conti su dati di bilancio di previsione.

(1) Le previsioni sono riportate al netto della somma di 500 milioni iscritta, per ciascuno dei tre anni, anche in uscita al fine di compensare, attraverso il fondo di garanzia, eventuali partite a debito o a credito sulle quote di competenza dei tributi erariali spettanti ai sensi del d.lgs. 18 febbraio 2000, n.56. Le stesse previsioni, inoltre, sono riportate rispettivamente al netto della somma di 500 milioni, relativa all'anticipazione di tesoreria, iscritta in entrata e in uscita.

Rispetto alle risultanze del bilancio 2016 le spese correnti, che rappresentano oltre il 97 per cento del totale della spesa, aumentano del 2,15 per cento, mentre quelle in conto capitale diminuiscono del 38,44 per cento. La spesa per rimborso prestiti cresce ù, invece, del 7,75 per cento.

Tab. 21 - Quadro di raffronto degli impieghi delle risorse libere previste nei bilanci 2016 e 2017. (in milioni)

Titoli	Stanziamenti iniziali		Scostamento	Composizione	
	2016	2017	2017/16	2016	2017
I - Spese correnti (1)	8.247,19	8.424,55	2,15%	96,51%	97,40%
II - Spese in conto capitale	208,87	128,59	-38,44%	2,44%	1,49%
III - Spese per incremento di attività finanziarie	0,00	0,05		0,00%	0,00%
IV - Rimborso prestiti	89,27	96,19	7,75%	1,04%	1,11%
Totale impieghi	8.545,33	8.649,38	1,22%	100,00%	**100,00%**

Fonte: Corte dei conti su dati di bilancio di previsione.
(1) Gli stanziamenti sono riportati al netto della somma di 500,00 milioni iscritta anche in entrata al fine di compensare, attraverso il fondo di garanzia, eventuali partite a debito o a credito sulle quote di competenza dei tributi erariali spettanti ai sensi del d.lgs. 18 febbraio 2000 n. 56. Gli stessi stanziamenti, inoltre, sono riportati rispettivamente al netto della somma di 500,00 milioni, relativa all'anticipazione di tesoreria, iscritta anche in entrata, al titolo VII.

In sede di previsione l'avanzo di amministrazione applicato al bilancio preventivo 2017 risulta in lieve diminuzione rispetto al bilancio preventivo del 2016; in entrambi i casi, comunque, risulterà un disavanzo nel rendiconto.

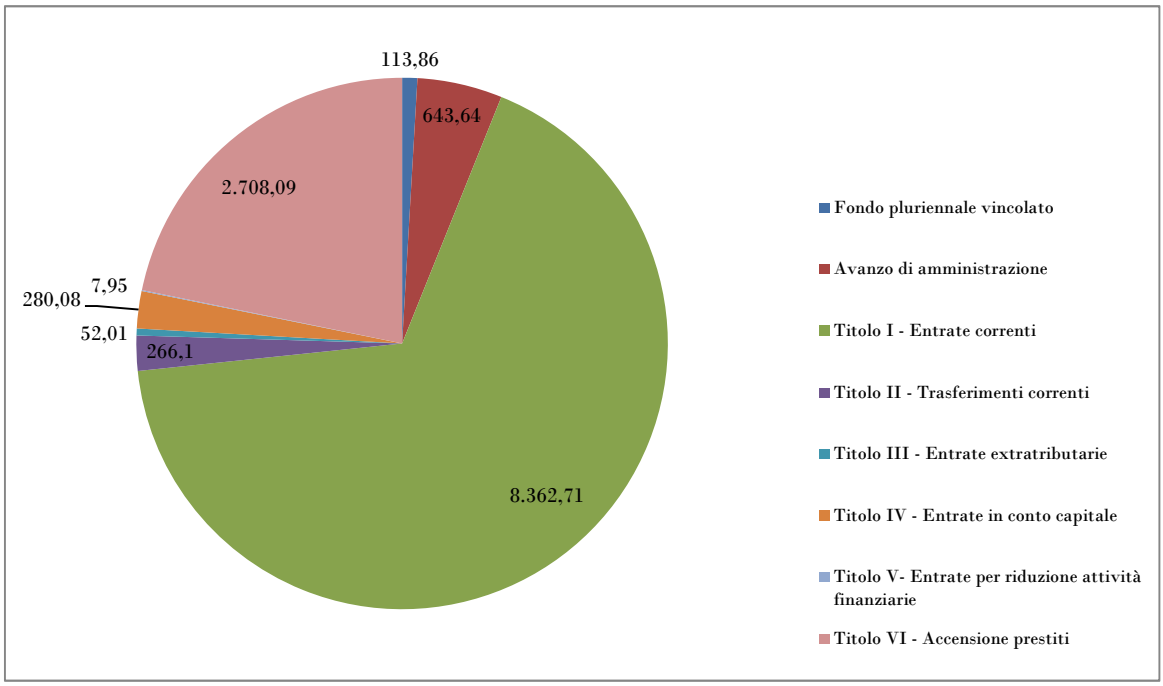
Il quadro delle previsioni in entrata e in uscita per il 2017 si presenta, dunque, nei termini risultanti dalla tabella e dalle figure che seguono.

Tab. 22 - Quadro riepilogativo delle previsioni iniziali di competenza dei bilanci 2016 e 2017.
(in milioni)

ENTRATA	2016	2017
Fondo pluriennale vincolato	303,16	113,86
Avanzo di amministrazione	659,43	643,64
Titolo I - Entrate correnti (1)	8.178,75	8.362,71
Titolo II - Trasferimenti correnti	153,24	266,10
Titolo III - Entrate extratributarie	63,60	52,01
Titolo IV - Entrate in conto capitale	266,16	280,08
Titolo V - Entrate per riduzione attività finanziarie	16,80	7,95
Titolo VI - Accensione prestiti	2.764,14	2.708,09
Totale entrata	**12.405,28**	**12.434,44**
SPESA	**2016**	**2017**
Disavanzo di amministrazione	2.696,34	2.673,96
Titolo I - Spese correnti (1)	8.290,90	8.609,71
Titolo II - spese in conto capitale	655,41	404,14
Titolo III - Spese per incremento attività finanziarie	10,00	6,55
Titolo IV - Spese per rimborso prestiti	752,63	740,08
Totale spesa	**12.405,28**	**12.434,44**

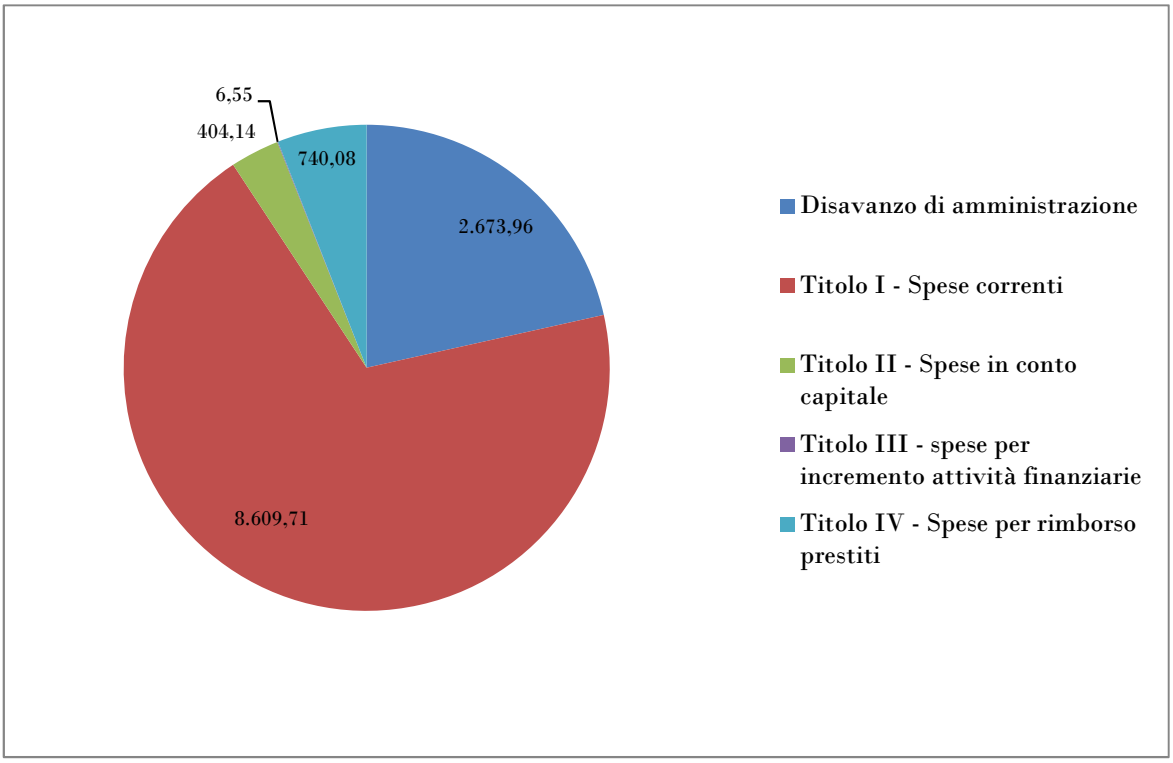
Fonte: Corte dei conti su dati di bilancio di previsione.
(1) Le previsioni sono riportate al netto della somma di 500 milioni, iscritta in entrata e in uscita al fine di compensare, attraverso il fondo di garanzia, eventuali partite a debito o a credito sulle quote di competenza dei tributi erariali spettanti ai sensi del d.lgs. n. 18/2/2000, n. 56. Le previsioni sono riportate al netto della somma relativa all'anticipazione di tesoreria, pari a 500 milioni, iscritta in entrata, al Titolo VII, e in uscita, al Titolo V.

Fig. 2 - Previsioni iniziali di entrata di competenza 2017. (in milioni)



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di bilancio di previsione.

Fig. 3 - Previsioni iniziali di spesa di competenza 2017. (in milioni)



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di bilancio di previsione.

La valutazione dei dati di bilancio sulla base della classificazione economica consente una migliore verifica dell'impostazione della spesa.

Le spese correnti aumentano nel raffronto annuale con il 2016 del 3,63 per cento e del 6,38 per cento sul triennio. Diminuisce, invece, la spesa in conto capitale (del 38,34 per cento nel confronto con il 2016 e del 76,88 per cento su base triennale).

Nelle previsioni 2017, al netto delle contabilità speciali, gli stanziamenti su base annua restano pressoché invariati, mentre diminuiscono dell'1,34 per cento su base triennale, principalmente a causa della decrescita della spesa per investimento, come sopra anticipato.

Tab. 23 - Quadro di raffronto degli impieghi previsti nei bilanci 2015, 2016 e 2017: classificazione economica di 1° livello. (in milioni)

Classificazione economica	Previsioni iniziali			Scostamenti		
	2015	2016	2017	2016/15	2017/16	2017/15
Totale titolo I - spese correnti	8.563,58	8.790,90	9.109,71	2,65%	3,63%	6,38%
Totale titolo II - spese in conto capitale	1.748,22	655,41	404,14	-62,51%	-38,34%	-76,88%
Totale titolo III – spese per incremento attività finanziarie	17,00	10,00	6,55	-41,18%	-34,50%	-61,47%
Totale titolo IV - spese per rimborso prestiti	95,31	752,63	740,08	689,67%	-1,67%	676,50%
Totale Titolo V - Anticipazione di tesoreria	500,00	500,00	500,00	0,00%	0,00%	0,00%
Totale al netto delle spese per contabilità speciali	**10.907,11**	**10.708,94**	**10.760,48**	**-1,82%**	**0,48%**	**-1,34%**
Totale titolo VII - spese per contabilità speciali	3.135,39	3.164,32	3.300,60	0,92%	4,31%	5,27%
Totale generale della spesa	**14.042,50**	**13.873,26**	**14.061,08**	**-1,21%**	**1,35%**	**0,13%**

Fonte: Corte dei conti su dati di bilancio di previsione.

2.2. Le variazioni e le previsioni di bilancio definitive

Le previsioni iniziali hanno subito numerose e importanti variazioni; di queste, quelle apportate con provvedimenti legislativi sono state quattro[105], mentre venti sono state quelle approvate con delibera di Giunta.

La legge di assestamento del bilancio ha determinato il disavanzo del 2017, pari a euro 2.400.178.707,84, comprensivi della somma di euro 2.381.125.091,79 relativa al disavanzo per l'esercizio 2016, della somma di euro 2.913.191,30 relativa alla quota di copertura annua del disavanzo determinato con il riaccertamento straordinario dei residui e della somma di euro

[105] L.r. 31 luglio 2017, n. 39, l.r. 1° agosto 2017, n. 41, l.r. 29 settembre 2017, n. 52 e l.r. 6 dicembre 2017, n. 69.

16.140.424,75 quale quota parte del disavanzo derivante dalla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità di cui al decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, recante "Disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli enti territoriali, nonché in materia di versamento di tributi degli enti locali" convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64. Ai sensi di quanto previsto dal d.lgs. n. 118/2011, non è più possibile finanziare il disavanzo tramite indebitamento, essendo consentito contrarre mutui ed accendere prestiti solo per far fronte ad effettive esigenze di cassa e relativamente al disavanzo d'investimento risultante dal rendiconto 2015.

Complessivamente, la previsione d'entrata è aumentata, nel totale, del 3,96 per cento, grazie alle risorse provenienti da soggetti terzi (in particolare, del titolo II e del titolo IV).

Tab. 24 - Entrate proprie e derivate. (in milioni)

Risorse regionali	Previsioni iniziali	Previsioni finali	Variazione assoluta	Variazione %
Risorse regionali:				
Titolo I (1)	8.362,71	8.549,89	187,19	2,24%
Titolo III	52,01	81,70	29,68	57,06%
Titolo V	5,00	7,51	2,51	50,25%
Titolo VI	2.708,10	2.439,45	-268,65	-9,92%
Totale risorse regionali	**11.127,82**	**11.078,55**	**-49,27**	**-0,44%**
Risorse di soggetti esterni:				
Titolo II	266,10	643,85	377,75	141,96%
Titolo IV (2)	280,08	414,01	133,93	47,82%
Titolo V	2,95	2,95	0,00	0,00%
Totale risorse di soggetti esterni	**549,13**	**1.060,80**	**511,67**	**93,18%**
Totale generale	**11.676,94**	**12.139,35**	**462,41**	**3,96%**

Fonte: Corte dei conti su dati di bilancio di previsione.
(1) Al netto della somma di 500,00 milioni (previsione iniziale e finale) iscritta anche in uscita al fine di compensare, attraverso il fondo di garanzia, eventuali partite a debito o a credito sulle quote di competenza dei tributi erariali spettanti ai sensi del d.lgs. 18 febbraio 2000, n. 56.
(2) Include il contributo agli investimenti dello Stato quale rimborso degli oneri di ammortamento su mutui con oneri a carico dello Stato.

L'incremento complessivo che emerge dalle variazioni è sempre molto consistente, come rilevato anche negli anni precedenti. Si deve considerare, quindi, che il primo bilancio preventivo non è molto significativo visto l'ammontare delle variazioni nel loro complesso.

Per quanto riguarda la spesa, tra le previsioni iniziali e quelle definitive, si registra un incremento del 15,67 per cento in termini di competenza (con esclusione delle partite di giro).

I maggiori aumenti di competenza in termini assoluti si registrano soprattutto per le spese correnti, passate da 9.109 a oltre 10.322 milioni, mentre, in termini percentuali, i maggiori aumenti, pari a circa il 287 per cento, si registrano per le spese in conto capitale. Appare dunque chiaro, come già sottolineato nelle precedenti relazioni della Corte, che i risparmi ipotizzati in sede di previsioni di spesa vengono, poi, notevolmente corretti con le variazioni di bilancio.

La Regione, tuttavia, nelle proprie controdeduzioni, ha precisato che la distanza tra previsioni iniziali e finali è dovuta, principalmente, ai diversi momenti con cui risorse di fonte diversa vengono iscritte in bilancio. La maggior parte dei fondi a destinazione vincolata (che operano sia in entrata che in uscita) sono, infatti, acquisiti a seguito dell'atto di assegnazione (es. decreto ministeriale di riparto) nel corso dell'esercizio; inoltre, i fondi vincolati confluiti nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente vengono reiscritti sul bilancio di previsione dell'esercizio successivo con la legge di assestamento, che ne costituisce la sede ordinaria; tali fondi, di importo considerevole, rappresentano un motivo importante di differenza tra previsioni iniziali e previsioni definitive. Solo in via eccezionale, nei casi in cui risulti necessario lo stanziamento nel bilancio di previsione dell'anno successivo prima della legge di assestamento (nel rispetto delle norme previste dal d.lgs. n. 118/2011 e compatibilmente con i vincoli del pareggio di bilancio) la Regione ricorre alla delibera di anticipo di avanzo o all'iscrizione di un avanzo presunto in sede di legge di bilancio.

Si rileva, altresì, che nell'ambito del controllo previsto ai sensi dell'art. 1, comma 3 del d.l. n. 174/2012, le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti sono tenute ad esprimersi esclusivamente sulle risultanze del bilancio preventivo come approvato all'inizio del ciclo di gestione e non anche sulle successive variazioni[106].

C'è, dunque, anche un effetto di minore trasparenza nella decisione di contenere in modo molto significativo sia le spese correnti che le spese in conto capitale nella fase previsionale, in quanto le stesse risultano, poi aumentate, in maniera considerevole, sia in valore assoluto che percentuale, con le variazioni infrannuali.

---

[106]Ai sensi dell'art. 1, comma 3, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla l. 7 dicembre 2012, n. 213, è previsto un controllo sul bilancio preventivo in base ad una relazione presentata dai revisori dei conti sulla base di linee guida approvate dalla Sezione delle Autonomie, ma anche questa relazione si riferisce al primo bilancio preventivo.

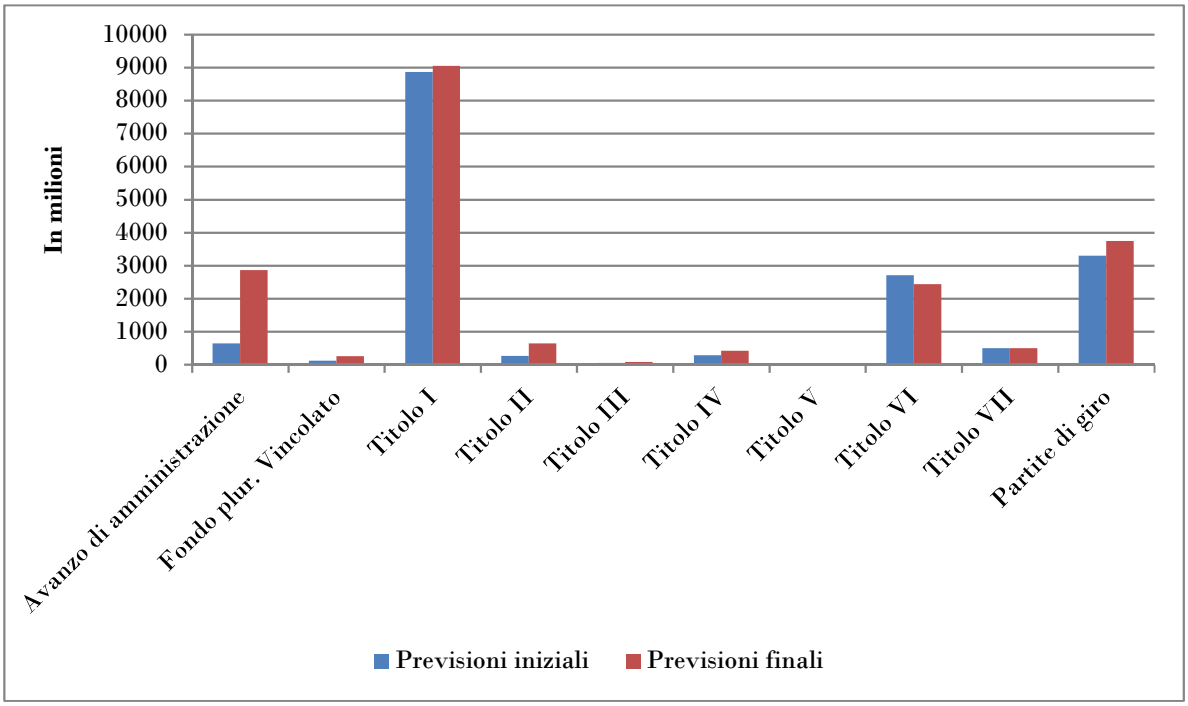
La tabella e le figure che seguono mostrano le variazioni, in valore assoluto e percentuale, intervenute tra le previsioni iniziali e le previsioni definitive di competenza.

Tab. 25 - Bilancio di previsione di competenza 2017 - Previsioni iniziali e definitive. (in milioni)

Entrata	Previsioni iniziali	Previsioni finali	Variazione assoluta	Variazione%
Avanzo di amministrazione	643,64	2.857,69	2.214,05	343,99%
Fondo pluriennale vincolato	113,86	252,75	138,89	121,98%
Titolo I	8.862,71	9.049,89	187,18	2,11%
Titolo II	266,10	643,84	377,74	141,95%
Titolo III	52,01	81,70	29,69	57,09%
Titolo IV	280,08	414,01	133,93	47,82%
Titolo V	7,95	10,46	2,51	31,57%
Titolo VI	2.708,09	2.439,45	- 268,64	- 9,92%
Titolo VII	500,00	500,00	0,00	0,00%
Totale	**13.434,44**	**16.249,79**	**2.815,35**	**20,96%**
Partite di giro	3.300,60	3.749,34	448,74	13,60%
Totale entrata	**16.735,04**	**19.999,13**	**3.264,09**	**19,50%**
Spesa	**Previsioni iniziali**	**Previsioni finali**	**Variazione assoluta**	**Variazione%**
Disavanzo di amministrazione	2.673,96	2.400,18	- 273,78	- 10,24%
Titolo I	9.109,71	10.322,78	1.213,07	13,32%
Titolo II	404,14	1.563,70	1.159,56	286,92%
Titolo III	6,55	9,28	2,73	41,68%
Titolo IV	740,08	743,13	3,05	0,41%
Titolo V	500,00	500,00	0,00	0,00%
Totale	**13.434,44**	**15.539,07**	**2.104,63**	**15,67%**
Partite di giro	3.300,60	4.460,06	1.159,46	35,13%
Totale spesa	**16.735,04**	**19.999,13**	**3.264,09**	**19,50%**

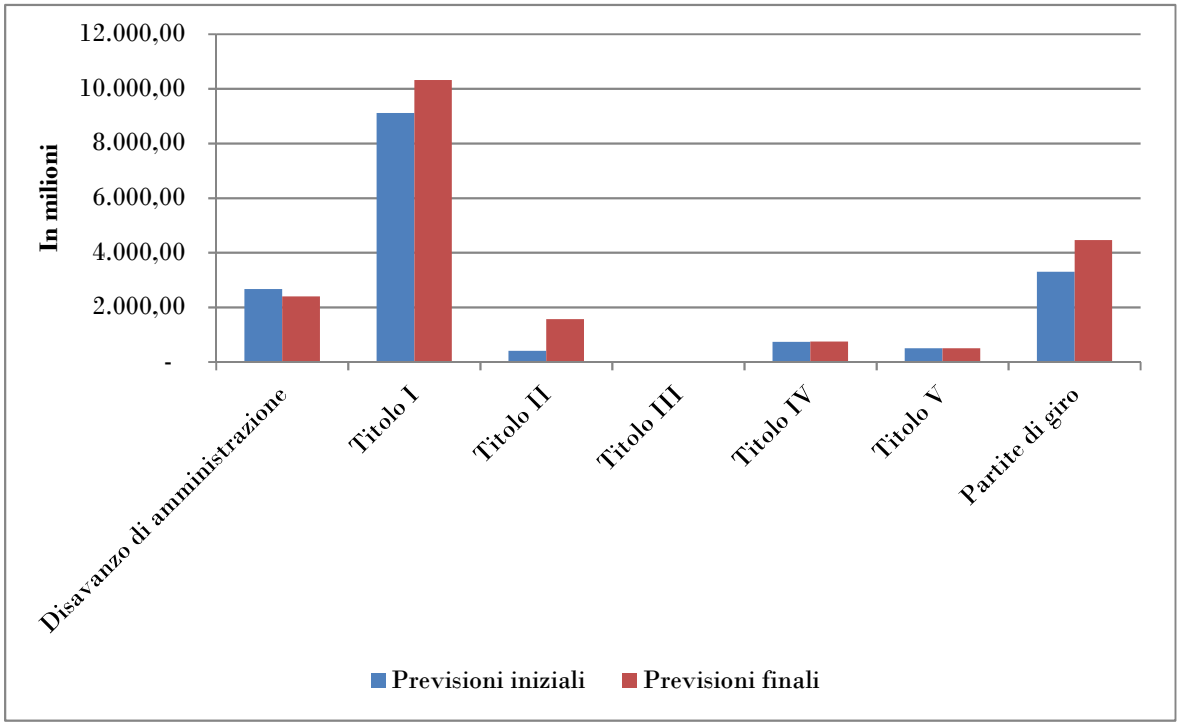
Fonte: Corte dei conti su dati di bilancio di previsione e successive variazioni.

Fig. 4 - Previsioni iniziali e finali di entrata del bilancio 2017.



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di bilancio di previsione e successive variazioni.

Fig. 5 - Previsioni iniziali e finali di spesa del bilancio 2017.



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di bilancio di previsione e successive variazioni.

Le tabelle successive mostrano l'andamento delle previsioni stesse, in valore assoluto, nel corso dell'esercizio, sia in termini di competenza che di cassa, con riferimento alle principali variazioni apportate.

La prima variazione ha determinato una riduzione negli stanziamenti complessivi dell'entrata e della spesa per 12,61 milioni. Le variazioni dell'entrata hanno riguardato la rideterminazione del contributo riconosciuto dallo Stato a titolo di compensazione sul minore gettito Irap, la revoca di contributi in conto capitale e la rimodulazione di risorse europee aventi natura vincolata.

La seconda variazione è stata causata dalla necessità di garantire la copertura finanziaria di un successivo provvedimento legislativo attraverso il quale la Regione Toscana è intervenuta con misure straordinarie ed urgenti in conseguenza degli eventi meteorologici che hanno interessato i territori dei Comuni di Livorno, di Rosignano Marittimo e di Collesalvetti nei giorni 9 e 10 settembre 2017, per i quali, è stato dichiarato lo stato di emergenza regionale e nazionale. Tale variazione si è concretizzata in storni compensativi di risorse finanziarie già stanziate in bilancio, nell'ambito delle varie missioni e programmi di spesa, che sono state accantonate nei fondi speciali di parte corrente e in conto capitale iscritti nella Missione 20 "Fondi e accantonamenti", per un importo pari a 28 milioni.

La terza, infine, ha provocato una variazione agli stanziamenti complessivi dell'entrata e della spesa per 31,16 milioni, per il recupero di risorse stanziate in bilancio per il finanziamento di interventi di spesa che non sono risultati esigibili e conseguentemente non attivabili, al fine di renderle disponibili per interventi immediatamente realizzabili e spendibili nel 2017. Si fa riferimento, in particolare, alle risorse necessarie per fronteggiare le conseguenze dei già citati eventi meteorologici del 9 e 10 settembre 2017, l'integrazione del fondo destinato alle unioni di comuni per le funzioni conferite ai sensi dell'art. 94 della l.r. n. 68/2011 e le risorse per la concessione di indennizzi alle aziende zootecniche in conseguenza di danni subiti da animali predatori. Sul fronte della spesa, in sede di assestamento, la parte in conto capitale risulta sostanzialmente triplicata, come già anticipato.

Tab. 26 - Bilancio di previsione 2017. Previsioni iniziali, variazioni e previsioni definitive della competenza. (in euro)

	Previsione iniziale (1)	Previsione prima dell'assestamento (2)	Previsione dopo l'assestamento (3)	Previsione dopo la 1^ variazione (4)	Previsione prima della 2^ variazione (5)	Previsione dopo la 2^ variazione (6)	Previsione prima della 3^ variazione (7)	Previsione dopo la 3^ variazione (8)	Previsione definitiva (9)
Fondo pluriennale vincolato	113.860.757,13	252.753.931,07	252.753.931,07	252.753.931,07	252.753.931,07	252.753.931,07	252.753.931,07	252.753.931,07	252.753.931,07
Avanzo di amm.ne	643.642.797,20	717.520.626,33	2.857.684.093,24	2.857.684.093,24	2.857.684.093,24	2.857.684.093,24	2.857.684.093,24	2.857.684.093,24	2.857.684.093,24
Titolo I	8.862.706.027,51	8.864.546.413,13	8.865.074.733,16	8.856.334.313,16	8.856.334.313,16	8.856.334.313,16	8.862.659.171,47	8.894.150.222,49	9.049.891.323,49
Titolo II	266.099.426,64	331.060.188,89	439.928.200,32	436.001.928,58	439.199.961,39	439.199.961,39	439.383.441,07	442.062.739,03	643.845.046,82
Titolo III	52.014.921,97	77.385.220,23	79.425.024,87	79.425.024,87	79.425.024,87	79.425.024,87	80.665.726,68	80.665.726,68	81.696.774,78
Titolo IV	280.078.646,92	452.859.561,77	550.301.852,34	550.939.381,30	573.282.354,78	573.282.354,78	541.205.510,36	538.199.812,40	414.007.812,13
Titolo V	7.947.000,00	7.947.000,00	10.459.672,75	10.459.672,75	10.459.672,75	10.459.672,75	10.459.672,75	10.459.672,75	10.459.672,75
Titolo VI	2.708.095.404,76	2.713.231.322,67	2.439.447.246,00	2.439.447.246,00	2.439.447.246,00	2.439.447.246,00	2.439.447.246,00	2.439.447.246,00	2.439.447.246,00
Titolo VII	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00
TOTALE	**13.434.444.982,13**	**13.917.304.264,09**	**15.995.074.753,75**	**15.983.045.590,97**	**16.008.586.597,26**	**16.008.586.597,26**	**15.984.258.792,64**	**16.015.423.443,66**	**16.249.785.900,28**
Partite di giro	3.300.596.805,56	3.701.614.797,39	3.703.306.577,31	3.703.306.577,31	3.703.506.577,31	3.703.506.577,31	3.746.250.974,58	3.746.250.974,58	3.749.342.458,31
TOTALE ENTRATA	**16.735.041.787,69**	**17.618.919.061,48**	**19.698.381.331,06**	**19.686.352.168,28**	**19.712.093.174,57**	**19.712.093.174,57**	**19.730.509.767,22**	**19.761.674.418,24**	**19.999.128.358,59**
Disavanzo	2.673.962.784,51	2.673.962.784,51	2.400.178.707,84	2.400.178.707,84	2.400.178.707,84	2.400.178.707,84	2.400.178.707,84	2.400.178.707,84	2.400.178.707,84
Titolo I	9.109.707.264,48	9.259.714.606,26	10.769.593.994,48	10.716.684.870,23	10.009.489.896,28	9.992.504.376,74	10.000.383.688,66	10.024.191.649,62	10.322.774.881,85
Titolo II	404.139.124,54	736.571.640,60	1.572.949.995,35	1.613.249.956,82	1.635.592.930,30	1.652.578.449,84	1.620.345.653,44	1.627.924.613,30	1.563.703.837,69
Titolo III	6.550.000,00	6.550.000,00	8.750.000,00	9.330.000,00	9.330.000,00	9.330.000,00	9.330.000,00	9.280.000,00	9.280.000,00
Titolo IV	740.085.808,60	740.098.216,63	743.132.752,75	743.132.752,75	743.132.752,75	743.132.752,75	743.132.752,75	743.132.752,75	743.132.752,75
Titolo V	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00
TOTALE	**13.434.444.982,13**	**13.916.897.248,00**	**15.994.605.450,42**	**15.982.576.287,64**	**15.297.724.287,17**	**15.297.724.287,17**	**15.273.370.802,69**	**15.304.707.723,51**	**15.539.070.180,13**
Partite di giro	3.300.596.805,56	3.702.021.813,48	3.703.775.880,64	3.703.775.880,64	4.414.368.887,40	4.414.368.887,40	4.457.138.964,53	4.456.966.694,73	4.460.058.178,46
TOTALE SPESA	**16.735.041.787,69**	**17.618.919.061,48**	**19.698.381.331,06**	**19.686.352.168,28**	**19.712.093.174,57**	**19.712.093.174,57**	**19.730.509.767,22**	**19.761.674.418,24**	**19.999.128.358,59**

(1) L.r. 27/12/2016, n. 90.

(2) Comprende le variazioni apportate con delibere di Giunta regionale n. 112 del 14/02/17, n. 170 del 27/02/17, n. 218 del 14/03/17, n. 235 del 14/03/17, n. 263 del 20/03/17, n. 273 del 27/03/17, n. 357 del 10/04/17, n. 378 del 10/04/17, n. 410 del 18/04/17, n. 468 del 2/05/2017, n. 517 del 15/05/17, n. 640 del 19/06/17 e n. 809 del 24/07/17.

(3) Comprende le variazioni apportate con l.r. 31/07/2017, n. 39.

(4) Comprende le variazioni apportate con l.r. 1/08/2017, n. 41.

(5) Comprende le variazioni apportate con delibere di Giunta regionale n. 854 del 7/08/17 e n. 1002 del 18/09/17.

(6) Comprende le variazioni apportate con l.r. 29/09/17, n. 52.

(7) Comprende le variazioni apportate con delibere di Giunta regionale n. 1065 del 9/10/2017, n. 1069 del 9/10/17, n. 1161 del 23/10/17 e n. 1334 del 30/11/17.

(8) Comprende le variazioni apportate con l.r. 6/12/17, n. 69.

(9) Comprende le variazioni apportate con d.g.r. n. 1482 del 27/12/17.

Fonte: Corte dei conti su dati dei documenti richiamati nelle note alla tabella.

Tab. 27 - Bilancio di previsione 2017. Previsioni iniziali, variazioni e previsioni definitive della cassa. (in euro)

	Previsione iniziale (1)	Previsione prima dell'assestamento (2)	Previsione dopo l'assestamento (3)	Previsione dopo la 1^ variazione (4)	Previsione prima della 2^ variazione (5)	Previsione dopo la 2^ variazione (6)	Previsione prima della 3^ variazione (7)	Previsione dopo la 3^ variazione (8)	Previsione definitiva (9)
Fondo di cassa	268.376.140,16	212.523.233,96	212.523.233,96	212.523.233,96	212.523.233,96	212.523.233,96	212.523.233,96	212.523.233,96	212.523.233,96
Titolo I	12.939.255.015,81	13.575.854.598,88	13.502.505.089,78	13.493.764.669,78	13.493.764.669,78	13.493.764.669,78	13.500.089.528,09	13.531.580.579,11	13.687.321.680,11
Titolo II	532.718.932,04	951.498.162,31	1.060.366.173,74	1.056.439.902,00	1.059.637.934,81	1.059.637.934,81	1.059.821.414,49	1.062.500.712,45	1.264.283.020,24
Titolo III	110.191.797,55	204.135.004,18	206.174.808,82	206.174.808,82	206.174.808,82	206.174.808,82	207.415.510,63	207.415.510,63	208.446.558,73
Titolo IV	686.405.926,92	1.007.351.508,00	1.104.793.798,57	1.105.431.327,53	1.127.774.301,01	1.127.774.301,01	1.095.697.456,59	1.092.691.758,63	968.499.758,36
Titolo V	223.686.895,24	281.746.970,00	284.259.642,75	284.259.642,75	284.259.642,75	284.259.642,75	284.259.642,75	284.259.642,75	284.259.642,75
Titolo VI	53.186.236,30	113.635.055,54	2.494.760.147,33	2.494.760.147,33	2.494.760.147,33	2.494.760.147,33	2.494.760.147,33	2.494.760.147,33	2.494.760.147,33
Titolo VII	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00
TOTALE	**15.313.820.944,02**	**16.846.744.532,87**	**19.365.382.894,95**	**19.353.353.732,17**	**19.378.894.738,46**	**19.378.894.738,46**	**19.354.566.933,84**	**19.385.731.584,86**	**19.620.094.041,48**
Partite di giro	3.372.706.268,74	3.709.804.357,34	3.711.496.137,26	3.711.496.137,26	3.711.696.137,26	3.711.696.137,26	3.754.440.534,53	3.754.440.534,53	3.757.532.018,26
TOTALE ENTRATA	**18.686.527.212,76**	**20.556.548.890,21**	**23.076.879.032,21**	**23.064.849.869,43**	**23.090.590.875,72**	**23.090.590.875,72**	**23.109.007.468,37**	**23.140.172.119,39**	**23.377.626.059,74**
Titolo I	11.866.566.039,94	11.827.451.114,76	13.134.290.685,55	13.081.381.561,30	12.374.186.587,35	12.357.201.067,81	12.372.131.853,37	12.395.939.814,33	12.802.067.656,17
Titolo II	2.177.963.052,70	1.866.287.961,97	2.675.706.134,15	2.716.006.095,62	2.738.349.069,10	2.755.334.588,64	2.716.050.318,60	2.723.629.278,46	2.551.863.893,24
Titolo III	193.271.544,60	191.767.965,89	193.967.965,89	194.547.965,89	194.547.965,89	194.547.965,89	194.547.965,89	194.497.965,89	194.497.965,89
Titolo IV	112.583.436,15	112.595.844,18	115.630.380,30	115.630.380,30	115.630.380,30	115.630.380,30	115.630.380,30	115.630.380,30	115.630.380,30
Titolo V	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00	500.000.000,00
TOTALE	**14.850.384.073,39**	**14.498.102.886,80**	**16.619.595.165,89**	**16.607.566.003,11**	**15.922.714.002,64**	**15.922.714.002,64**	**15.898.360.518,16**	**15.929.697.438,98**	**16.164.059.895,60**
Partite di giro	3.563.229.948,07	5.952.616.607,86	6.454.370.675,02	6.454.370.675,02	7.164.963.681,78	7.164.963.681,78	7.207.733.758,91	7.207.561.489,11	7.210.652.972,84
TOTALE SPESA	**18.413.614.021,46**	**20.450.719.494,66**	**23.073.965.840,91**	**23.061.936.678,13**	**23.087.677.684,42**	**23.087.677.684,42**	**23.106.094.277,07**	**23.137.258.928,09**	**23.374.712.868,44**

(1) L.r. 27/12/2016, n. 90.
(2) Comprende le variazioni apportate con delibere di Giunta regionale n. 112 del 14/02/17, n. 170 del 27/02/17, n. 218 del 14/03/17, n. 235 del 14/03/17, n. 263 del 20/03/17, n. 273 del 27/03/17, n. 357 del 10/04/17, n. 378 del 10/04/17, n. 410 del 18/04/17, n. 468 del 2/05/2017, n. 517 del 15/05/17, n. 640 del 19/06/17 e n. 809 del 24/07/17.
(3) Comprende le variazioni apportate con l.r. 31/07/2017, n. 39.
(4) Comprende le variazioni apportate con l.r. 1/08/2017, n. 41.
(5) Comprende le variazioni apportate con delibere di Giunta regionale n. 854 del 7/08/17 e n. 1002 del 18/09/17.
(6) Comprende le variazioni apportate con l.r. 29/09/17, n. 52.
(7) Comprende le variazioni apportate con delibere di Giunta regionale n. 1065 del 9/10/2017, n. 1069 del 9/10/17, n. 1161 del 23/10/17 e n. 1334 del 30/11/17.
(8) Comprende le variazioni apportate con l.r. 6/12/17, n. 69.
(9) Comprende le variazioni apportate con d.g.r. n. 1482 del 27/12/17.
Fonte: Corte dei conti su dati dei documenti richiamati nelle note alla tabella.

2.3. Gli equilibri di bilancio e i risultati della gestione

Il bilancio preventivo, sia per la parte di competenza, sia per quella di cassa, rispetta il vincolo giuridico del pareggio finanziario, mostrando entrate pari alle uscite in ogni variazione adottata durante tutto il ciclo gestionale.

Per ciò che attiene alla competenza, l'equilibrio tra il totale delle spese e delle entrate è garantito utilizzando, oltre alle risorse ordinarie, anche e soprattutto quelle da indebitamento, che in sede di rendiconto si azzerano.

La presenza di un disavanzo sostanziale, dovuta all'eccedenza dei fondi vincolati rispetto all'avanzo, ha origine dal fatto che, in passato, si provvedeva all'accensione di mutui in misura ridotta rispetto alla corrispondente autorizzazione. Ciò era in linea, fino al 2015, con le previsioni legislative di cui alla previgente legge di contabilità regionale (art. 8, comma 6, l.r. n. 36/2001), che escludeva la possibilità di ricorrere al credito qualora vi fossero state sufficienti disponibilità di cassa. A decorrere dal 2016, a norma dell'art. 40, comma 2, del d.lgs. n. 118/2011, "il disavanzo di amministrazione derivante dal debito autorizzato e non contratto per finanziare spesa di investimento, risultante dal rendiconto 2015, può essere coperto con il ricorso al debito che può essere contratto solo per far fronte ad effettive esigenze di cassa".

Ciò nonostante, non si può non rilevare come in questo modo venga meno, in parte, la trasparenza dei dati in sede previsionale. Infatti, dal lato dell'entrata, vi è un'autorizzazione di mutui che non vengono successivamente sottoscritti e dunque, in sede di rendiconto, l'entrata diminuisce; dal lato della spesa, invece, vi è la mancata uscita di fondi vincolati in ragione della stessa natura della spesa di investimento, che necessita di tempi più lunghi di quelli della spesa corrente. Pertanto, il bilancio di previsione registra una doppia asimmetria - sia dal lato dell'entrata sia da quello della spesa – riflettendo in maniera non del tutto coerente la realtà regionale. Ne consegue che tra le previsioni definitive di entrata e spesa e le risultanze del rendiconto vi è una differenza di circa 8 miliardi, con un effetto di "sgonfiamento" del bilancio nel suo complesso.

Complessivamente, occorre notare che, in sede di rendiconto, le previsioni non vengono quasi mai confermate. In ragione della riduzione delle entrate, anche le spese devono essere ridotte. Tale riduzione risulta piuttosto sostenuta per quanto riguarda tutte le tipologie di spesa. In particolare, sia la spesa corrente che quella in conto capitale tornano, in occasione

del rendiconto, ai livelli delle previsioni iniziali, smentendo in parte quelle definitive. Infatti, il totale delle spese in conto capitale (inteso come somma delle spese in conto capitale, di quelle per incremento delle attività finanziarie, del rimborso prestiti e dell'anticipazione di tesoreria) è, nel rendiconto, inferiore di oltre il 66 per cento rispetto alla previsione iniziale, mentre quella corrente registra un valore inferiore del 5 per cento rispetto alle stesse previsioni.

Tab. 28 - Equilibri di bilancio. Quadro generale anno 2017. (in euro)

Titoli	Previsioni iniziali	Previsioni definitive	Risultanze rendiconto
Entrate:			
Titolo I - entrate correnti	8.862.706.027,51	9.049.891.323,49	8.506.645.715,23
Titolo II - trasferimenti correnti	266.099.426,64	643.845.046,82	449.453.456,25
Titolo III - entrate extratributarie	52.014.921,97	81.696.774,78	99.054.540,77
Totale entrate correnti	**9.180.820.376,12**	**9.775.433.145,09**	**9.055.153.712,25**
Titolo IV - entrate in conto capitale	280.078.646,92	414.007.812,13	242.695.101,74
Titolo V - entrate da riduzione di attività finanziarie	7.947.000,00	10.459.672,75	9.946.852,60
Titolo VI – accensione prestiti	2.708.095.404,76	2.439.447.246,00	58.312.818,21
Titolo VII – anticipazioni di tesoreria	500.000.000,00	500.000.000,00	0,00
Totale entrate in conto capitale	**3.496.121.051,68**	**3.363.914.730,88**	**310.954.772,55**
Titolo IX – partite di giro	3.300.596.805,56	3.749.342.458,31	2.089.836.120,08
Totale entrate	**15.977.538.233,36**	**16.888.690.334,28**	**11.455.944.604,88**
Avanzo di amministrazione applicato	643.642.797,20	2.857.684.093,24	0,00
Fondo pluriennale vincolato	113.860.757,13	252.753.931,07	0,00
Totale generale entrata	**16.735.041.787,69**	**19.999.128.358,59**	**11.455.944.604,88**
Spese:			
Titolo I - spese correnti	**9.109.707.264,48**	**10.322.774.881,85**	**8.646.361.230,62**
Titolo II - spese in conto capitale	404.139.124,54	1.563.703.837,69	438.539.973,43
Titolo III - spese per incremento attività finanziarie	6.550.000,00	9.280.000,00	5.920.667,44
Titolo IV – rimborso prestiti	740.085.808,60	743.132.752,75	108.839.665,74
Titolo V – anticipazioni di tesoreria	500.000.000,00	500.000.000,00	0,00
Totale spese in conto capitale	**1.650.774.933,14**	**2.816.116.590,44**	**553.300.306,61**
Titolo VII – partite di giro	3.300.596.805,56	4.460.058.178,46	2.800.235.037,84
Totale spese	**14.061.079.003,18**	**17.598.949.650,75**	**11.999.896.575,07**
Disavanzo sostanziale applicato	2.673.962.784,51	2.400.178.707,84	0,00
Totale generale uscita	**16.735.041.787,69**	**19.999.128.358,59**	**11.999.896.575,07**
Differenza	**0,00**	**0,00**	**-543.951.970,19**

Fonte: Corte dei conti su dati di bilancio di previsione e di rendiconto.

La Regione, come noto, può ricorrere all'indebitamento solo per spese di investimento (art. 3, c. 18, della l. n. 350/2003); inoltre, la somma degli oneri finanziari non può superare il

20 per cento delle entrate tributarie non vincolate dell'ente, ai sensi dell'art. 62, comma 6, del d.lgs. n. 118/2011, come modificato dal d.lgs. n. 126/2014.

Dall'esame dei prospetti allegati alla legge di bilancio, il vincolo relativo alla destinazione delle risorse derivanti da indebitamento appare rispettato.

Anche la disposizione riguardante la percentuale degli oneri finanziari rispetto alle entrate tributarie risulta rispettata, anche se di stretta misura, dato che la residua capacità d'indebitamento ammonta a soli 130,60 milioni, in lieve aumento rispetto ai 42,41 milioni del 2016 ed ai 16,11 milioni del 2015, ma in netta diminuzione rispetto ai 428,61 milioni del 2014.

Il calcolo viene fatto, già a partire dal 2014, sulla base delle nuove disposizioni per l'armonizzazione, ed in particolare del già citato art. 62 del d.lgs. 118/2011, come modificato nel 2014. Il calcolo, dunque, prende in considerazione le entrate tributarie, al netto di quelle destinate alla sanità e di alcune altre voci e determina il 20 per cento come limite all'indebitamento.

Rispetto al metodo di calcolo degli anni precedenti al 2014, perciò, la residua capacità di indebitamento si riduce drasticamente.

D'altra parte, anche negli anni precedenti al 2014 la Sezione aveva calcolato la capacità di indebitamento della Regione utilizzando una metodologia di calcolo più restrittiva di quella applicata dall'Amministrazione e rilevando una capacità di indebitamento positiva ma molto ridotta, pari, ad esempio, a 450,33 milioni nel 2013, quindi ben superiore all'attuale limite di 130,60 milioni.

Tab. 29 - Limiti quantitativi all'indebitamento (previsioni definitive 2017). (in milioni)

Entrate tributarie complessive		8.627,12
Risorse del fondo per il concorso dello stato agli oneri per il trasporto pubblico locale ai sensi dell'art. 16-bis, d.l. 95/2012 conv. dalla l. n. 135/2012(1)		422,77
Entrate tributarie destinate al fabbisogno corrente del S.S.N. (2)		7.116,27
Entrate tributarie per calcolo limite indebitamento		1.933,62
Limite 20% (3)		386,72
Oneri di ammortamento:	Importo mutui	Importo rata annua
A) per debito in amm.to al 31/12/2016 (4)	1.927,96	171,16
B) a copertura dell'equilibrio 2017	53,19	2,46
C) a copertura del disavanzo 2016 ed esercizi precedenti	2.654,91	122,82
D) per il piano pluriennale degli investimenti		-
E) per investimenti sanitari		-
F) per debito potenziale (5)	501,00	43,14
Totale importo mutui/oneri di ammortamento autorizzati	4.636,05	339,57
G) per debito in ammortamento in deroga al limite di cui all'art. 8 della l.r. 36/2001(6)		22,82
H) per debito in ammortamento in deroga ai sensi degli artt. 2 e 3 del d.l. 35/2013 convertito in l. 122/2013		42,66
I) contributi erariali sulle rate di ammortamento		17,97
Totale importo debito/oneri di ammortamento, al netto del debito/oneri sul debito in deroga	4.636,05	256,12
Residua capacità di indebitamento		130,60

Fonte: Corte dei conti su dati di bilancio di previsione.

(1) Art. 62, comma 6, d.lgs. n. 118/2011 come modificato dal d.lgs. n. 126/2014.

(2) Importo determinato ai sensi di quanto previsto dal d.lgs. n. 118/2011 e successive modifiche e integrazioni.

(3) Limite previsto dall'art. 62, comma 6, d.lgs. n. 118/2011 come modificato dal d.lgs. n. 126/2014.

(4) Gli oneri di ammortamento sul debito al 31/12/2016 sono comprensivi degli oneri 2017 sui contratti per Interest rate swap per un ammontare complessivo di 12,16 milioni. Il totale oneri ammortamento esclusi gli oneri sugli swap è quindi pari a euro 157,38 milioni. L'importo comprende lo *stock* di debito con oneri a carico della Regione (1.892,65 milioni) e lo *stock* debito con oneri a carico dello Stato (35,31 milioni).

(5) Viene rappresentata la totalità del debito potenziale. Il debito potenziale per il quale si valorizza la rata di euro 43,14 è invece pari a complessivi 489 milioni.

(6) Negli oneri di ammortamento in deroga sono compresi oneri che, nei precedenti prospetti dimostrativi del rispetto dei limiti quantitativi all'indebitamento, erano riportati soltanto in nota anziché nella parte tabellare.

3. Le entrate

3.1. Introduzione

Le fonti di finanziamento delle regioni a statuto ordinario sono costituite dai tributi propri, dalle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibili al territorio dell'ente, dalle entrate proprie (quelle derivanti dalla gestione dei beni, dalle attività economiche della regione e dalle rendite patrimoniali), dai trasferimenti perequativi e, infine, dalle entrate da indebitamento, che sono, tuttavia, riservate a spese di investimento (art. 119 cost.).

Le entrate tributarie delle regioni a statuto ordinario sono costituite, principalmente, dal gettito dell'Irap, dall'addizionale Irpef e dalla tassa automobilistica. Gli altri tributi, di consistenza minore quanto a gettito complessivo, sono: l'addizionale regionale all'accisa sul gas naturale (ex Arisgam, addizionale regionale all'imposta sul gas metano) e il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti.

La compartecipazione regionale al gettito dell'Iva, invece, istituita dal d.lgs. 18 febbraio 2000, n. 56, e determinata con d.p.c.m. 17 giugno 2011, entra nel meccanismo di perequazione. Ciascuna regione riceve la quota di compartecipazione all'iva a seguito delle operazioni di perequazione e, quindi, in aumento o in diminuzione rispetto al conteggio iniziale, riguardante l'imposta maturata sul territorio. Su di essa le regioni non hanno alcun potere di manovra, analogamente a quanto accade per la compartecipazione al gettito dell'accisa sulla benzina, confluita nel fondo nazionale trasporti, ai sensi del d.l. n. 95/2012. Fino alla costituzione, a regime, del suddetto fondo, il gettito della compartecipazione all'accisa sulla benzina era, comunque, acquisito al bilancio regionale a titolo di risorse regionali libere; le regioni hanno, tuttavia, la possibilità di introdurre l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, nella misura ordinaria o straordinaria, in caso di calamità naturali.

Per quanto riguarda i tributi, le possibilità di manovra sulla leva fiscale da parte delle regioni sono limitate. Ciascuna regione può determinare l'aliquota entro una forbice fissata dalla legge dello stato e – in alcuni casi – differenziare i soggetti passivi (per scaglioni di reddito per l'addizionale Irpef, per categorie economiche per l'Irap). Ciascuna regione, inoltre, provvede alla disciplina e alla gestione degli aspetti amministrativi (riscossione, rimborsi, recupero della tassa) e all'applicazione delle sanzioni, sempre entro limiti e principi fissati dalla legge dello stato.

Tale quadro non risulta ancora mutato dalla disciplina attuativa della legge delega 5 maggio 2009, n. 42, sul federalismo fiscale, che, per quanto concerne la fiscalità regionale, è stata dettata dal d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68, benché talune disposizioni del citato provvedimento avrebbero dovuto trovare attuazione già dal 2013. A decorrere da tale anno, infatti, le fonti di finanziamento delle regioni per l'erogazione dei livelli essenziali delle prestazioni (Lep) nelle materie della sanità, assistenza, istruzione e trasporto pubblico locale (per la spesa di parte capitale) dovevano essere costituite: dalla compartecipazione all'Iva e quote dell'addizionale regionale all'Irpef (come entrambe rideterminate ai sensi del decreto legislativo medesimo); dall'Irap; da quote di un fondo perequativo, appositamente istituito; dalle entrate proprie.

Il nuovo assetto non ha, al momento, ancora avuto seguito, in quanto: a) la determinazione con legge dei Lep nelle materie sopradette non è finora intervenuta, tranne che per la sanità, con d.p.c.m. 12 gennaio 2017; b) l'addizionale Irpef avrebbe dovuto essere rideterminata (in modo tale da assicurare risorse equivalenti a quelle derivanti dai trasferimenti erariali di parte corrente, da sopprimere dal 2013, con corrispondente riduzione delle aliquote Irpef statali, per lasciare inalterato l'onere per i contribuenti), fin dall'anno di imposta 2012, mediante un apposito d.p.c.m. da emanarsi entro il 27 maggio 2012, ma non ancora intervenuto; c) la compartecipazione Iva doveva essere anche essa rideterminata a decorrere dal 2013, secondo il nuovo principio di territorialità stabilito dal decreto legislativo ed, inoltre, in misura tale da garantire in ogni regione il finanziamento delle spese per i Lep, ad opera di un d.p.c.m. per il quale non è stabilito un termine di adozione, e che, allo stato, non è stato ancora emanato; d) tale compartecipazione è destinata ad alimentare il fondo perequativo prima citato, da istituire dall'anno 2013, ma neanche tale fondo risulta istituito. Da ultimo, la legge di bilancio per il 2018 (l. 27 dicembre 2017, n. 205) ha disposto, all'art. 1, comma 778, l'ulteriore slittamento, dal 2019 al 2020, dell'entrata in vigore dei sopra citati nuovi meccanismi di finanziamento delle Regioni, con particolare riferimento all'attribuzione della compartecipazione Iva in base al principio di territorialità, all'abolizione dei residui trasferimenti erariali e al riassetto del sistema perequativo, con la garanzia di integrale copertura circoscritta alle sole spese inerenti ai livelli essenziali delle prestazioni.

Pertanto, le entrate tributarie delle regioni a statuto ordinario sono attualmente quelle già operanti precedentemente alla legge delega sul federalismo fiscale (l. n. 42/2009), costituite dai tributi propri e dalle compartecipazioni ai tributi erariali. Si tratta, perciò, come già

illustrato, di: Irap - Imposta regionale sulle attività produttive (d.lgs. n. 15 dicembre 1997, n. 446 e d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68); addizionale regionale all'Irpef (d.lgs. n. 446/1997 e d.lgs. n. 68/2011); tassa automobilistica regionale (d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, artt. 23-27); Arisgam - addizionale regionale all'accisa sul gas naturale (d.lgs. 21 dicembre 1990, n. 398, artt. 9-16,); tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (l. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, commi 24-35); tassa regionale per il diritto allo studio universitario (l. n. 549/1995, art. 3, commi artt. 20-23); compartecipazione regionale all'Iva versata dai consumatori finali nel proprio territorio (d.lgs. n. 56/2000 e d.lgs. n. 68/2011).

Con la sola eccezione dell'Iva, i tributi e le compartecipazioni sono – con riferimento al gettito – definiti "tributi" regionali in base a due principali caratteristiche: le somme che affluiscono al bilancio della Regione provengono interamente ed esclusivamente dal gettito riferito al rispettivo territorio; quale che sia la disciplina del tributo (aliquota, base imponibile, soggetti obbligati, eccetera) e la quota di gettito assegnata le entrate della Regione seguono la dinamica di quel gettito nel rispettivo territorio.

Il gettito della compartecipazione regionale all'Iva è, invece, assegnato a ciascuna regione in base a parametri che dipendono dalla disciplina del finanziamento della spesa sanitaria corrente delle regioni a statuto ordinario secondo i seguenti criteri:

- la percentuale di compartecipazione al gettito Iva varia annualmente in ragione del fabbisogno necessario a 'coprire' la quota di spesa sanitaria corrente non 'coperta' dal gettito Irap, addizionale Irpef, accisa e ticket sanitari;
- la territorializzazione del gettito Iva è determinata in proporzione all'ammontare dei consumi registrati dall'Istat per ciascuna regione (c.d. Iva su base consumi);
- le regioni a cui la territorializzazione assegna somme maggiori del rispettivo fabbisogno sanitario (Piemonte, Lombardia, Veneto, Emilia-Romagna, Toscana e Lazio) 'cedono' le somme eccedentarie al Fondo perequativo interregionale. Al bilancio di queste regioni affluisce soltanto una quota parte dell'Iva territorializzata come propria;
- le regioni a cui la territorializzazione assegna somme minori del rispettivo fabbisogno sanitario (Liguria, Umbria, Marche, Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria) ricevono integralmente la propria quota Iva territorializzata e, in aggiunta, una quota parte del fondo perequativo interregionale in misura corrispondente al completamento della 'copertura' del rispettivo fabbisogno.

Sulla base del quadro sopra esposto, si rileva che la manovra regionale per il 2017 non ha fatto ricorso alla leva fiscale, con due eccezioni non molto rilevanti concernenti, come già rilevato, l'imposta regionale sulle concessioni statali del demanio e del patrimonio indisponibile, con la previsione di nuove aliquote, finalizzate ad omogeneizzare su tutto il territorio regionale le tariffe dei relativi canoni ed il tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi urbani, con la previsione di modifiche alle tariffe applicate al conferimento suddetto.

3.2. I dati complessivi del 2017

In occasione del bilancio preventivo per il 2017 (cfr. l.r. 27 dicembre 2016, n. 90), la Regione aveva previsto una sostanziale stabilità delle risorse complessive e, in particolare, delle entrate tributarie. Con le successive variazioni, questa impostazione è stata confermata. In realtà, le previsioni definitive delle entrate tributarie sono nominalmente in aumento rispetto a quelle iniziali a causa del fatto che, in base al principio contabile della contabilità finanziaria, *ex* d.lgs. n. 118/2011, le entrate debbono essere iscritte in bilancio per il loro intero importo, anche nel caso in cui siano di difficile riscossione.

In sede di rendiconto 2017, gli accertamenti rispecchiano in modo abbastanza fedele le previsioni di entrata, fermo restando che sussiste sempre una differenza tra previsioni e accertamenti.

Tab. 30 - Totale delle entrate al netto delle contabilità speciali. Anni 2013-2017. (in milioni)

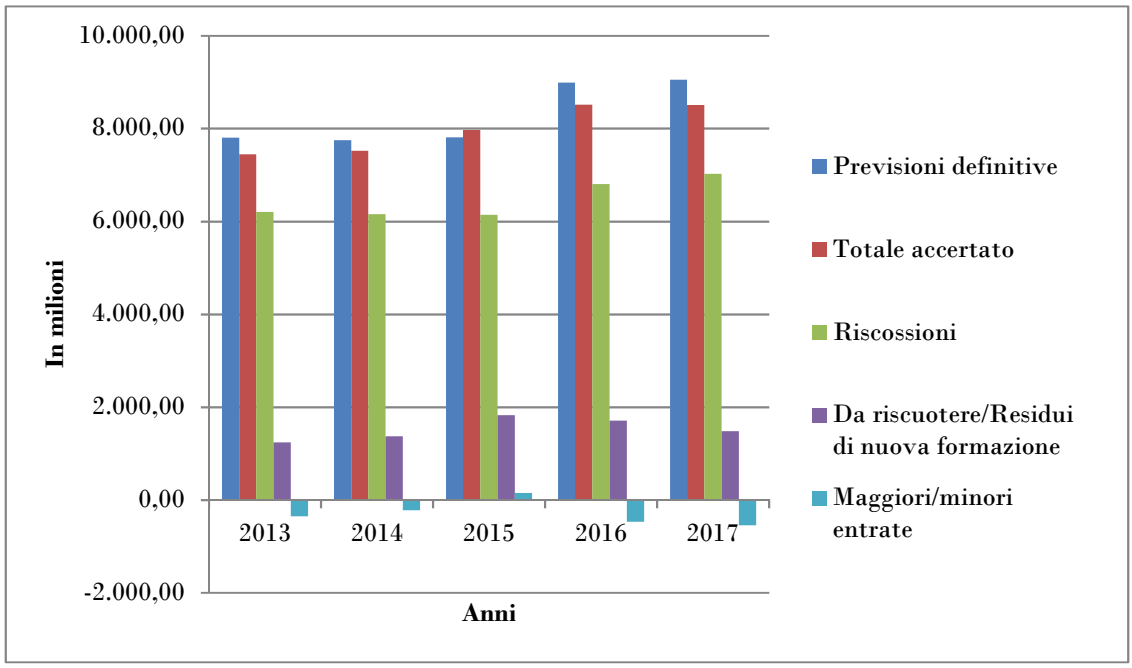
Anni	Previsioni definitive	Totale accertato	Capacità di accertamento %	Riscossioni	Velocità di riscossione %
	A	B	B/A	C	C/B
2013	14.279,02	9.550,18	66,88%	7.494,58	78,48%
2014	13.608,98	9.446,86	69,42%	7.322,31	77,51%
2015	14.398,31	9.271,22	64,39%	7.004,19	75,55%
2016	13.630,93	9.390,29	66,50%	7.248,85	77,20%
2017	13.139,35	9.366,11	71,28%	7.468,75	79,74%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconti Regione.

Ad ogni modo, gli accertamenti relativi al titolo I (entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa) sono pari al 94 per cento delle previsioni definitive (cfr. specifici commenti nel successivo paragrafo relativo all'andamento delle previsioni).

Per quanto riguarda gli accertamenti per titoli, risulta dai dati del rendiconto, in particolare, un buon andamento degli accertamenti per il titolo I, con crescenti variazioni nel quinquennio (fig. successiva): elemento, questo, senz'altro positivo poiché, riguardo a tale titolo, la Regione ha maggiore capacità di incidere a livello di accertamenti e riscossioni.

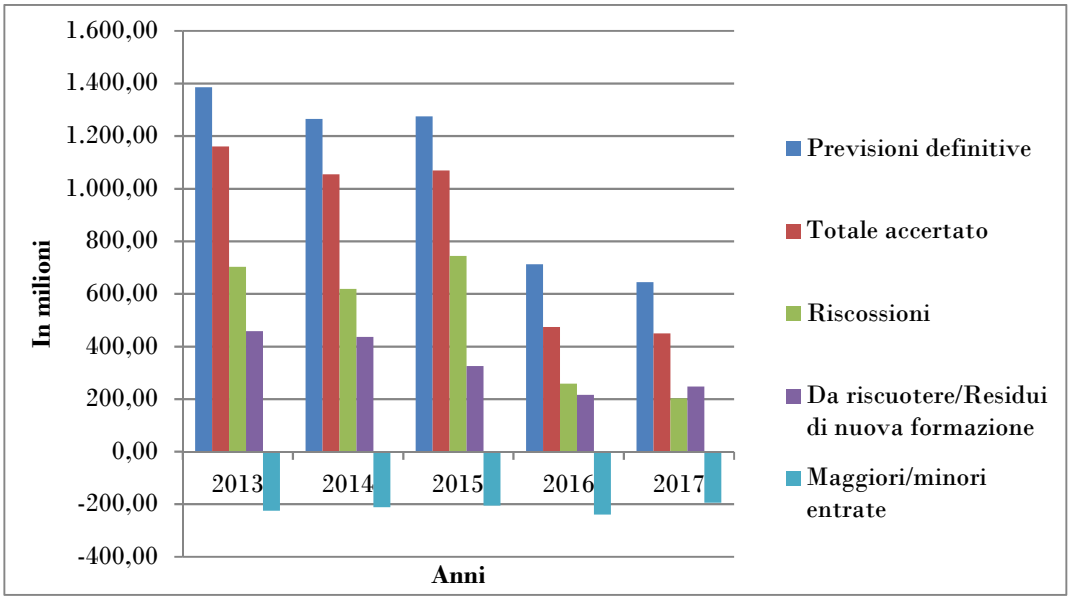
Fig. 6 - Titolo I - andamento delle entrate - periodo 2013-2017.



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconti Regione.

Più problematica, come prevedibile, la situazione degli accertamenti del titolo II (trasferimenti correnti), che risultano inferiori alle previsioni anche in modo significativo. Va, tuttavia, considerato che tale circostanza è dovuta al fatto che nel titolo II sono contabilizzati soprattutto gli stanziamenti vincolati, collegati prevalentemente alla programmazione Ue (Fse e in minima parte Fesr); i relativi accertamenti, pertanto, sono assunti in corrispondenza agli impegni. Conseguentemente, se sussistono, a fine anno, minori accertamenti rispetto agli stanziamenti si ha una situazione analoga sul fronte della spesa, per cui viene salvaguardato l'equilibrio complessivo del bilancio. La situazione risulta in costante peggioramento nell'arco del quinquennio considerato (fig. successiva).

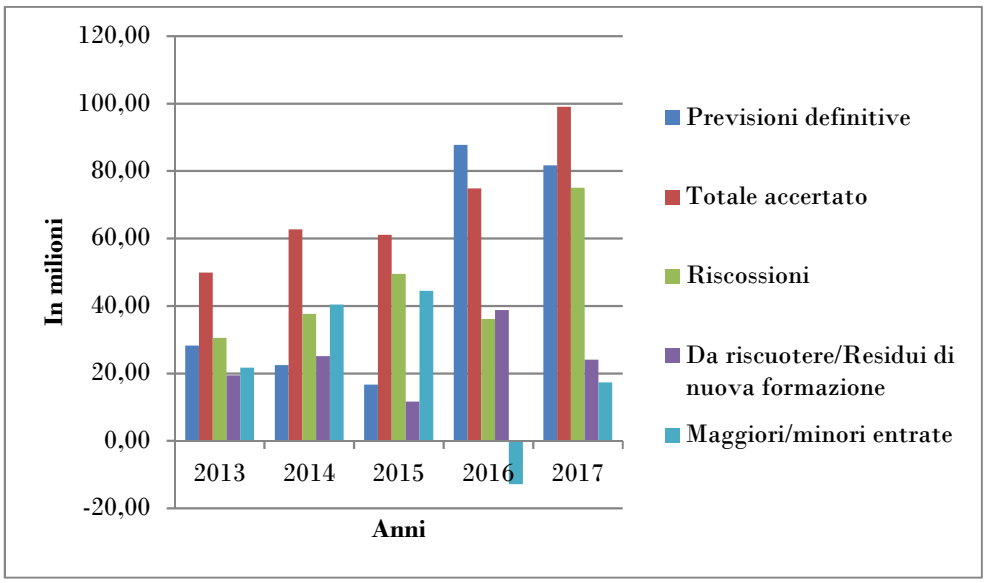
Fig. 7 - Titolo II - andamento delle entrate - periodo 2013-2017.



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconti Regione.

Particolarmente interessante l'andamento delle entrate del titolo III (entrate extratributarie), che nel triennio 2013-2015 mostra accertamenti maggiori delle previsioni (fig. successiva). Nel 2016, invece, gli accertamenti risultano, per la prima volta, inferiori alle previsioni, per tornare successivamente, nel 2017, alla situazione preesistente. Si tratta del titolo che comprende i proventi da partecipazioni o beni dell'ente, nonché proventi dei servizi pubblici e da interessi.

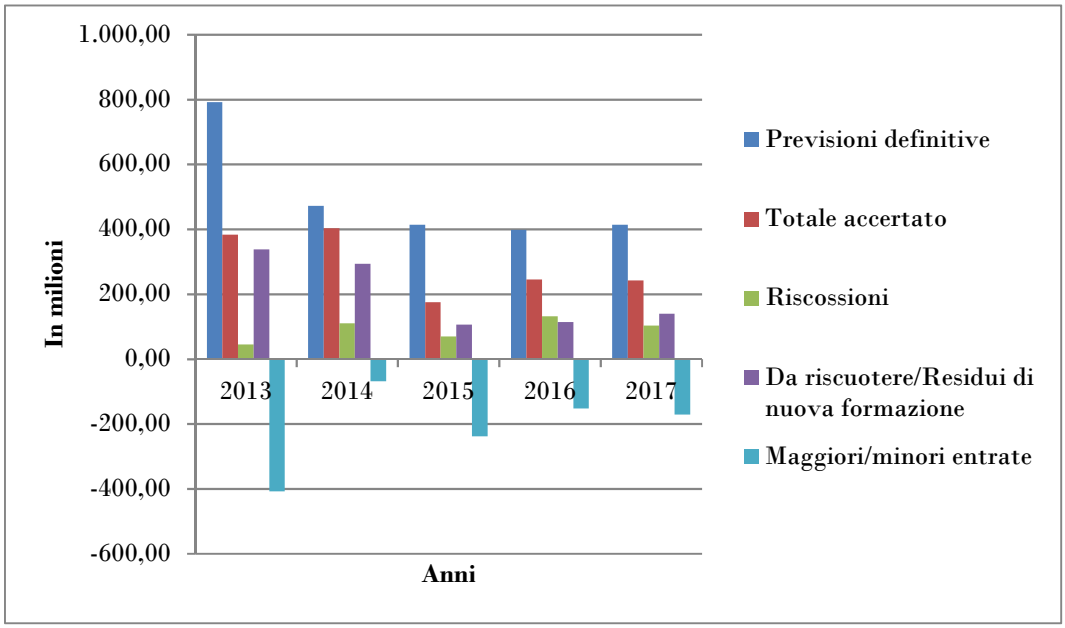
Fig. 8 - Titolo III - andamento delle entrate - periodo 2013-2017.



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconti Regione.

Per quanto riguarda il titolo IV (entrate in conto capitale), fondamentalmente costituito da trasferimenti vincolati provenienti dalla Ue e dallo Stato, ivi compresi quelli relativi ai programmi comunitari e, in misura minoritaria, da proventi da alienazioni, appare evidente che le previsioni sono sistematicamente sovrastimate rispetto agli accertamenti e alle riscossioni. Anche per il titolo IV va considerato che le entrate sono, in prevalenza, costituite da risorse vincolate collegate alla programmazione Ue: gli accertamenti, pertanto, seguono la stessa dinamica già descritta a proposito del titolo II.

Fig. 9 - Titolo IV - andamento delle entrate - periodo 2013-2017.

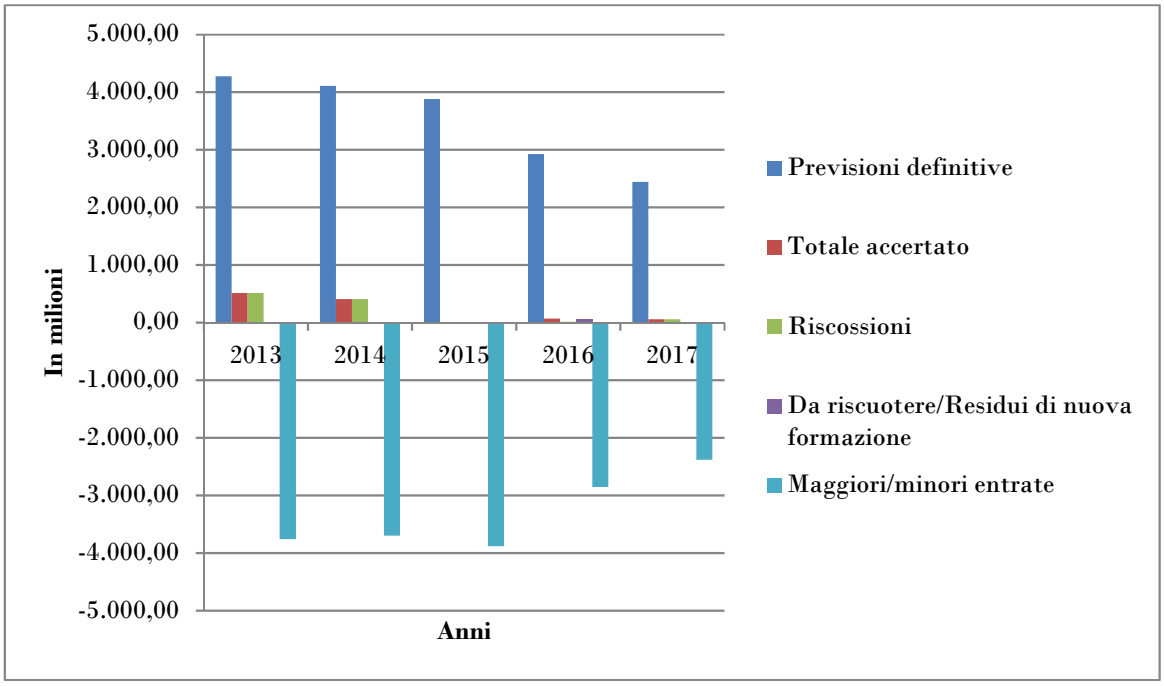


Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconti Regione.

Per quanto riguarda il titolo V (entrate da riduzione di attività finanziarie), è possibile operare il confronto soltanto con l'esercizio 2016, poiché trattasi di un titolo previsto per la prima volta, a decorrere dal suddetto esercizio, dalla nuova contabilità armonizzata di cui al d.lgs. n. 118/2011. Nel titolo suddetto sono contabilizzate, prevalentemente, le riscossioni dei crediti da imprese. Nel 2016, a fronte di una previsione definitiva di 19,13 milioni, si sono registrati accertamenti per 11,92 milioni e riscossioni per 4,55 milioni. Nel 2017, invece, a fronte di una previsione definitiva di 10,46 milioni, si sono registrati accertamenti per 9,95 milioni e riscossioni per 7,84 milioni. Ne consegue, dunque, un miglioramento, nel raffronto biennale 2016-2017, sia della capacità di accertamento che della velocità di riscossione. La prima, infatti, sale dal 62,31 al 95,10 per cento, mentre la seconda sale dal 38, 17 al 78,80 per cento.

Infine, come si illustrerà nel dettaglio nell'ultimo paragrafo del presente capitolo, il titolo VI (accensione prestiti) non è significativo in termini di previsioni, perché i mutui autorizzati (cioè quelli oggetto di previsione) non sono poi sottoscritti se non in minima parte e, dunque, il titolo mostra accertamenti modestissimi rispetto alle previsioni, come mostra la figura seguente.

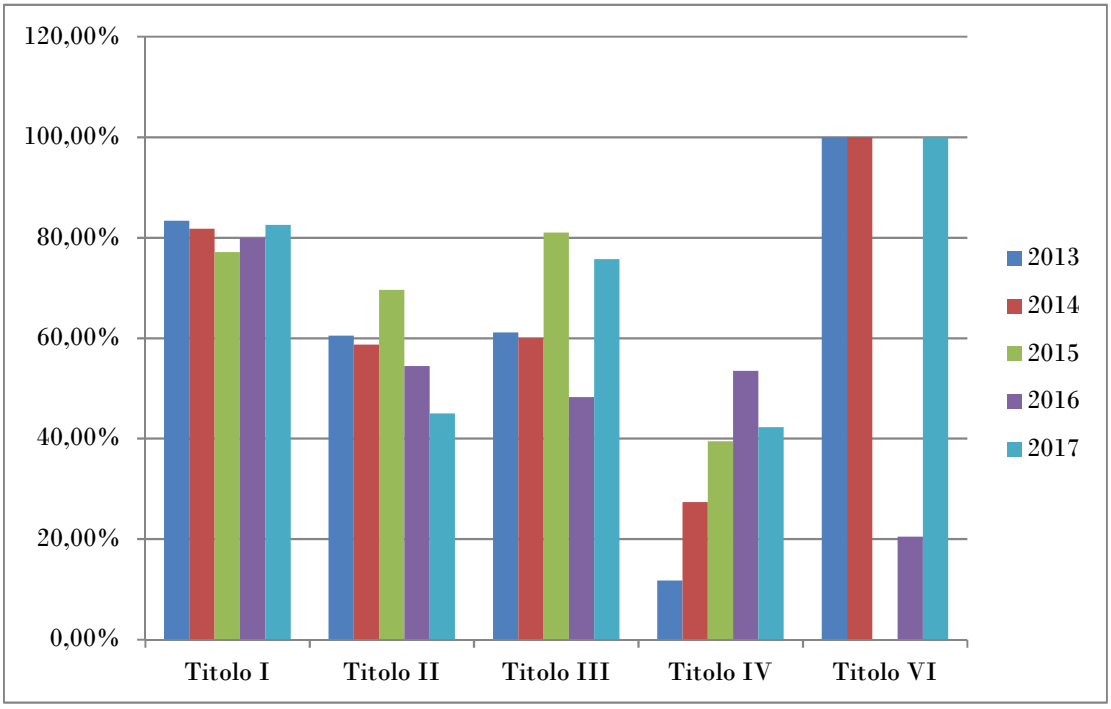
Fig. 10 - Titolo VI - andamento delle entrate - periodo 2013-2017.



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconti Regione.

I risultati dell'attività di riscossione sono significativamente inferiori agli accertamenti, con l'eccezione del titolo VI. Nel quadriennio 2014-2017 i dati sono molto vicini e si registra una leggera ripresa rispetto ai pessimi risultati del 2013. Appare significativa, in particolare, l'alta velocità di riscossione nell'ambito del titolo I, che resta, nel 2017, sopra l'82 per cento.

Fig. 11 - Velocità di riscossione delle entrate nel periodo 2013-2017.



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconti Regione.

3.3. Le entrate tributarie

In questo paragrafo, al fine di agevolare il confronto con l'esercizio 2015 e consentire, così, una analisi su base triennale, sono considerate le entrate tributarie in senso stretto, senza comprendere le altre entrate di natura perequativa e contributiva che fanno parte del "nuovo" titolo I, come definito dal d.lgs. n. 118/2011.

Ciò premesso, le entrate tributarie accertate nel 2017, come sopra definite, ammontano a 7.937,26 milioni, in aumento del 3,76 per cento rispetto all'anno precedente; tali entrate rappresentano l'84,74 per cento del totale delle risorse accertate.

I "tributi a titolarità regionale" passano, in sede di accertamento, dai 478,059 milioni del 2016 ai 480,050 del 2017, facendo registrare, quindi, una sostanziale stabilità, dopo il consistente aumento registratosi nel 2016 rispetto al 2015.

Un andamento decrescente con riguardo al 2016 si registra, invece, per le entrate da sanzionamento tributario (237,747 milioni nel 2017 contro i 315,393 del 2016). La decrescita è quasi interamente riconducibile alle entrate derivanti dalla riscossione coattiva dei tributi regionali, sintomo di un peggioramento, nel biennio 2016-2017, della macchina per il recupero dell'evasione, in controtendenza rispetto ai buoni risultati del biennio precedente.

Sono in aumento, invece, gli accertamenti delle compartecipazioni, che tornano ad attestarsi sui valori del 2015, dopo il calo registratosi nel 2016.

Sempre buona ed in crescita, rispetto al 2016, la capacità di accertamento che, nel totale, risulta pari al 97,64 per cento, riavvicinandosi, così, al pieno accertamento, registratosi sia nel 2015 che in anni precedenti al 2013.

La capacità di accertamento per le entrate da sanzionamento, pari all'82,59 per cento, fa registrare un netto peggioramento rispetto al 2015 e al 2016.

Per quanto riguarda le compartecipazioni, la capacità di accertamento è in ripresa, facendo registrare un 97,83 per cento a fronte del 93,58 per cento del 2016.

L'indice della velocità di riscossione, pari all'83,18 per cento, risulta sostanzialmente stabile rispetto al 2016, migliorando di oltre sei punti percentuali il risultato del 2015.

Tab. 31 - Entrate tributarie in valore assoluto e indicatori. (in migliaia)

Entrate tributarie	2015				2016				2017			
	Previsioni definitive	Accertamenti	Riscossioni	Residui	Previsioni definitive	Accertamenti	Riscossioni	Residui	Previsioni definitive	Accertamenti	Riscossioni	Residui
Imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio	4.900	4.049	4.049	0	10.320	7.970	7.970	0	8.076	8.689	8.689	0
Tassa sulle concessioni regionali	3.400	3.783	3.783	0	3.400	3.647	3.647	0	3.444	3.542	3.542	0
Tassa automobilistica	361.000	362.333	352.428	9.905	364.300	391.099	360.177	30.922	375.029	395.344	386.092	9.252
Addizionale regionale sull'imposta di consumo sul gas metano usato come combustibile ed imposta regionale sostitutiva per le utenze esenti	49.000	41.389	41.389	0	49.000	47.988	47.988	0	48.450	43.899	43.899	0
Tasse e contributi degli studenti universitari per il finanziamento degli interventi per il diritto allo studio universitario (compresi anni pregressi)	15.900	15.436	15.436	0	15.900	15.713	15.600	113	15.715	15.550	15.550	0
Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi - quota vincolata	3.360	3.253	3.253	0	2.267	1.863	1.863	0	10.548	12.483	12.483	0
Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi - quota in libera disponibilità	8.640	8.864	8.864	0	8.400	9.238	9.238	0	0	0	0	0
Introiti da riscossione della tariffa fitosanitaria	535	517	517	0	535	501	501	0	535	510	510	0
Diritti fissi per l'iscrizione a ruolo dei conducenti di veicoli o natanti adibiti ad autoservizi pubblici non di linea	20	29	29	0	20	40	40	0	20	33	33	0
Totale tributi a titolarità regionale	**446.755**	**439.653**	**429.748**	**9.905**	**454.142**	**478.059**	**447.024**	**31.035**	**461.817**	**480.050**	**470.798**	**9.252**
Compartecipazione regionale all'Iva	4.648.602	4.686.086	3.749.610	936.476	4.962.197	4.962.740	4.290.934	671.806	5.127.492	5.128.036	4.351.009	777.027
Imposta regionale sulle attività produttive	1.695.765	1.843.879	1.209.966	633.913	1.612.767	1.207.698	854.509	353.189	1.496.933	1.395.235	996.284	398.951
Addizionale regionale sull'Irpef	743.721	687.228	561.954	125.274	751.559	685.435	580.312	105.123	755.129	696.186	572.644	123.542
Fondi per ricerca sanitaria provenienti dal 5 per mille	5	5	5	0	0	7	7	0	7	7	7	0
Totale compartecipazioni, addizionali ed altri tributi	**7.088.093**	**7.217.198**	**5.521.535**	**1.695.663**	**7.326.523**	**6.855.880**	**5.725.762**	**1.130.118**	**7.379.561**	**7.219.464**	**5.919.944**	**1.299.520**
Pene pecuniarie per trasgressioni alla tassa sulle concessioni regionali	0	590	590	0	0	4	4	0	0	3	3	0
Pene pecuniarie per trasgressioni alla tassa automobilistica	81.400	74.351	74.351	0	50.000	39.128	39.128	0	50.000	58.741	58.741	0
Entrate derivanti dalla riscossione coattiva dei tributi regionali	120.492	164.885	52.477	112.408	133.136	170.489	54.332	116.157	150.877	79.906	53.482	26.424
Proventi derivanti dal sistema sanzionatorio delle norme che prevedono contravvenzioni punibili con l'ammenda	3.037	1.435	1.435	0	4.073	1.904	1.904	0	2.111	2.029	2.029	0
Sanzioni amm/ve per violazioni tributarie al tributo spec. per deposito in discarica rifiuti solidi	353	988	536	452	0	381	381	0	0	837	837	0
Fondo per compensazione a carico dello stato del minor gettito tasse automobilistiche per eff. Dispos. Art. 1, co. 223-224, l. 296/2006	11.430	6.000	0	6.000	0	0	0	0	0	0	0	0
Fondo per la compensazione delle minori entrate per la riduzione della base imponibile Irap	0	0	0	0	35.000	33.206	33.206	0	26.260	26.260	26.260	0
Entrate derivanti da accertamento di tributi regionali diversi	0	4.055	4.055	0	0	708	708	0	0	4.276	4.276	0
Irap e addiz. Irpef riscossa attraverso sistema versamenti unitari a seguito di attività di accertamento	61.171	56.697	56.697	0	54.167	69.573	69.573	0	58.617	65.695	65.695	0
Totale sanzioni ed entrate straordinarie	**277.883**	**309.001**	**190.141**	**118.860**	**276.376**	**315.393**	**199.236**	**116.157**	**287.865**	**237.747**	**211.323**	**26.424**
Totale entrate tributarie	**7.812.731**	**7.965.852**	**6.141.424**	**1.824.428**	**8.057.041**	**7.649.332**	**6.372.022**	**1.277.310**	**8.129.243**	**7.937.261**	**6.602.065**	**1.335.196**
Totale entrate complessive	**14.398.308**	**9.271.224**	**7.004.184**	**2.267.040**	**13.635.075**	**9.391.874**	**7.250.431**	**1.949.116**	**13.139.348**	**9.366.108**	**7.468.750**	**1.897.358**

Segue…

Entrate tributarie	Indicatori																	
	Indice di composizione degli accertamenti			Indice di composizione delle riscossioni			Variazioni % degli accertamenti			Indice capacità di accertamento			Indice velocità di riscossione			Indice di composizione su accertamenti totali entrate tributarie		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2017/15	2017/16	2016/15	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio	0,92%	1,67%	1,81%	0,94%	1,78%	1,85%	114,60%	9,02%	96,84%	82,63%	77,23%	107,59%	100,00%	100,00%	100,00%	0,05%	0,10%	0,11%
Tassa sulle concessioni regionali	0,86%	0,76%	0,74%	0,88%	0,82%	0,75%	-6,37%	-2,88%	-3,60%	111,26%	107,26%	102,85%	100,00%	100,00%	100,00%	0,05%	0,05%	0,04%
Tassa automobilistica	82,41%	81,81%	82,35%	82,01%	80,57%	82,01%	9,11%	1,09%	7,94%	100,37%	107,36%	105,42%	97,27%	92,09%	97,66%	4,55%	5,11%	4,98%
Addizionale regionale sull'imposta di consumo sul gas metano usato come combustibile ed imposta regionale sostitutiva per le utenze esenti	9,41%	10,04%	9,14%	9,63%	10,73%	9,32%	6,06%	-8,52%	15,94%	84,47%	97,93%	90,61%	100,00%	100,00%	100,00%	0,52%	0,63%	0,55%
Tasse e contributi degli studenti universitari per il finanziamento degli interventi per il diritto allo studio universitario (compresi anni pregressi)	3,51%	3,29%	3,24%	3,59%	3,49%	3,30%	0,74%	-1,04%	1,79%	97,08%	98,82%	98,95%	100,00%	99,28%	100,00%	0,19%	0,21%	0,20%
Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi - quota vincolata	0,74%	0,39%	2,60%	0,76%	0,42%	2,65%	283,74%	570,05%	-42,73%	96,82%	82,18%	118,34%	100,00%	100,00%	100,00%	0,04%	0,02%	0,16%
Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi - quota in libera disponibilità	2,02%	1,93%	0,00%	2,06%	2,07%	0,00%	-100,00%	-100,00%	4,22%	102,59%	109,98%		100,00%	100,00%	#DIV/0!	0,11%	0,12%	0,00%
Introiti da riscossione della tariffa fitosanitaria	0,12%	0,10%	0,11%	0,12%	0,11%	0,11%	-1,35%	1,80%	-3,09%	96,64%	93,64%	95,33%	100,00%	100,00%	100,00%	0,01%	0,01%	0,01%
Diritti fissi per l'iscrizione a ruolo dei conducenti di veicoli o natanti adibiti ad autoservizi pubblici non di linea	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	13,79%	-17,50%	37,93%	145,00%	200,00%	165,00%	100,00%	100,00%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Tributi a titolarità regionale	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**9,19%**	**0,42%**	**8,74%**	**98,41%**	**105,27%**	**103,95%**	**97,75%**	**93,51%**	**98,07%**	**5,52%**	**6,25%**	**6,05%**
Compartecipazione regionale all'Iva	64,93%	72,39%	71,03%	67,91%	74,94%	73,50%	9,43%	3,33%	5,90%	100,81%	100,01%	100,01%	80,02%	86,46%	84,85%	58,83%	64,88%	64,61%
Imposta regionale sulle attività produttive	25,55%	17,62%	19,33%	21,91%	14,92%	16,83%	-24,33%	15,53%	-34,50%	108,73%	74,88%	93,21%	65,62%	70,76%	71,41%	23,15%	15,79%	17,58%
Addizionale regionale sull'Irpef	9,52%	10,00%	9,64%	10,18%	10,14%	9,67%	1,30%	1,57%	-0,26%	92,40%	91,20%	92,19%	81,77%	84,66%	82,25%	8,63%	8,96%	8,77%
Fondi per ricerca sanitaria provenienti dal 5 per mille	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	40,00%	0,00%	40,00%	100,00%	#DIV/0!	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Compartecipazioni, addizionali ed altri tributi	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**0,03%**	**5,30%**	**-5,01%**	**101,82%**	**93,58%**	**97,83%**	**76,51%**	**83,52%**	**82,00%**	**90,60%**	**89,63%**	**90,96%**
Pene pecuniarie per trasgressioni alla tassa sulle concessioni regionali	0,19%	0,00%	0,00%	0,31%	0,00%	0,00%	-99,49%	-25,00%	-99,32%				100,00%	100,00%	100,00%	0,01%	0,00%	0,00%
Pene pecuniarie per trasgressioni alla tassa automobilistica	24,06%	12,41%	24,71%	39,10%	19,64%	27,80%	-21,00%	50,13%	-47,37%	91,34%	78,26%	117,48%	100,00%	100,00%	100,00%	0,93%	0,51%	0,74%
Entrate derivanti dalla riscossione coattiva dei tributi regionali	53,36%	54,06%	33,61%	27,60%	27,27%	25,31%	-51,54%	-53,13%	3,40%	136,84%	128,06%	52,96%	31,83%	31,87%	66,93%	2,07%	2,23%	1,01%
Proventi derivanti dal sistema sanzionatorio delle norme che prevedono contravvenzioni punibili con l'ammenda	0,46%	0,60%	0,85%	0,75%	0,96%	0,96%	41,39%	6,57%	32,68%	47,25%	46,75%	96,12%	100,00%	100,00%	100,00%	0,02%	0,02%	0,03%
Sanzioni amm/ve per violazioni tributarie al tributo spec. Per deposito in discarica rifiuti solidi	0,32%	0,12%	0,35%	0,28%	0,19%	0,40%	-15,28%	119,69%	-61,44%	279,89%			54,25%	100,00%	100,00%	0,01%	0,00%	0,01%

Segue…

Entrate tributarie	Indice di composizione degli accertamenti			Indice di composizione delle riscossioni			Variazioni % degli accertamenti			Indice capacità di accertamento			Indice velocità di riscossione			Indice di composizione su accertamenti totali entrate tributarie		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2017/15	2017/16	2016/15	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Fondo per compensazione a carico dello stato del minor gettito tasse automobilistiche per eff. dispos. art. 1, co. 223-224, l. 296/2006	1,94%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-100,00%		-100,00%	52,49%			0,00%			0,08%	0,00%	0,00%
Fondo per la compensazione delle minori entrate per la riduzione della base imponibile Irap	0,00%	10,53%	11,05%	0,00%	16,67%	12,43%		-20,92%			94,87%	100,00%		100,00%	100,00%	0,00%	0,43%	0,33%
Entrate derivanti da accertamento di tributi regionali diversi	1,31%	0,22%	1,80%	2,13%	0,36%	2,02%	5,45%	503,95%	-82,54%				100,00%	100,00%	100,00%	0,05%	0,01%	0,05%
Irap riscossa attraverso sistema versamenti unitari a seguito di attività di accertamento	18,35%	22,06%	27,63%	29,82%	34,92%	31,09%	15,87%	-5,57%	22,71%	92,69%	128,44%	112,07%	100,00%	100,00%	100,00%	0,71%	0,91%	0,83%
Sanzioni ed entrate straordinarie	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**-23,06%**	**-24,62%**	**2,07%**	**111,20%**	**114,12%**	**82,59%**	**61,53%**	**63,17%**	**88,89%**	**3,88%**	**4,12%**	**3,00%**
Totale entrate tributarie							**-0,36%**	**3,76%**	**-3,97%**	**101,96%**	**94,94%**	**97,64%**	**77,10%**	**83,30%**	**83,18%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**
Totale entrate tributarie/ entrate complessive	**85,92%**	**81,45%**	**84,74%**	**87,68%**	**87,88%**	**88,40%**												

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconti Regione.

3.4. Gli andamenti generali nel quinquennio 2013-2017

In questo paragrafo le entrate sono trattate al netto delle contabilità speciali e dell'anticipazione di cassa che, per il 2017, è ammontata a 500 milioni, in sede di stanziamento previsionale.

Per quanto riguarda l'andamento delle previsioni di entrata, le entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa tendono ad aumentare nel triennio 2015-2017.

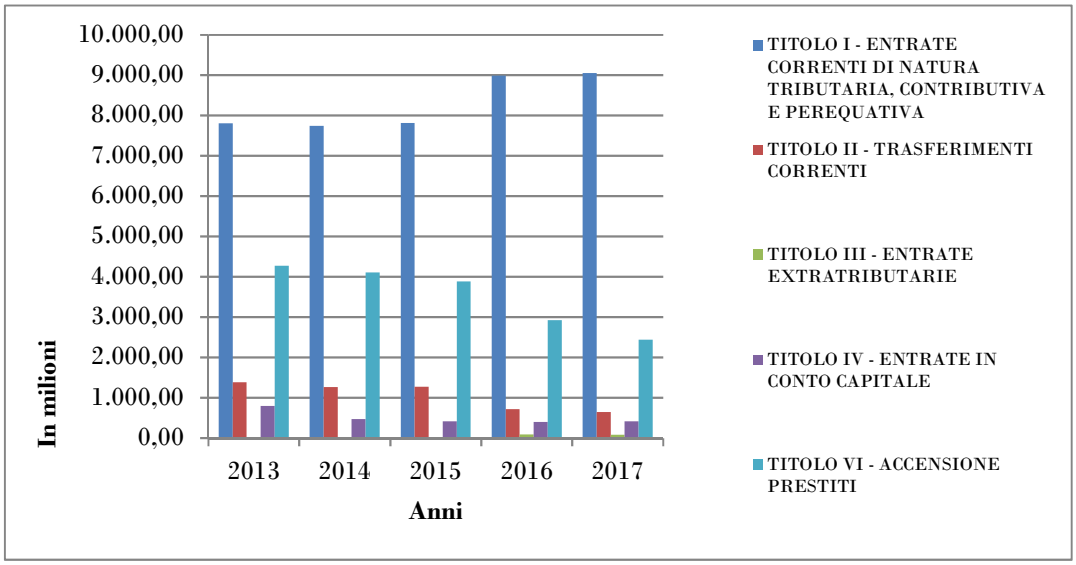
Le entrate da trasferimenti statali mostrano, invece, una netta diminuzione nel triennio sopra considerato, attestandosi, così, sui valori degli anni anteriori al 2012.

Le entrate extratributarie, nettamente aumentate nel 2016, subiscono una leggera flessione nel 2017.

Le entrate in conto capitale, lievemente diminuite nel 2016, tornano ad attestarsi, nel 2017, sui valori del 2015.

L'entrata da ricorso al credito, infine, subisce notevoli e costanti decrementi nel quinquennio considerato. Va considerato, tuttavia, come già illustrato nel capitolo riguardante il bilancio preventivo, che la Regione non sottoscrive mai il credito autorizzato, se non per importi minimali.

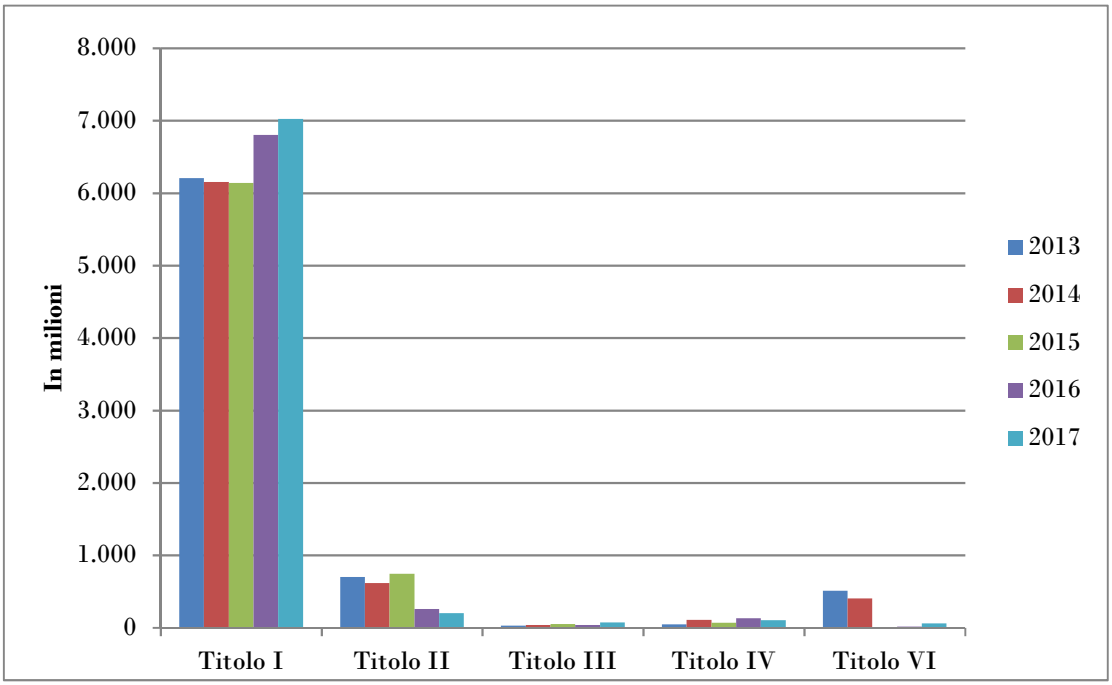
Fig. 12 - Andamento delle previsioni definitive dei titoli di entrata. (in milioni)



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati dei rendiconti Regione.

Le riscossioni registrano un generale andamento crescente nel 2017. Tutti i titoli, infatti, mostrano riscossioni superiori al 2016, tranne che il secondo ed il quarto.

Fig. 13 - Andamento delle riscossioni dei titoli di entrata. (in milioni)

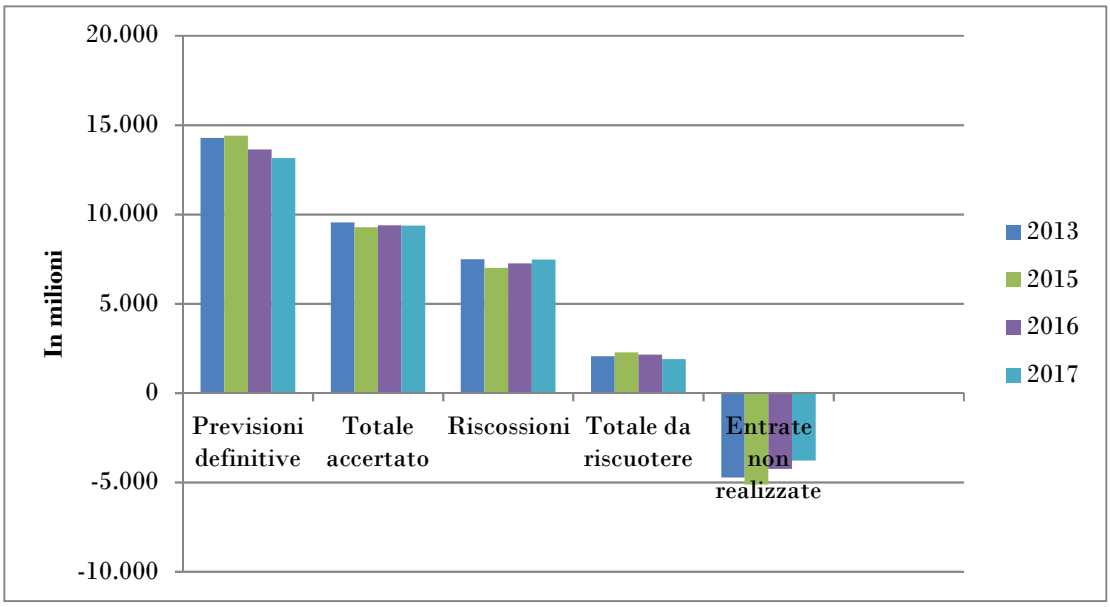


Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconti Regione.

Nel complesso, quindi, l'andamento generale delle entrate registra nel 2017 una diminuzione degli stanziamenti in sede di bilancio di previsione, seguita da un contenuto decremento degli accertamenti e un più sostenuto incremento delle riscossioni.

Il totale da riscuotere è in diminuzione nel triennio 2015-2017 e le entrate non realizzate sono in calo nel 2017, facendo registrare il dato più basso nel quinquennio considerato.

Fig. 14 - Le entrate totali al netto delle contabilità speciali - Periodo 2013-2017. (in milioni)



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconti Regione.

Nel complesso la Regione mostra una ottima capacità di accertamento delle entrate del titolo I, anche se la relativa percentuale, nel 2017, scende al 94 per cento, facendo registrare il dato più basso dell'intero quinquennio considerato.

Per il titolo II, il dato percentuale è nettamente inferiore alla media del triennio 2013-2015, anche se si registra una lieve ripresa rispetto al 2016.

Per quanto attiene al titolo III, il dato sulla capacità di accertamento è particolarmente variabile, probabilmente in ragione della maggior prudenza in sede di previsione.

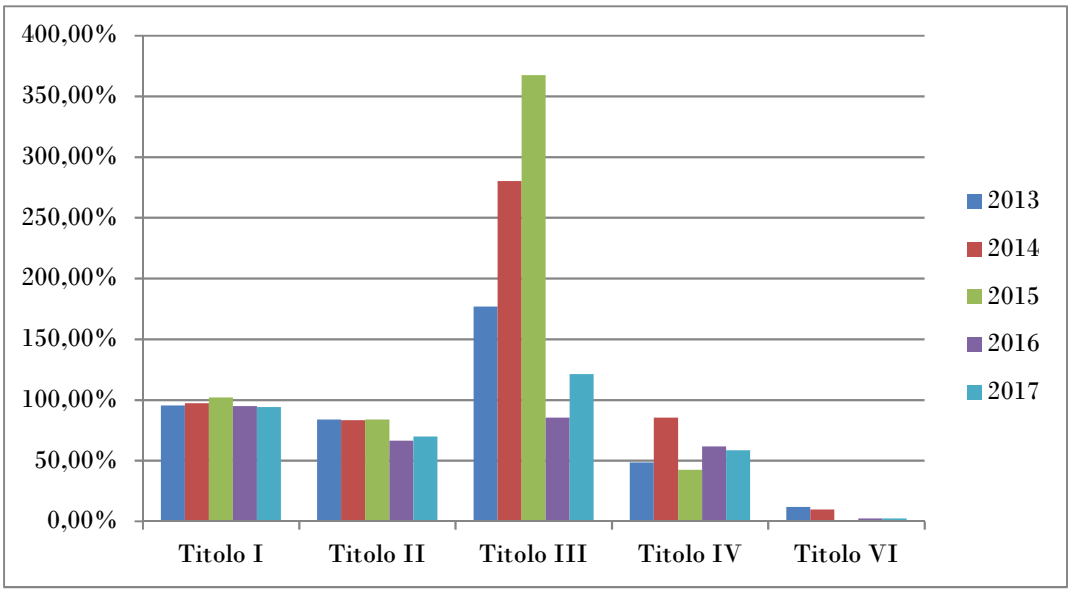
Per quanto riguarda il dato del titolo IV, sostanzialmente in linea col buon risultato del 2016, in parte la situazione è spiegabile con la constatazione che tali entrate, dovute, anche se in misura minoritaria, ad alienazioni di beni, possono subire maggiori oscillazioni in sede di accertamento, in ragione della lunghezza delle procedure di alienazione e riscossione.

Tab. 32 - Capacità di accertamento delle entrate nel periodo 2013-2017.

Titoli	2013	2014	2015	2016	2017
Titolo I	95,44%	97,14%	101,96%	94,74%	94,00%
Titolo II	83,74%	83,31%	83,87%	66,42%	69,81%
Titolo III	176,88%	280,12%	367,55%	85,27%	121,25%
Titolo IV	48,45%	85,49%	42,43%	61,71%	58,62%
Titolo VI	11,95%	9,84%	0,00%	2,38%	2,39%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconti Regione.

Fig. 15 - Capacità di accertamento delle entrate nel periodo 2013-2017.



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconti Regione.

La velocità di riscossione del titolo I, dopo il *trend* in decrescita del triennio 2013-2015, torna a risalire sia nel 2016 che nel 2017, attestandosi, in quest'ultimo, all'82,56 per cento.

Buono anche il dato relativo al titolo III, che è il secondo miglior risultato nel quinquennio considerato, inferiore solo a quello del 2015.

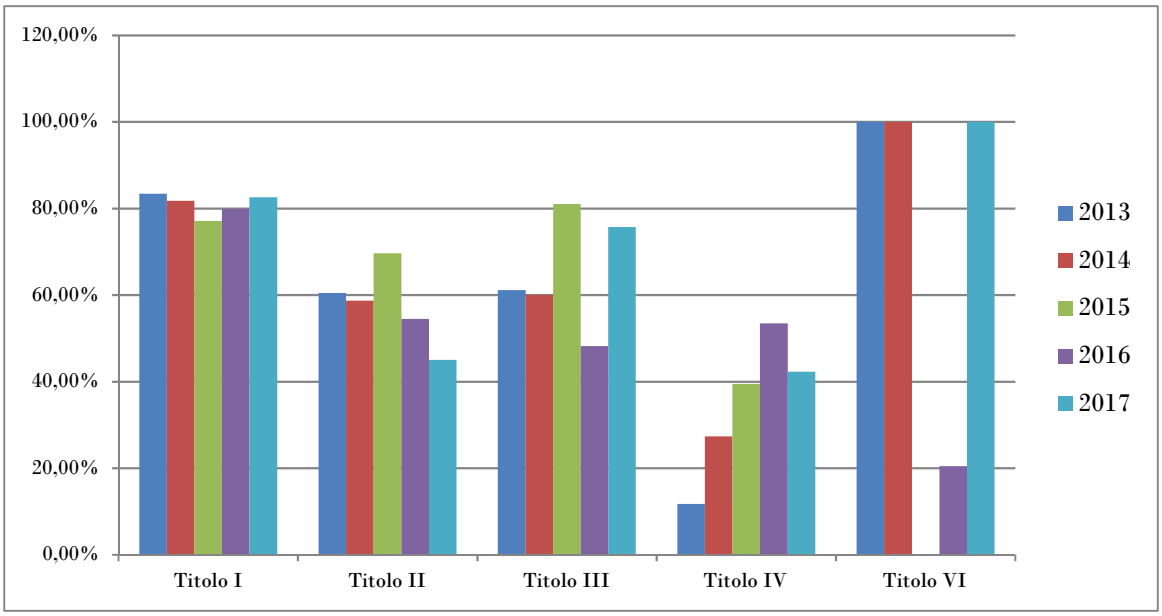
La velocità di riscossione nei titoli II e IV registra, invece, un peggioramento nel 2017: in particolare, il dato del titolo II è nettamente il peggiore nel quinquennio analizzato.

Tab. 33 - Velocità di riscossione delle entrate nel periodo 2013-2017.

Titoli	2013	2014	2015	2016	2017
Titolo I	83,35%	81,78%	77,10%	79,92%	82,56%
Titolo II	60,49%	58,68%	69,61%	54,46%	44,99%
Titolo III	61,15%	59,99%	81,03%	48,22%	75,70%
Titolo IV	11,74%	27,32%	39,48%	53,46%	42,29%
Titolo VI	100,00%	100,00%	0,00%	20,47%	100,00%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconti Regione.

Fig. 16 - Velocità di riscossione delle entrate nel periodo 2013-2017.



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconti Regione.

3.5. L'indebitamento regionale negli equilibri finanziari

Come è noto, la Regione Toscana ha avuto una minima necessità negli anni recenti di ricorrere all'indebitamento, anche se la sottoscrizione di mutui a fini di equilibrio è sempre stata autorizzata, non venendo poi effettuata o essendo effettuata solo in minima parte.

In sede di bilancio di previsione, la situazione del reperimento delle risorse tramite indebitamento ha avuto il seguente andamento in termini di previsioni definitive.

Tab. 34 - Indebitamento autorizzato nel bilancio preventivo. (in milioni)

Indebitamento autorizzato	2015	2016	2017	Andamento percentuale 2015-2017
A copertura del disavanzo dell'esercizio precedente	2.622,47	3.503,92	2.381,13	- 9,20%
A copertura del disavanzo dell'esercizio corrente	911,49	86,50	0,00	- 100,00%
Per il finanziamento del programma straordinario degli investimenti	177,61	0,00	0,00	-100,00%
Per il finanziamento della spesa per investimenti pubblici nella Regione	0,00	0,00	58,32	
Sanità	165,03	0,00	0,00	-100,00%
Totale al netto della sanità	3.711,27	3.590,42	2.439,45	- 34,27%
Totale	**3.876,60**	**3.590,42**	**2.439,45**	**- 37,07%**

Fonte: Regione Toscana. Giunta regionale - Direzione generale programmazione e bilancio.

Come già riportato in sede di parifica del rendiconto della Regione per l'esercizio 2016, si rammenta che l'importo del debito autorizzato nel 2016 a copertura del disavanzo dell'esercizio 2015 e degli esercizi precedenti è comprensivo della somma di 659,43 milioni, relativa al maggior disavanzo che si è determinato a seguito del recepimento delle disposizioni contenute nel d.l. 13 novembre 2015, n. 179, recante "disposizioni urgenti in materia di contabilità e di concorso all'equilibrio della finanza pubblica delle Regioni", decaduto per mancata conversione, i cui effetti sono stati fatti salvi dall'art. 1, comma 705, della l. n. 208/2015, che ne ha disposto l'abrogazione a decorrere dal 1° gennaio 2016[107].

L'autorizzazione all'indebitamento, al netto del debito per la sanità, è in calo rispetto al 2015, registrando una diminuzione percentuale superiore al 34 per cento nel periodo considerato. Rispetto al 2016 la diminuzione suddetta è pari al 32 per cento.

Il debito complessivo della Regione, dopo la costante riduzione registratasi nel 2016 rispetto ai due anni precedenti, torna ad aumentare, essendo pari a 1.917,83 milioni al 31

[107] L'art. 1 del decreto reca, in particolare, il regime contabile delle anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013, mentre l'art. 2 dispone interventi in materia di spesa farmaceutica, nelle more della conclusione, da parte dell'Aifa, delle procedure di ripiano dell'eventuale sfondamento del tetto della spesa farmaceutica territoriale ed ospedaliera per gli anni 2013 e 2014.

dicembre 2017. Il suddetto importo comprende anche l'anticipazione di liquidità, di cui al d.l. n. 35/2013, pari a 842 milioni.

Il rapporto tra il debito regionale e il Pil regionale è pari all'1,71 per cento, in riduzione sia rispetto al 2015 che al 2016. Anche il rapporto tra gli oneri per il servizio al debito e le entrate tributarie accertate (pari all'1,54 per cento) e il rapporto tra oneri sul debito e le entrate correnti accertate (pari all'1,44 per cento) sono in diminuzione sia rispetto al 2016, che rispetto al 2015.

Tab. 35 - Andamento del debito regionale - anni 2015-2017. (in milioni)

	2015	2016	2017
Debito al 31 dicembre (*)	1.967,68	1.892,65	1.917,83
Rapporto debito/pil regionale (**)	1,82%	1,80%	1,71%
Incidenza oneri servizio al debito su entrate tributarie (***)	1,72%	1,57%	1,54%
Incidenza oneri servizio al debito su entrate correnti (***)	1,52%	1,46%	1,44%

Fonte: Regione Toscana - Giunta regionale - Direzione generale programmazione e bilancio.
(*) Le annualità 2015, 2016 e 2017 includono le anticipazioni finanziarie ai sensi del d.l. n. 35/2013 pari, rispettivamente, a 887,21 milioni, 864,85 milioni e 842 milioni.
(**) Per il calcolo del rapporto debito regionale/Pil regionale per gli anni 2015 e 2016 sono stati utilizzati i dati del Pil contenuti nelle pubblicazioni Irpet "La situazione Economica della Toscana" dell'anno 2015 e dell'anno 2016. Per il calcolo del rapporto debito/Pil regionale per l'anno 2017 è stato, invece, utilizzato il dato estratto dalla banca dati Istat, sez. conti e aggregati economici territoriali/Toscana, presente sul sito www.istat.it.
(***) Le entrate tributarie e correnti a cui si è fatto riferimento per il calcolo del rapporto sono quelle accertate nell'anno. Per l'anno 2017 il dato delle entrate correnti accertate è un dato "pre-consuntivo" estratto nel mese di febbraio 2018 su dati del bilancio 2017.

Il debito regionale è in gran parte sostenuto dalla Regione stessa. Complessivamente, il debito i cui oneri sono sostenuti dallo Stato rappresenta poco più dell'1,5 per cento del complessivo debito regionale e il dato è in discesa nel triennio.

La percentuale dei mutui sul totale dell'indebitamento è cresciuta nel 2017 ed è pari all'85,49 per cento, mentre il residuo è in prestiti obbligazionari. Nel 2017 risulta, infatti, in aumento la quantità dei mutui rispetto al 2016, mentre è in diminuzione quella dei prestiti obbligazionari.

Tab. 36 - La struttura del debito regionale. (in milioni)

Debito regionale	Importo originario	Importo residuo al 31.12.2017	% sul totale del debito
Debito con oneri a carico della Regione	2.809,80	1.917,83	98,44%
Debito con oneri a carico dello stato e rate pagate dalla Regione	467,75	18,93	0,97%
Debito con oneri e rate a carico dello Stato	45,50	11,46	0,59%
Debito complessivo (Stato-Regione)	**3.323,05**	**1.948,22**	100,00%
Debito iscritto nel bilancio dello Stato (l. 311/2004)	136,43	46,60	

Fonte: Regione Toscana – D.G. Giunta regionale – Direzione programmazione e bilancio.

Tab. 37 - Situazione debitoria. (in milioni)

	Con oneri a carico della Regione	Con oneri a carico della Stato	Con oneri a carico della Regione	Con oneri a carico dello Stato	Con oneri a carico della Regione	Con oneri a carico dello Stato
	Al 31/12/2015		**Al 31/12/2016**		**Al 31/12/2017**	
Mutui	1.623,47	59,68	1.580,67	44,81	1.635,21	30,39
Prestiti obbligazionari	344,21	18,89	311,98	4,96	282,63	0,00
Totale	1.967,68	78,57	1.892,65	49,77	1.917,83	30,39
Totale generale mutui e prestiti obbligazionari	**2.046,25**		**1.942,42**		**1.948,22**	

Fonte: Regione Toscana - Giunta regionale - Direzione generale programmazione e bilancio.

I mutui sono stati contratti a tasso fisso o variabile, o a tasso strutturato, secondo la seguente suddivisione.

Tab. 38 - Analisi della struttura del debito con oneri a carico della Regione in base al tipo di tasso

	2015		2016		2017	
Indebitamento a tasso variabile coperto da derivati	278,69	278,69	248,03	13,10%	217,27	11,33%
Indebitamento a tasso variabile non coperto da derivati	277,50	277,50	269,41	14,23%	260,93	13,61%
Indebitamento a tasso variabile	556,19	556,19	517,44	27,34%	478,20	24,93%
Indebitamento a tasso fisso	1.411,49	1.411,49	1.375,21	72,66%	1439,63	75,07%
Totale indebitamento	**1.967,68**	**1.967,68**	**1.892,65**	**100,00%**	**1.917,83**	**100,00%**

Fonte: Regione Toscana - Giunta regionale - Direzione generale programmazione e bilancio.

Il portafoglio debitorio è, dunque, piuttosto equilibrato, ma la quota a tasso fisso incide proporzionalmente di più negli anni. L'aumento della quota di debito a tasso fisso è giustificato anche dal fatto che i tassi si sono mantenuti molto bassi nel periodo considerato e, dunque, il nuovo indebitamento è stato correttamente contratto a tasso fisso.

Infine, nel 2017 la Regione non ha provveduto a operazioni di estinzione anticipata di mutui. La durata media del debito attuale è pari a poco più di 12 anni[108].

3.5.1. Le anticipazioni di cassa

Anche per ciò che riguarda l'anticipazione di cassa, la Regione ha, come ogni anno, autorizzato l'operazione, per un importo pari a 500 milioni in sede di stanziamento previsionale.

L'anticipazione, comunque, non risulta utilizzata e non viene attivata da un decennio. Pur se ciò rappresenta un importante indicatore di una situazione finanziaria che, nonostante importanti criticità in termini di disavanzo sostanziale, non ha evidenti riflessi in termini di gestione della tesoreria, si rimanda al paragrafo sulla gestione di cassa per alcune considerazioni in materia, meritevoli di segnalazione.

[108] Si rinvia, per ulteriori approfondimenti in tema di indebitamento, all'apposito capitolo di questa relazione, intitolato "L'indebitamento della Regione Toscana".

4. Gli andamenti generali della spesa

Secondo la classificazione introdotta dal d.lgs. n. 118/2011, la spesa degli enti regionali, analogamente a quella relativa al bilancio dello Stato, è suddivisa in missioni e programmi, questi ultimi distinti in titoli, e disaggregati, in base ai diversi fattori produttivi, per macroaggregati, i quali costituiscono elementi di dettaglio utilizzabili a livello gestionale e la cui classificazione è disciplinata nel piano integrato dei conti (c.d. bilancio gestionale).

L'analisi condotta ha quindi preso a riferimento la spesa per missioni e per titoli del triennio 2015-2017, utilizzando, per il 2015, i dati contenuti nel bilancio conoscitivo[109]. Dall'analisi effettuata si è reso necessario escludere, per tutti gli esercizi in esame, alcune poste contabili che, per loro natura, avrebbero provocato distorsioni nella lettura dei fatti gestionali. Ci si riferisce, in particolare, alla componente passiva del risultato di amministrazione, al fondo crediti di dubbia esigibilità, al fondo pluriennale vincolato, al fondo anticipazione liquidità ex d.l. n. 35/2013, all'anticipazione di tesoreria e al fondo interregionale di garanzia[110] che, nel 2017, ammontano complessivamente, a livello di stanziamenti di bilancio a 4.703,27 milioni. Si è data, inoltre, separata evidenza delle spese allocate al titolo 7 "Uscite per conto terzi e partite di giro", poiché la natura compensativa di tali poste non dovrebbe incidere sui risultati complessivi, anche se, come sarà ampiamente spiegato nel paragrafo dedicato specificatamente a tali spese, ciò non è avvenuto, per effetto della reiscrizione dei residui perenti su tale titolo.

In ogni caso, per completezza di esposizione si riportano, nella tabella che segue, i dati complessivi di bilancio (per titoli) relativi alle spese, al netto della sola componente passiva relativa al risultato di amministrazione. Gli stanziamenti definitivi registrati in bilancio al 31 dicembre 2017 sono pari a 17.598,95 milioni (considerando anche le componenti escluse), in lieve diminuzione rispetto al dato del 2016 (allorché erano pari a 17.774,38 milioni). A fronte di tali stanziamenti (17.598,95 milioni), gli impegni complessivi ammontano a 11.999,90

---

[109] Al rendiconto 2015 era stato affiancato il bilancio conoscitivo redatto secondo la nuova classificazione introdotta dal d.lgs. n. 118/2011.

[110] Tale posta contabile non sembra del tutto neutra. Infatti, pur essendo una voce compensativa, nel 2015 è stato registrato un debito della Regione nei confronti dello Stato, come risulta dall'impegno di 180 milioni, evidenziato nella successiva tab. n. 40, mentre nel biennio successivo, per la stessa voce si è registrato un credito della Regione. Infatti, la determinazione di tale posta contabile è effettuata, nell'ambito dello stesso esercizio, in relazione al fabbisogno della spesa sanitaria, indicato nella deliberazione Cipe, e ai gettiti percepiti dalla Regione. Tali poste vengono poi compensate in base alle comunicazioni del Mef le quali, a tutt'oggi, sono ancora in corso di definizione.

milioni (contro gli 11.669,57 nel 2016), mentre i pagamenti sono pari a 9.620,65 milioni (contro gli 8.868,60 milioni del 2016).

Tab. 39 - Spese per titoli. Anni 2015-2017. (in milioni)

Titolo		Stanziamenti			Impegni			Pagamenti		
		2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
1	Spese correnti	11.012,02	11.215,64	10.322,77	8.697,24	8.767,13	8.646,36	7.345,51	7.375,61	7.548,63
2	Spese in conto capitale	2.696,74	1.649,24	1.563,70	476,04	519,16	438,54	225,99	328,08	206,79
3	Spese per incremento attività finanziarie	20,31	12,92	9,28	4,31	0,87	5,92	3,05	0,76	5,23
4	Rimborso Prestiti	775,41	761,87	743,13	112,94	115,19	108,84	112,94	115,19	104,84
5	Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere	500,00	500,00	500,00	-	-	-	-	-	-
7	Uscite per conto terzi e partite di giro	3.472,24	3.634,71	4.460,06	2.063,70	2.267,22	2.800,24	920,28	1.048,97	1.755,16
	Totale per titolo	**18.476,72**	**17.774,38**	**17.598,95**	**11.354,23**	**11.669,57**	**11.999,90**	**8.607,76**	**8.868,60**	**9.620,65**
	Componente passiva di amministrazione	*2.625,38*	*2.863,20*	*2.400,18*					-	-
	Totale complessivo	**21.102,10**	**20.637,58**	**19.999,13**	**11.354,23**	**11.669,57**	**11.999,90**	**8.607,76**	**8.868,60**	**9.620,65**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

L'andamento tendenziale risulta in aumento rispetto al 2016, ma occorre considerare che, sui risultati complessivi, incide l'iscrizione, al titolo 7 "Uscite per conto terzi e partite di giro", di residui perenti per 710 milioni. In particolare, si tratta della reiscrizione in bilancio, ai sensi dell'art. 1, comma 530, della l. n. 232/2016[111], di residui perenti relativi all'anticipazione di tesoreria per il finanziamento della spesa sanitaria concessa dallo Stato[112] (pari a 709,06 milioni) compensati, per pari importo, dalle partite residuali attive relative alla compartecipazione all'Iva dovuta dallo Stato[113]. L'iscrizione al titolo 7 dei residui perenti, ha causato lo squilibrio, in bilancio, con il corrispondente titolo di entrata. Di ciò si darà ampiamente conto nel paragrafo dedicato.

[111] Art. 1, comma 530: "*Le anticipazioni di tesoreria, concesse, per gli esercizi 2013 e precedenti, alle regioni a statuto ordinario ai sensi dell'articolo 77-quater del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, per assicurare mensilmente il finanziamento della spesa sanitaria e non regolate alla data di entrata in vigore della presente legge a valere sulle somme della compartecipazione all'Iva assegnate alle regioni per i medesimi esercizi, si intendono trasferimenti definitivi alle regioni a titolo di compartecipazione all'Iva. Dette somme sono compensate con la cancellazione di una corrispondente quota dei residui passivi perenti iscritti a tale titolo sul conto del patrimonio al 31 dicembre 2016*".

[112] I residui perenti reiscritti si riferiscono al triennio 2010-2011-2012 e ammontano rispettivamente a 280,31 milioni, a 98,62 milioni e a 330,67 milioni.

[113] Si è trattato di una operazione contabile che ha determinato la compensazione dei residui attivi sul cap. 12009 "Compartecipazione regionale all'iva finalizzata al finanziamento della spesa sanitaria" e quelli sul cap. 81013 "Recupero da parte dello Stato di somme per il finanziamento della spesa sanitaria (art. 11, comma 17, d.lgs. 30.12.92 n. 502)", previa reiscrizione di questi ultimi, caduti in perenzione, per un importo complessivo di 709,06 milioni, con contestuale emissione di reversali e mandati di pagamento a compensazione.

Pertanto, al fine di valutare in modo oggettivo l'andamento della spesa, occorre, come detto, escludere dal computo le voci relative alle contabilità speciali e le altre voci sopra descritte.

La tabella che segue evidenzia, per ciascuna missione di spesa, i risultati complessivi relativi al triennio 2015-2017, con separata indicazione delle componenti escluse.

Tab. 40 - Le spese per missioni. Anni 2015-2016. (in milioni)

Missione		Stanziamenti			Impegni			Pagamenti		
		2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
100	Servizi istituzionali, generali e di gestione	489,97	387,73	226,73	261,36	322,97	198,07	203,32	257,59	150,22
200	Giustizia	0,04	0,00	-	-	-	-	-	-	-
300	Ordine pubblico e sicurezza	1,33	3,43	2,17	1,29	2,89	2,07	0,22	2,16	0,58
400	Istruzione e diritto allo studio	166,71	165,76	116,36	89,92	132,11	108,61	73,12	77,61	77,35
500	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	73,86	58,64	49,30	35,12	50,95	43,45	31,00	43,45	34,38
600	Politiche giovanili, sport e tempo libero	31,40	24,22	5,57	11,68	11,80	4,69	6,02	8,88	3,66
700	Turismo	51,87	45,45	17,52	19,91	35,31	15,46	17,70	30,09	13,92
800	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	285,86	241,49	41,50	25,39	27,29	37,64	5,40	15,54	23,10
900	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	410,90	304,86	143,99	64,81	149,38	127,94	45,98	78,92	88,80
1000	Trasporti e diritto alla mobilità	1.112,60	847,30	688,84	658,53	646,85	606,82	493,80	498,41	480,24
1100	Soccorso civile	60,26	30,45	55,91	27,83	10,73	51,80	23,69	6,56	13,32
1200	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	185,50	156,49	139,20	91,00	113,34	87,43	39,04	56,89	42,40
1300	Tutela della salute	7.387,98	7.362,57	7.423,29	7.265,80	7.356,35	7.415,28	6.336,94	6.326,65	6.555,79
1400	Sviluppo economico e competitività	419,95	390,87	216,82	79,06	170,48	120,83	58,68	125,73	66,51
1500	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	253,05	187,98	178,86	127,82	69,74	93,21	55,03	25,57	69,55
1600	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	112,37	92,58	74,34	40,38	34,15	51,75	31,88	23,49	41,75
1700	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	61,42	66,82	56,87	2,97	15,72	12,02	0,89	11,96	10,22
1800	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	83,66	57,88	54,56	66,43	35,10	37,28	47,93	23,31	25,74
1900	Relazioni internazionali	55,26	68,01	23,73	21,61	27,35	18,17	8,58	16,94	10,43
2000	Fondi e accantonamenti	1.213,36	1.304,68	1.145,68	59,99	32,53	-	49,40	32,53	-
5000	Debito pubblico	180,65	161,54	174,57	158,97	157,32	167,13	158,86	157,32	157,54
6000	Anticipazioni finanziarie	0,20	0,20	-	-	-	-	-	-	-
Totale al netto delle contabilità speciali		**12.638,21**	**11.958,95**	**10.835,80**	**9.109,89**	**9.402,35**	**9.199,66**	**7.687,49**	**7.819,64**	**7.865,49**
	Contabilità speciali	3.472,24	3.634,71	4.460,06	2.063,70	2.267,22	2.800,24	920,28	1.048,97	1.755,16
	Totale	**16.110,46**	**15.593,66**	**15.295,86**	**11.173,59**	**11.669,57**	**11.999,90**	**8.607,76**	**8.868,60**	**9.620,65**
	Componenti escluse									
	Fondo pluriennale vincolato anni successivi	*489,18*	*252,75*	*255,58*	-	-	-	-	-	-
	Fondo anticipazione di liquidità	*659,43*	*643,64*	*627,50*	-	-	-	-	-	-
	Fondo crediti dubbia esigibilità	*217,65*	*284,32*	*420,01*	-	-	-	-	-	-
	Fondo di garanzia interregionale	*500,00*	*500,00*	*500,00*	*180,64*	-	-	-	-	-
	Anticipazione di cassa	*500,00*	*500,00*	*500,00*	-	-	-	-	-	-
	Totale	**18.476,72**	**17.774,38**	**17.598,95**	**11.354,23**	**11.669,57**	**11.999,90**	**8.607,76**	**8.868,60**	**9.620,65**
	Componente passiva dell'avanzo di amministrazione	*2.625,38*	*2.863,20*	*2.400,18*						
Totale complessivo		**21.102,10**	**20.637,58**	**19.999,13**	**11.354,23**	**11.669,57**	**11.999,90**	**8.607,76**	**8.868,60**	**9.620,65**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

Al netto di tali componenti, gli stanziamenti di spesa nel triennio in esame registrano un andamento in costante riduzione, del 9,39 per cento rispetto al 2016, e del 14,26 per cento in

confronti al 2015. In valore assoluto, gli stanziamenti del 2017 sono pari a 10.835,80 milioni (contro gli 11.958,95 milioni del 2016), a fronte dei quali risultano impegni per 9.199,66 milioni e pagamenti per 7.865,49. La capacità di impegno raggiunge l'84,90 per cento, la migliore *performance* del triennio, come pure la velocità di pagamento, pari all'85,5 per cento, che registra il miglior risultato dal 2015.

La successiva tabella evidenzia le variazioni intervenute nei vari esercizi e i principali indicatori.

Tab. 41 - Le spese per missioni. Variazioni percentuali. Indicatori. Anni 2015-2017.

Missioni		Variazione su stanziamenti			Variazione su impegni			Variazione su pagamenti			Capacità di impegno			Velocità di pagamento		
		2016/2015	2017/2016	2017/2015	2016/2015	2017/2016	2017/2015	2016/2015	2017/2016	2017/2015	2015	2016	2017	2015	2016	2017
100	Servizi istituzionali, generali e di gestione	-20,87%	-41,52%	-53,73%	23,57%	-38,67%	-24,22%	26,69%	-41,68%	-26,12%	53,34%	83,30%	87,36%	77,79%	79,76%	75,84%
200	Giustizia	-95,05%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
300	Ordine pubblico e sicurezza	156,72%	-36,68%	62,57%	123,35%	-28,40%	59,91%	900,52%	-73,17%	168,41%	96,94%	84,34%	95,35%	16,71%	74,85%	28,05%
400	Istruzione e diritto allo studio	-0,57%	-29,80%	-30,20%	46,92%	-17,79%	20,79%	6,14%	-0,33%	5,79%	53,94%	79,70%	93,34%	81,32%	58,75%	71,22%
500	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	-20,61%	-15,93%	-33,26%	45,05%	-14,72%	23,70%	40,17%	-20,88%	10,90%	47,55%	86,88%	88,14%	88,27%	85,29%	79,13%
600	Politiche giovanili, sport e tempo libero	-22,87%	-76,99%	-82,25%	1,07%	-60,27%	-59,84%	47,41%	-58,73%	-39,17%	37,19%	48,73%	84,14%	51,56%	75,20%	78,10%
700	Turismo	-12,38%	-61,45%	-66,22%	77,33%	-56,20%	-22,33%	69,98%	-53,76%	-21,40%	38,39%	77,69%	88,27%	88,92%	85,23%	89,99%
800	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	-15,52%	-82,82%	-85,48%	7,45%	37,96%	48,24%	188,02%	48,60%	327,99%	8,88%	11,30%	90,71%	21,25%	56,96%	61,36%
900	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	-25,81%	-52,77%	-64,96%	130,47%	-14,35%	97,40%	71,67%	12,51%	93,15%	15,77%	49,00%	88,85%	70,93%	52,84%	69,41%
1000	Trasporti e diritto alla mobilità	-23,84%	-18,70%	-38,09%	-1,77%	-6,19%	-7,85%	0,93%	-3,65%	-2,75%	59,19%	76,34%	88,09%	74,99%	77,05%	79,14%
1100	Soccorso civile	-49,47%	83,60%	-7,22%	-61,44%	382,65%	86,11%	-72,30%	102,98%	-43,78%	46,19%	35,25%	92,66%	85,12%	61,14%	25,71%
1200	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	-15,64%	-11,05%	-24,96%	24,54%	-22,85%	-3,92%	45,70%	-25,48%	8,58%	49,06%	72,42%	62,81%	42,90%	50,19%	48,49%
1300	Tutela della salute	-0,34%	0,82%	0,48%	1,25%	0,80%	2,06%	-0,16%	3,62%	3,45%	98,35%	99,92%	99,89%	87,22%	86,00%	88,41%
1400	Sviluppo economico e competitività	-6,93%	-44,53%	-48,37%	115,63%	-29,13%	52,82%	114,28%	-47,10%	13,35%	18,83%	43,62%	55,73%	74,21%	73,75%	55,05%
1500	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	-25,71%	-4,85%	-29,32%	-45,44%	33,65%	-27,08%	-53,53%	171,94%	26,38%	50,51%	37,10%	52,11%	43,05%	36,67%	74,61%
1600	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	-17,61%	-19,71%	-33,85%	-15,44%	51,56%	28,16%	-26,33%	77,74%	30,95%	35,94%	36,88%	69,62%	78,95%	68,78%	80,66%
1700	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	8,78%	-14,88%	-7,41%	429,67%	-23,53%	305,05%	1242,28%	-14,57%	1046,76%	4,83%	23,52%	21,13%	30,04%	76,12%	85,04%
1800	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	-30,82%	-5,74%	-34,79%	-47,17%	6,21%	-43,89%	-51,37%	10,43%	-46,30%	79,41%	60,64%	68,33%	72,15%	66,41%	69,05%
1900	Relazioni internazionali	23,07%	-65,10%	-57,05%	26,57%	-33,57%	-15,92%	97,41%	-38,44%	21,54%	39,11%	40,22%	76,56%	39,72%	61,94%	57,41%
2000	Fondi e accantonamenti	7,53%	-12,19%	-5,58%	-45,77%	-100,00%	-100,00%	-34,15%	-100,00%	-100,00%	4,94%	2,49%	0,00%	82,36%	100,00%	
5000	Debito pubblico	-10,58%	8,07%	-3,37%	-1,04%	6,23%	5,13%	-0,97%	0,14%	-0,83%	88,00%	97,39%	95,74%	99,93%	100,00%	94,26%
6000	Anticipazioni finanziarie	0,00%	-100,00%	-100,00%							0,00%	0,00%				
	Totale	**-5,37%**	**-9,39%**	**-14,26%**	**3,21%**	**-2,16%**	**0,99%**	**1,72%**	**0,59%**	**2,32%**	**72,08%**	**78,62%**	**84,90%**	**84,39%**	**83,17%**	**85,50%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

Dal quadro emerge un miglioramento tendenziale della capacità di impegno, che, sembra da attribuire alla frequente rimodulazione degli stanziamenti (attuata in particolare tramite le variazioni di bilancio adottate dalla Giunta), effettuata apparentemente, non sulla base di una attenta attività programmatoria, ma in base ai contingenti fabbisogni di spesa. Inoltre, occorre tenere conto del fatto che tale indicatore è influenzato dalla parte sanitaria del bilancio regionale che, nel 2017, ha rappresentato oltre il 68 per cento degli stanziamenti e l'80,60 per cento degli impegni. Con riferimento alle modalità di contabilizzazione di tali spese, l'art. 20, comma 2, del d.lgs. n. 118/2011 prevede l'iscrizione contestuale degli accertamenti e degli impegni, sia con riferimento al finanziamento sanitario ordinario corrente, compresa l'eventuale quota premiale, sia relativamente alle quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate, sottraendo tali poste all'applicazione del principio della competenza potenziata. In ogni caso, il confronto con il medesimo indice del 2014[114], ultimo anno di applicazione della contabilità non armonizzata, pari al 74,49 per cento, evidenzia un miglioramento costante della capacità di impegno, fatta eccezione per una lieve contrazione registrata nel 2015 (72,08 per cento), dovuta presumibilmente alle difficoltà incontrate dalla Regione in sede di prima applicazione delle nuove norme di contabilità armonizzata.

L'analisi della capacità di gestione, che mette in rapporto i pagamenti rispetto agli impegni, evidenzia un lieve incremento di tale indicatore (pari all'85,5 per cento) rispetto agli esercizi precedenti (era 84,39 per cento nel 2015 e l'83,17 per cento nel 2016). Il *trend*, in costante crescita, è conforme ai risultati attesi a seguito dell'introduzione della competenza finanziaria potenziata, che prevede l'imputazione delle obbligazioni giuridiche all'esercizio in cui le stesse sono esigibili, anche se, per le regioni, l'applicazione di tale principio contabile è limitato alla parte non sanitaria del bilancio regionale (pari a circa 1.700 milioni). Questa circostanza trova conferma nello stesso parametro riferito al 2014, che presenta una percentuale comunque elevata, pari al 79,22 per cento, derivante dalla necessità, anche per gli esercizi pregressi, di trasferire agli enti del servizio sanitario, unitamente ai gestori del trasporto pubblico, le risorse indispensabili per garantire i servizi essenziali.

Come mostra la successiva tabella, che analizza la spesa per missioni in relazione alla loro composizione sul totale, gli stanziamenti maggiori, pari al 68,51 per cento del totale complessivo (10.835,80 milioni), sono relativi alla missione 1300 "Tutela della salute", seguiti dalla missione 2000 "Fondi e accantonamenti" (10,57 per cento) e dalla missione 1000

[114] Cfr. "Relazione sul rendiconto generale della Regione Toscana per l'anno 2014".

"Trasporti e diritto alla mobilità (6,36 per cento). La restante parte degli stanziamenti risulta distribuita tra le rimanenti missioni, con percentuali inferiori al 2 per cento, fatta eccezione per la missione 100 "Servizi istituzionali, generali e di gestione" (2,09 per cento) in cui risultano allocate le spese relative al Consiglio regionale. Naturalmente, ad eccezione della missione "Fondi e accantonamenti" (2000), in cui gli impegni rappresentano un fenomeno residuale, la percentuale degli impegni e dei pagamenti sul totale è in linea con gli stanziamenti, tanto da far registrare, per le spese allocate nell'ambito della missione "Tutela della salute" una capacità di impegno del 99,89 per cento e una velocità di pagamento dell'88,41 per cento, mentre per la missione "Trasporti e diritto alla mobilità", i due indicatori si attestano rispettivamente all'88,09 per cento e al 79,14 per cento.

Tab. 42 - Spese per missioni. Percentuali sul totale per anno.

Missioni		% sul totale stanziamenti			% sul totale impegni			% sul totale pagamenti		
		2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
100	Servizi istituzionali, generali e di gestione	3,88%	3,24%	2,09%	2,87%	3,43%	2,15%	2,64%	3,29%	1,91%
200	Giustizia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
300	Ordine pubblico e sicurezza	0,01%	0,03%	0,02%	0,01%	0,03%	0,02%	0,00%	0,03%	0,01%
400	Istruzione e diritto allo studio	1,32%	1,39%	1,07%	0,99%	1,41%	1,18%	0,95%	0,99%	0,98%
500	Tutela e valoriz. dei beni e delle attività culturali	0,58%	0,49%	0,45%	0,39%	0,54%	0,47%	0,40%	0,56%	0,44%
600	Politiche giovanili, sport e tempo libero	0,25%	0,20%	0,05%	0,13%	0,13%	0,05%	0,08%	0,11%	0,05%
700	Turismo	0,41%	0,38%	0,16%	0,22%	0,38%	0,17%	0,23%	0,38%	0,18%
800	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	2,26%	2,02%	0,38%	0,28%	0,29%	0,41%	0,07%	0,20%	0,29%
900	Sviluppo sosten. e tutela del territorio e ambiente	3,25%	2,55%	1,33%	0,71%	1,59%	1,39%	0,60%	1,01%	1,13%
1000	**Trasporti e diritto alla mobilità**	**8,80%**	**7,09%**	**6,36%**	**7,23%**	**6,88%**	**6,60%**	**6,42%**	**6,37%**	**6,11%**
1100	Soccorso civile	0,48%	0,25%	0,52%	0,31%	0,11%	0,56%	0,31%	0,08%	0,17%
1200	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	1,47%	1,31%	1,28%	1,00%	1,21%	0,95%	0,51%	0,73%	0,54%
1300	**Tutela della salute**	**58,46%**	**61,57%**	**68,51%**	**79,76%**	**78,24%**	**80,60%**	**82,43%**	**80,91%**	**83,35%**
1400	Sviluppo economico e competitività	3,32%	3,27%	2,00%	0,87%	1,81%	1,31%	0,76%	1,61%	0,85%
1500	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	2,00%	1,57%	1,65%	1,40%	0,74%	1,01%	0,72%	0,33%	0,88%
1600	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	0,89%	0,77%	0,69%	0,44%	0,36%	0,56%	0,41%	0,30%	0,53%
1700	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	0,49%	0,56%	0,52%	0,03%	0,17%	0,13%	0,01%	0,15%	0,13%
1800	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	0,66%	0,48%	0,50%	0,73%	0,37%	0,41%	0,62%	0,30%	0,33%
1900	Relazioni internazionali	0,44%	0,57%	0,22%	0,24%	0,29%	0,20%	0,11%	0,22%	0,13%
2000	**Fondi e accantonamenti**	**9,60%**	**10,91%**	**10,57%**	**0,66%**	**0,35%**	**0,00%**	**0,64%**	**0,42%**	**0,00%**
5000	Debito pubblico	1,43%	1,35%	1,61%	1,75%	1,67%	1,82%	2,07%	2,01%	2,00%
6000	Anticipazioni finanziarie	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	Totale	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

4.1. La spesa corrente

La successiva tabella mostra la distribuzione della spesa corrente a livello di singola missione, per il triennio 2015-2017.

Tab. 43 - Spese correnti per missione. Anni 2015-2017. (in milioni)

Missione		Stanziamenti			Impegni			Pagamenti		
		2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
100	Servizi istituzionali, generali e di gestione	378,40	374,42	218,11	243,65	315,82	190,73	196,42	253,64	146,12
200	Giustizia			-	-	-	-	-	-	-
300	Ordine pubblico e sicurezza	1,33	1,90	1,27	1,29	1,37	1,17	0,22	0,64	0,56
400	Istruzione e diritto allo studio	134,33	137,61	83,63	81,96	109,26	79,58	70,65	73,02	69,16
500	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	26,78	33,21	30,95	26,35	32,79	30,78	22,46	28,57	25,63
600	Politiche giovanili, sport e tempo libero	28,20	23,16	4,75	8,48	10,74	3,86	6,02	8,65	3,61
700	Turismo	14,73	10,29	10,29	8,74	8,35	9,73	7,83	5,47	8,25
800	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	0,88	1,93	4,08	0,24	1,42	3,94	0,22	0,87	3,23
900	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	33,45	37,70	58,78	14,84	23,93	56,40	12,23	17,28	40,17
1000	Trasporti e diritto alla mobilità	634,39	739,56	629,06	538,82	583,87	570,41	418,02	464,32	451,85
1100	Soccorso civile	5,69	7,65	10,90	4,74	6,80	10,80	4,65	5,41	9,00
1200	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	176,07	146,05	132,41	83,96	105,20	81,92	37,35	50,51	40,75
1300	Tutela della salute	7.175,94	7.329,65	7.354,35	7.150,32	7.323,44	7.346,34	6.333,13	6.309,91	6.549,88
1400	Sviluppo economico e competitività	38,88	54,02	25,17	20,16	32,11	15,21	16,06	15,94	7,25
1500	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	251,07	185,87	176,84	127,18	69,45	92,07	54,39	25,38	69,24
1600	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	32,38	27,06	42,13	19,35	13,40	33,65	15,90	7,60	28,87
1700	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	4,52	4,17	10,92	0,88	0,06	10,15	0,04	0,04	8,93
1800	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	66,36	34,88	36,91	65,19	34,29	36,78	47,26	22,62	25,44
1900	Relazioni internazionali	39,76	45,31	19,13	14,43	20,16	14,56	7,34	11,06	7,99
2000	Fondi e accantonamenti	1.039,37	1.120,07	432,19	59,99	32,53	-	49,40	32,53	-
5000	Debito pubblico	64,67	43,31	58,94	46,03	42,13	58,29	45,92	42,13	52,70
6000	Anticipazioni finanziarie	0,20	0,20	-	-	-	-	-	-	-
Totale complessivo spese correnti		**10.147,41**	**10.358,02**	**9.340,81**	**8.516,60**	**8.767,13**	**8.646,36**	**7.345,51**	**7.375,61**	**7.548,63**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconto.

Nell'esercizio in esame, gli stanziamenti relativi alla spesa corrente diminuiscono di quasi il 10 per cento rispetto al 2016 (da 10.358,02 milioni del 2016 a 9.340,81 milioni nel 2017), mentre rimane sostanzialmente invariata la spesa a livello di impegni, che si attesta sugli 8.646,36 milioni (erano 8.767,13 nel 2016), riducendosi appena dell'1,38 per cento. Riguardo ai pagamenti, l'andamento tendenziale è in lieve, ma costante, crescita.

La tabella che segue, mostra gli scostamenti intervenuti nel corso degli esercizi e gli indici relativi alla capacità di impegno e alla velocità di riscossione.

Tab. 44 - Le spese correnti per missioni. Variazioni percentuali. Indicatori.

Missione		Variazione su stanziamenti			Variazione su impegni			Variazione su pagamenti			Capacità di impegno			Velocità di pagamento		
		2016/2015	2017/2016	2017/2015	2016/2015	2017/2016	2017/2015	2016/2015	2017/2016	2017/2015	2015	2016	2017	2015	2016	2017
100	Servizi istituzionali, generali e di gestione	-1,05%	-41,75%	-42,36%	29,62%	-39,61%	-21,72%	-25,61%	-42,39%	-25,61%	64,39%	84,35%	87,44%	80,62%	80,31%	76,61%
200	Giustizia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
300	Ordine pubblico e sicurezza	42,69%	-33,31%	-4,85%	5,72%	-14,39%	-9,49%	161,01%	-11,99%	161,01%	96,94%	71,82%	92,21%	16,71%	46,87%	48,18%
400	Istruzione e diritto allo studio	2,44%	-39,23%	-37,74%	33,30%	-27,16%	-2,91%	-2,11%	-5,29%	-2,11%	61,01%	79,40%	95,16%	86,19%	66,83%	86,90%
500	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	23,99%	-6,80%	15,55%	24,44%	-6,13%	16,81%	14,11%	-10,30%	14,11%	98,39%	98,75%	99,46%	85,24%	87,13%	83,27%
600	Politiche giovanili, sport e tempo libero	-17,89%	-79,51%	-83,17%	26,67%	-64,04%	-54,45%	-39,98%	-58,23%	-39,98%	30,06%	46,37%	81,37%	71,03%	80,58%	93,59%
700	Turismo	-30,13%	-0,02%	-30,15%	-4,40%	16,58%	11,44%	5,35%	50,67%	5,35%	59,31%	81,15%	94,63%	89,63%	65,56%	84,73%
800	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	119,82%	111,78%	365,53%	480,94%	177,04%	1509,42%	1336,59%	270,76%	1336,59%	27,92%	73,78%	96,51%	91,83%	61,25%	81,97%
900	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	12,72%	55,92%	75,75%	61,27%	135,75%	280,20%	228,46%	132,49%	228,46%	44,35%	63,46%	95,95%	82,44%	72,22%	71,22%
1000	Trasporti e diritto alla mobilità	16,58%	-14,94%	-0,84%	8,36%	-2,31%	5,86%	8,09%	-2,69%	8,09%	84,94%	78,95%	90,68%	77,58%	79,53%	79,22%
1100	Soccorso civile	34,47%	42,60%	91,75%	43,49%	58,68%	127,68%	93,61%	66,25%	93,61%	83,39%	88,98%	99,01%	98,05%	79,58%	83,38%
1200	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	-17,05%	-9,34%	-24,80%	25,30%	-22,14%	-2,44%	9,11%	-19,32%	9,11%	47,69%	72,04%	61,87%	44,48%	48,01%	49,75%
1300	Tutela della salute	2,14%	0,34%	2,49%	2,42%	0,31%	2,74%	3,42%	3,80%	3,42%	99,64%	99,92%	99,89%	88,57%	86,16%	89,16%
1400	Sviluppo economico e competitività	38,92%	-53,41%	-35,28%	59,28%	-52,63%	-24,55%	-54,87%	-54,53%	-54,87%	51,85%	59,45%	60,44%	79,65%	49,63%	47,63%
1500	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	-25,97%	-4,86%	-29,56%	-45,40%	32,58%	-27,61%	27,31%	172,87%	27,31%	50,66%	37,36%	52,06%	42,77%	36,54%	75,21%
1600	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	-16,45%	55,73%	30,11%	-30,73%	151,07%	73,91%	81,53%	279,87%	81,53%	59,76%	49,54%	79,87%	82,18%	56,70%	85,79%
1700	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	-7,86%	162,06%	141,46%	-93,01%	16489,91%	1059,61%	25425,48%	21712,92%	25425,48%	19,34%	1,47%	92,90%	4,00%	66,97%	88,05%
1800	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	-47,45%	5,82%	-44,39%	-47,40%	7,25%	-43,58%	-46,16%	12,50%	-46,16%	98,24%	98,33%	99,65%	72,49%	65,95%	69,18%
1900	Relazioni internazionali	13,98%	-57,78%	-51,88%	39,71%	-27,80%	0,88%	8,78%	-27,77%	8,78%	36,30%	44,50%	76,10%	50,88%	54,84%	54,86%
2000	Fondi e accantonamenti	7,76%	-61,41%	-58,42%	-45,77%	-100,00%	-100,00%	-100,00%	-100,00%	-100,00%	5,77%	2,90%	0,00%	82,36%	100,00%	
5000	Debito pubblico	-33,02%	36,08%	-8,86%	-8,46%	38,35%	26,65%	14,76%	25,08%	14,76%	71,17%	97,27%	98,90%	99,77%	100,00%	90,41%
6000	Anticipazioni finanziarie	0,00%	-100,00%	-100,00%							0,00%	0,00%				
	Totale	**2,08%**	**-9,82%**	**-7,95%**	**2,94%**	**-1,38%**	**1,52%**	**2,77%**	**2,35%**	**2,77%**	**83,93%**	**84,64%**	**92,57%**	**86,25%**	**84,13%**	**87,30%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

Nel dettaglio, si registrano diverse riduzioni. Le più significative sono quelle nell'ambito degli stanziamenti e degli impegni di spesa corrente per le missioni "Servizi istituzionali, generali, e di gestione" (100), "Istruzione e diritto allo studio" (400), "Politiche giovanili, sport e tempo libero" (600), "Diritti sociali, politiche sociali e famiglia" (1200), "Sviluppo economico e competitività" (1400). In ultimo, esclusivamente in termini di stanziamenti, si rileva che la missione "Fondi e accantonamenti" (2000) si riduce del 61,41 per cento, a causa dello storno effettuato dal fondo residui perenti a copertura della quota di quelli reiscritti in bilancio (710 milioni).

La spesa sanitaria corrente, allocata principalmente nella missione 1300 "Tutela della salute", resta pressoché stabile, con un incremento sia a livello di stanziamenti che di impegni al di sotto dello 0,50 per cento. Infine, le missioni "Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente" e "Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca", per effetto delle rimodulazioni effettuate nelle altre missioni, beneficiano di un incremento degli stanziamenti e degli impegni.

Tab. 45 – Le spese correnti. Composizione percentuale sul totale.

Missione		% sul totale stanziamenti			impegni			pagamenti		
		2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
100	Servizi istituzionali, generali e di gestione	3,73%	3,61%	2,34%	2,86%	3,60%	2,21%	2,67%	3,44%	1,94%
200	Giustizia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
300	Ordine pubblico e sicurezza	0,01%	0,02%	0,01%	0,02%	0,02%	0,01%	0,00%	0,01%	0,01%
400	Istruzione e diritto allo studio	1,32%	1,33%	0,90%	0,96%	1,25%	0,92%	0,96%	0,99%	0,92%
500	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	0,26%	0,32%	0,33%	0,31%	0,37%	0,36%	0,31%	0,39%	0,34%
600	Politiche giovanili, sport e tempo libero	0,28%	0,22%	0,05%	0,10%	0,12%	0,04%	0,08%	0,12%	0,05%
700	Turismo	0,15%	0,10%	0,11%	0,10%	0,10%	0,11%	0,11%	0,07%	0,11%
800	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	0,01%	0,02%	0,04%	0,00%	0,02%	0,05%	0,00%	0,01%	0,04%
900	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	0,33%	0,36%	0,63%	0,17%	0,27%	0,65%	0,17%	0,23%	0,53%
1000	Trasporti e diritto alla mobilità	6,25%	7,14%	6,73%	6,33%	6,66%	6,60%	5,69%	6,30%	5,99%
1100	Soccorso civile	0,06%	0,07%	0,12%	0,06%	0,08%	0,12%	0,06%	0,07%	0,12%
1200	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	1,74%	1,41%	1,42%	0,99%	1,20%	0,95%	0,51%	0,68%	0,54%
1300	Tutela della salute	70,72%	70,76%	78,73%	83,96%	83,53%	84,96%	86,22%	85,55%	86,77%
1400	Sviluppo economico e competitività	0,38%	0,52%	0,27%	0,24%	0,37%	0,18%	0,22%	0,22%	0,10%
1500	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	2,47%	1,79%	1,89%	1,49%	0,79%	1,06%	0,74%	0,34%	0,92%
1600	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	0,32%	0,26%	0,45%	0,23%	0,15%	0,39%	0,22%	0,10%	0,38%
1700	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	0,04%	0,04%	0,12%	0,01%	0,00%	0,12%	0,00%	0,00%	0,12%
1800	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	0,65%	0,34%	0,40%	0,77%	0,39%	0,43%	0,64%	0,31%	0,34%
1900	Relazioni internazionali	0,39%	0,44%	0,20%	0,17%	0,23%	0,17%	0,10%	0,15%	0,11%
2000	Fondi e accantonamenti	10,24%	10,81%	4,63%	0,70%	0,37%	0,00%	0,67%	0,44%	0,00%
5000	Debito pubblico	0,64%	0,42%	0,63%	0,54%	0,48%	0,67%	0,63%	0,57%	0,70%
6000	Anticipazioni finanziarie	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

4.2. La spesa in conto capitale

Le spese in conto capitale sono quelle su cui ha più influito la riforma contabile sull'armonizzazione. Infatti, è su tale tipologia di spesa che si concentrano le maggiori criticità per la Regione, sia a livello programmatico, sia sull'effettiva realizzazione degli interventi.

La tabella che segue mostra i risultati, per missione, relativi al titolo 2.

Tab. 46 - Le spese per investimenti. Anni 2015-2017. (in milioni)

Missione		Stanziamenti			Impegni			Pagamenti		
		2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
100	Servizi istituzionali, generali e di gestione	111,57	13,31	8,62	17,71	7,15	7,34	6,89	3,95	4,10
200	Giustizia	0,04	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
300	Ordine pubblico e sicurezza	0,00	1,52	0,90	0,00	1,52	0,90	0,00	1,52	0,02
400	Istruzione e diritto allo studio	32,37	28,15	32,73	7,96	22,85	29,03	2,47	4,59	8,20
500	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	42,08	20,43	13,35	6,51	18,15	7,73	6,27	14,88	3,81
600	Politiche giovanili, sport e tempo libero	3,20	1,06	0,83	3,20	1,06	0,83	0,00	0,22	0,05
700	Turismo	31,14	35,16	7,23	11,18	26,96	5,73	9,88	24,62	5,67
800	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	284,99	239,57	37,42	25,15	25,86	33,71	5,17	14,67	19,87
900	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	374,26	263,96	85,21	49,87	125,45	71,54	33,64	61,65	48,63
1000	Trasporti e diritto alla mobilità	478,12	107,75	59,78	119,70	62,98	36,41	75,78	34,09	28,39
1100	Soccorso civile	54,07	22,60	45,00	22,83	3,86	41,01	19,04	1,08	4,32
1200	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	9,43	10,44	6,79	7,04	8,13	5,52	1,70	6,38	1,65
1300	Tutela della salute	212,05	32,91	68,94	115,48	32,91	68,94	3,80	16,74	5,91
1400	Sviluppo economico e competitività	380,55	336,33	191,65	58,90	138,37	105,62	42,62	109,79	59,27
1500	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	1,98	2,11	2,02	0,64	0,29	1,14	0,64	0,20	0,30
1600	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	78,99	65,53	32,21	20,03	20,74	18,10	15,98	15,89	12,88
1700	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	56,90	62,65	45,37	2,09	15,66	1,39	0,86	11,92	1,29
1800	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	13,30	19,00	16,15	0,56	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1900	Relazioni internazionali	15,50	22,70	4,60	7,18	7,19	3,61	1,24	5,89	2,44
2000	Fondi e accantonamenti	173,99	184,61	711,29	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Totale complessivo		**2.354,52**	**1.469,79**	**1.370,08**	**476,04**	**519,16**	**438,54**	**225,99**	**328,08**	**206,79**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

Gli stanziamenti relativi alla spesa per investimenti si riducono ulteriormente rispetto ai precedenti esercizi, passando dai 1.469,79 milioni del 2016 ai 1.370,08 milioni del 2017 (contro i 2.354,52 milioni del 2015), con una flessione di oltre il 6 per cento rispetto al 2016 e del 41,81 per cento sul 2015. Anche gli impegni, pari a 438,54 milioni, si attestano sul valore più basso

dal 2015. Le variazioni intervenute a livello di singola missione sono riportate nella successiva tabella, unitamente agli indici relativi alla capacità di impegno e alla velocità di riscossione.

Tab. 47 - Le spese di investimento per missioni. Variazioni percentuali. Indicatori.

Missione		Variazione % stanziametni			Variazione % impegni			Variazione % pagamenti			Capacità di impegno			Velocità di pagamento		
		2016/2015	2017/2016	2017/2015	2016/2015	2017/2016	2017/2015	2016/2015	2017/2016	2017/2015	2015	2016	2017	2015	2016	2017
100	Servizi istituzionali, generali e di gestione	-88,07%	-35,21%	-92,27%	-59,63%	2,70%	-58,54%	-42,74%	3,83%	-40,55%	15,87%	53,73%	85,18%	38,93%	55,22%	55,82%
200	Giustizia	-100,00%		-100,00%							0,00%					
300	Ordine pubblico e sicurezza		-40,88%			-41,00%			-98,95%			99,99%	99,78%		100,00%	1,78%
400	Istruzione e diritto allo studio	-13,04%	16,27%	1,10%	187,16%	27,05%	264,83%	85,45%	78,65%	231,29%	24,58%	81,18%	88,70%	31,09%	20,08%	28,23%
500	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	-51,44%	-34,67%	-68,28%	179,01%	-57,42%	18,81%	137,16%	-74,37%	-39,22%	15,46%	88,85%	57,92%	96,43%	81,97%	49,33%
600	Politiche giovanili, sport e tempo libero	-66,74%	-22,21%	-74,13%	-66,74%	-22,21%	-74,13%		-78,29%		100,00%	100,00%	100,00%	0,00%	20,99%	5,86%
700	Turismo	12,90%	-79,43%	-76,78%	141,22%	-78,75%	-48,73%	149,31%	-76,98%	-42,60%	35,89%	76,67%	79,22%	88,36%	91,32%	98,93%
800	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	-15,94%	-84,38%	-86,87%	2,84%	30,32%	34,03%	183,70%	35,42%	284,20%	8,82%	10,80%	90,08%	20,56%	56,73%	58,95%
900	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	-29,47%	-67,72%	-77,23%	151,54%	-42,98%	43,44%	83,25%	-21,11%	44,56%	13,33%	47,53%	83,96%	67,45%	49,14%	67,98%
1000	Trasporti e diritto alla mobilità	-77,46%	-44,52%	-87,50%	-47,38%	-42,19%	-69,58%	-55,02%	-16,73%	-62,54%	25,04%	58,45%	60,91%	63,31%	54,13%	77,97%
1100	Soccorso civile	-58,20%	99,10%	-16,77%	-83,07%	961,02%	79,59%	-94,31%	298,64%	-77,32%	42,23%	17,10%	91,12%	83,40%	28,03%	10,53%
1200	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	10,74%	-35,00%	-28,02%	15,48%	-32,13%	-21,63%	276,02%	-74,21%	-3,03%	74,67%	77,87%	81,31%	24,10%	78,48%	29,82%
1300	Tutela della salute	-84,48%	109,48%	-67,49%	-71,50%	109,48%	-40,30%	340,11%	-64,67%	55,48%	54,46%	100,00%	100,00%	3,29%	50,86%	8,58%
1400	Sviluppo economico e competitività	-11,62%	-43,02%	-49,64%	134,91%	-23,67%	79,31%	157,62%	-46,02%	39,06%	15,48%	41,14%	55,11%	72,35%	79,35%	56,11%
1500	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	6,30%	-4,23%	1,80%	-54,02%	289,23%	78,95%	-68,93%	53,29%	-52,38%	32,08%	13,87%	56,38%	100,00%	67,57%	26,61%
1600	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	-17,04%	-50,85%	-59,23%	3,55%	-12,73%	-9,63%	-0,56%	-18,93%	-19,39%	25,36%	31,66%	56,21%	79,76%	76,59%	71,14%
1700	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	10,11%	-27,58%	-20,26%	648,24%	-91,13%	-33,62%	1292,36%	-89,21%	50,30%	3,68%	24,99%	3,06%	40,92%	76,15%	92,66%
1800	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	42,90%	-15,00%	21,47%	-100,00%		-100,00%				4,24%	0,00%	0,00%	0,00%		
1900	Relazioni internazionali	46,38%	-79,71%	-70,30%	0,16%	-49,77%	-49,70%	374,54%	-58,47%	97,06%	46,30%	31,68%	78,43%	17,28%	81,86%	67,68%
2000	Fondi e accantonamenti	6,10%	285,30%	308,82%							0,00%	0,00%	0,00%			
		-37,58%	**-6,78%**	**-41,81%**	**9,06%**	**-15,53%**	**-7,88%**	**45,18%**	**-36,97%**	**-8,50%**	**20,22%**	**35,32%**	**32,01%**	**47,47%**	**63,19%**	**47,15%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

L'analisi della velocità di gestione, che esprime la capacità degli enti di pagare nell'esercizio gli impegni assunti, mostra ancora un rallentamento dei pagamenti, con un indice del 47,15 per cento, il più basso del triennio 2015-2017. Non si riduce, pertanto, la forbice tra impegni e pagamenti, come era auspicabile a seguito dell'introduzione della competenza finanziaria potenziata, che ha appunto lo scopo di avvicinare il momento dell'imputazione a quello di liquidazione della spesa, e di misurare la capacità dell'ente di effettuare gli interventi programmati. La composizione del fondo pluriennale vincolato, di cui si tratterà nel proseguo della relazione, presenta un andamento costante delle spese in conto capitale ma evidenzia, altresì, uno spostamento dei medesimi impegni ad anni successivi attraverso la reimputazione del fondo, circostanza che rivela evidenti difficoltà di programmazione e di corretta predisposizione dei cronoprogrammi.

Come già evidenziato per la spesa corrente, l'andamento delle spese di investimento per missioni ricalca quello complessivo, con forti riduzioni in alcune missioni, come ad esempio "Turismo" (700), "Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente" (900), "Trasporti e diritto alla mobilità" (1000), "Sviluppo economico e competitività" (1400), "Energia e diversificazione delle fonti energetiche" (1700). Di contro, le rimodulazioni hanno consentito di destinare maggiori risorse alle missioni: "Soccorso civile" (1100), per effettuare gli interventi di ripristino e adeguamento a seguito degli eventi alluvionali del 9 e 10 settembre 2017[115]; "Tutela della salute" (1300) il cui incremento dipende principalmente dalle somme stanziate e impegnate a copertura del disavanzo sanitario[116]; "Istruzione e diritto allo studio" (400), per il finanziamento di interventi relativi all'edilizia scolastica. Sulla missione "Fondi e accantonamenti" (2000) risultano maggiori stanziamenti relativi alla contabilizzazione di fondi accantonati[117], ai sensi dell'art. 1 comma 468 bis della l. n. 232/2016[118] che, al fine di garantire, anche in fase di previsione, l'equilibrio tra le entrate

---

[115] Cap. 42711 "Eventi alluvionali del 9 e 10 settembre 2017 - interventi urgenti di ripristino e adeguamento - trasferimenti al commissario delegato" di 37 milioni.

[116] Cap. 24447 "Ripiano disavanzi sanitari relativi ad esercizi pregressi" di 60 milioni.

[117] Cap. 74238 "Avanzo vincolato o accantonato - ordinario libero conto capitale", cap. 74241 "Avanzo vincolato o accantonato - ordinario vincolato conto capitale".

[118] Art. 1, comma 468-bis, l. n. 232/2016: "*Le Regioni e le province autonome di Trento e Bolzano possono utilizzare le quote del risultato di amministrazione accantonato risultanti dall'ultimo consuntivo approvato o dall'attuazione dell'articolo 42, comma 10, del decreto legislativo n. 118 del 2011, e le quote del risultato di amministrazione vincolato, iscrivendole nella missione 20 in appositi accantonamenti di bilancio che, nel bilancio gestionale sono distinti dagli accantonamenti finanziati dalle entrate di competenza dell'esercizio. Gli utilizzi degli accantonamenti finanziati dall'avanzo sono disposti con delibere della giunta cui è allegato il prospetto di cui al comma 468. La giunta è autorizzata ad effettuare le correlate variazioni, anche in deroga all'articolo 51 del decreto legislativo n. 118 del 2011*".

finali e le spese finali[119], ha disposto la possibilità di utilizzare le quote del risultato di amministrazione accantonate risultanti dall'ultimo consuntivo consentendo in tal modo di assumere gli impegni su tali accantonamenti in relazione agli spazi finanziari disponibili nel saldo di pareggio.

La tabella che segue espone la distribuzione delle risorse sul totale complessivo per esercizio e per missione.

Tab. 48 - Le spese di investimento per missioni. Percentuale sul totale.

Missione		% sul totale stanziamenti			% sul totale impegni			% sul totale pagamenti		
		2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
100	Servizi istituzionali, generali e di gestione	4,74%	0,91%	0,63%	3,72%	1,38%	1,67%	3,05%	1,20%	1,98%
200	Giustizia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
300	Ordine pubblico e sicurezza	0,00%	0,10%	0,07%	0,00%	0,29%	0,20%	0,00%	0,46%	0,01%
400	Istruzione e diritto allo studio	1,37%	1,92%	2,39%	1,67%	4,40%	6,62%	1,09%	1,40%	3,96%
500	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	1,79%	1,39%	0,97%	1,37%	3,50%	1,76%	2,78%	4,54%	1,84%
600	Politiche giovanili, sport e tempo libero	0,14%	0,07%	0,06%	0,67%	0,21%	0,19%	0,00%	0,07%	0,02%
700	Turismo	1,32%	2,39%	0,53%	2,35%	5,19%	1,31%	4,37%	7,50%	2,74%
800	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	12,10%	16,30%	2,73%	5,28%	4,98%	7,69%	2,29%	4,47%	9,61%
900	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	15,90%	17,96%	6,22%	10,48%	24,16%	16,31%	14,89%	18,79%	23,52%
1000	Trasporti e diritto alla mobilità	20,31%	7,33%	4,36%	25,15%	12,13%	8,30%	33,53%	10,39%	13,73%
1100	Soccorso civile	2,30%	1,54%	3,28%	4,80%	0,74%	9,35%	8,43%	0,33%	2,09%
1200	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	0,40%	0,71%	0,50%	1,48%	1,57%	1,26%	0,75%	1,95%	0,80%
1300	Tutela della salute	9,01%	2,24%	5,03%	24,26%	6,34%	15,72%	1,68%	5,10%	2,86%
1400	Sviluppo economico e competitività	16,16%	22,88%	13,99%	12,37%	26,65%	24,08%	18,86%	33,47%	28,66%
1500	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	0,08%	0,14%	0,15%	0,13%	0,06%	0,26%	0,28%	0,06%	0,15%
1600	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	3,35%	4,46%	2,35%	4,21%	4,00%	4,13%	7,07%	4,84%	6,23%
1700	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	2,42%	4,26%	3,31%	0,44%	3,02%	0,32%	0,38%	3,63%	0,62%
1800	Relazioni con le altre autonomie territ. e locali	0,56%	1,29%	1,18%	0,12%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
1900	Relazioni internazionali	0,66%	1,54%	0,34%	1,51%	1,38%	0,82%	0,55%	1,79%	1,18%
2000	Fondi e accantonamenti	7,39%	12,56%	51,92%						
		100,00%	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

Non considerando la missione "Fondi e accantonamenti" (2000), che pesa a livello di stanziamenti sulla spesa di investimento per il oltre il 50 per cento, le maggiori risorse relative

[119] Ai sensi dell'art. 9, comma 1, della l. n. 243/2012.

alla spesa in conto capitale sono state destinate alla missione "Sviluppo economico e competitività" (1400), sebbene questa registri, rispetto al 2016, consistenti riduzioni sia in termini di stanziamenti che di impegni. Un andamento analogo si rinviene nella missione "Sviluppo sostenibile e tutela del territorio" (900).

4.3. La spesa per macroaggregati

La tabella che segue mostra la spesa corrente per macroaggregati, suddivisi in base al piano dei conti 4° livello. Come si evince dalla stessa, la maggior parte della spesa regionale è allocata nel macroaggregato "Trasferimenti correnti" (104) alla voce del piano dei conti "trasferimenti correnti alle amministrazioni locali", ed è riferita, in particolare, agli enti del servizio sanitario regionale, ai gestori del trasporto pubblico e agli enti locali. Le spese più cospicue riguardano la sanità, considerando che, per il solo finanziamento dei livelli di assistenza territoriale, ospedaliera e di prevenzione collettiva, si registrano, nel 2017, stanziamenti e impegni per circa 5.966,40 milioni. Sempre con riferimento al medesimo macroaggregato (104), i "trasferimenti correnti ad amministrazioni centrali" presentano, rispetto al 2016, un incremento sia in termini di stanziamenti che di impegni, dovuto alla diversa classificazione attribuita al cap. 26888 "Mobilità sanitaria extraregionale passiva", inserito, nel 2016, tra i trasferimenti correnti alle amministrazioni locali. Un'altra voce consistente relativa ai trasferimenti verso le amministrazioni pubbliche è quella relativa agli "organismi interni e/o unità locali della amministrazione", che ricomprende erogazioni effettuate a favore del Consiglio regionale, per le spese di funzionamento di quest'ultimo.

Infine, i trasferimenti per spese correnti effettuati a favore di soggetti privati, si distinguono in:

- aiuti alle famiglie, realizzati principalmente con fondi europei (Fse 2014-2020), le cui voci principali riguardano il contributo per le retribuzioni del servizio civile, per la formazione e per l'incentivazione dell'autonomia dei giovani;
- trasferimenti alle imprese, in particolare per il finanziamento del trasporto pubblico;
- trasferimenti a istituzioni sociali private, destinati prioritariamente allo sviluppo del sistema dello spettacolo e della cultura.

Inoltre, per quanto riguarda il macroaggregato "acquisto di beni e servizi" (103), la voce principale è costituita dai "contratti di servizio pubblico", in cui sono allocate le spese per il servizio di trasporto ferroviario e marittimo. Segue la voce "altri servizi", che riguarda spese

di diversa natura, come ad esempio quelle per l'attivazione dei servizi per la verifica degli impianti termici o per la lotta agli incendi boschivi; mentre, alla voce "Servizi ausiliari per il funzionamento dell'ente", risultano imputate spese inerenti la gestione delle tasse automobilistiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché i servizi più strettamente rivolti agli apparati amministrativi della Regione (pulizia, vigilanza, segnaletica, parcheggi ecc.).

Tab. 49 - Le spese correnti per macroaggregati. Anni 2015-2017. (in milioni)

Macroaggregato / Piano dei conti 4° livello	Stanziamenti			Impegni			Pagamenti		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
101 - REDDITI DA LAVORO DIPENDENTE									
Retribuzioni in denaro	137,55	134,23	132,43	100,17	121,64	119,00	100,11	121,45	118,81
Altre spese per il personale	2,45	22,00	3,82	2,39	2,72	3,09	2,10	2,47	2,37
Contributi sociali effettivi a carico dell'ente	31,41	36,48	38,70	26,73	32,60	32,58	23,46	28,39	28,36
Contributi sociali figurativi	1,82	3,51	3,83	0,49	3,12	2,10	0,49	3,12	2,09
Totale	**173,23**	**196,21**	**178,78**	**129,78**	**160,08**	**156,77**	**126,16**	**155,44**	**151,62**
102 - IMPOSTE E TASSE A CARICO DELL'ENTE									
Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)	13,15	15,19	14,16	9,30	11,29	10,83	7,97	9,12	9,02
Imposta di registro e di bollo	0,01	2,50	1,60	-	1,42	1,58	-	1,40	1,23
Tassa e/o tariffa smaltimento rifiuti solidi urbani	1,09	1,29	1,21	0,85	1,00	0,80	0,84	0,76	0,80
Imposta comunale sugli immobili (ICI)	1,25	0,02	0,00	0,92	0,00	0,00	0,92	0,00	0,00
Imposte, tasse e proventi assim. a carico dell'ente n.a.c.	0,08	0,05	0,01	0,03	0,00	-	0,01	0,00	-
Imposta Municipale Propria	-	0,60	0,87	-	0,45	0,80	-	0,36	0,80
Imposte, tasse e proventi assim. a carico dell'ente n.a.c.	-	4,02	0,67	-	3,57	0,63	-	3,54	0,43
Contributi sociali effettivi a carico dell'ente	0,02	-	-	0,01	-	-	0,01	-	-
Totale	**15,59**	**23,66**	**18,51**	**11,11**	**17,73**	**14,63**	**9,75**	**15,18**	**12,28**
103 ACQUISTO DI BENI E SERVIZI									
Giornali, riviste e pubblicazioni	0,19	0,17	0,01	0,10	0,02	0,01	0,06	0,02	0,01
Altri beni di consumo	0,26	1,25	1,69	0,13	0,95	1,60	0,04	0,66	1,14
Flora e Fauna	-	0,02	0,02	-	-	0,01	-	-	0,01
Medicinali e altri beni di consumo sanitario	10,00	10,04	14,04	10,00	10,01	14,02	8,90	10,01	13,95
Organi e incarichi istituzionali dell'amministrazione	0,19	0,60	0,45	0,10	0,25	0,28	0,07	0,16	0,19
Rappresentanza, organizzazione eventi, pubblicità e servizi per trasferta	6,18	11,28	9,31	3,22	3,38	3,48	1,90	1,72	2,13
Aggi di riscossione	3,60	3,66	2,45	1,81	2,62	2,41	0,83	0,94	0,98
Acquisto di servizi per formazione e addestramento del personale dell'ente	1,44	0,55	0,50	0,32	0,41	0,44	0,21	0,26	0,21
Utenze e canoni	6,59	6,71	5,86	4,42	5,67	4,69	2,34	4,23	3,36
Utilizzo di beni di terzi	2,77	2,55	2,84	2,37	2,02	2,57	2,28	1,65	1,94
Manutenzione ordinaria e riparazioni	0,82	9,45	9,29	0,66	7,76	8,42	0,52	5,16	5,00
Consulenze	2,61	19,67	16,82	0,39	2,36	3,10	0,24	1,49	1,48
Prestazioni professionali e specialistiche	7,10	1,87	3,71	0,43	0,65	0,68	0,34	0,37	0,41
Lavoro flessibile, quota LSU e acquisto di servizi da agenzie di lavoro interinale	0,34	0,36	0,27	0,03	-	-	0,03	-	-
Servizi ausiliari per il funzionamento dell'ente	18,22	14,88	15,75	15,71	12,91	13,45	8,99	7,61	7,08
Servizi di ristorazione	-	0,03	0,04	-	0,02	0,02	-	0,02	0,02
Contratti di servizio pubblico	384,91	386,30	377,17	288,98	308,38	314,49	170,84	238,61	241,27
Servizi amministrativi	2,03	1,71	2,63	1,28	1,18	2,41	0,82	1,00	0,81
Servizi finanziari	0,15	0,23	0,67	0,13	0,22	0,62	0,13	0,09	0,31
Servizi sanitari	0,27	0,20	0,14	0,14	0,16	0,14	0,11	0,07	0,09
Servizi informatici e di telecomunicazioni	19,75	22,30	20,08	16,12	18,65	18,29	11,59	12,03	10,68
Altri servizi	71,25	43,17	36,26	28,50	20,07	25,45	24,73	11,04	15,53
Altre spese correnti n.a.c.	0,05	-	-	0,05	-	-	-	-	-
Altre spese per il personale	0,06	-	-	0,04	-	-	0,04	-	-
Trasferimenti correnti a Amministrazioni Locali	-	-	0,04	-	-	0,04	-	-	0,01
Totale	**538,78**	**537,00**	**520,05**	**374,94**	**397,68**	**416,61**	**234,98**	**297,14**	**306,59**
104 - TRASFERIMENTI CORRENTI									
Trasferimenti correnti a Amministrazioni Centrali	152,79	106,95	213,60	54,87	40,72	202,28	53,70	39,69	6,67
Trasferimenti correnti a Amministrazioni Locali	7.862,17	8.034,49	7.675,89	7.659,07	7.847,28	7.618,62	6.723,94	6.660,31	6.898,05
Trasferimenti correnti a Enti di Previdenza	0,32	0,01	0,01	-	0,00	0,01	-	0,00	0,01
Trasferimenti correnti a organismi interni e/o unità locali della amministrazione	24,83	21,44	21,61	24,82	21,43	21,35	24,02	21,41	21,34
Interventi previdenziali	0,18	0,18	0,18	0,03	0,02	0,05	0,03	0,02	0,05
Interventi assistenziali	-	2,90	1,61	-	2,62	1,61	-	2,61	1,50
Borse di studio e contratti di formazione specialistica area medica	8,74	1,23	1,72	8,54	1,22	1,72	0,69	0,02	0,02
Altri trasferimenti a famiglie	62,05	30,27	29,06	31,32	12,99	11,34	27,50	11,16	10,20

Macroaggregato / Piano dei conti 4° livello	Stanziamenti			Impegni			Pagamenti		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Trasferimenti correnti a imprese controllate	2,02	4,97	8,23	1,81	1,76	8,00	0,19	1,00	6,73
Trasferimenti correnti a altre imprese partecipate	3,85	0,91	1,10	0,26	0,29	0,51	0,16	0,08	0,40
Trasferimenti correnti a altre imprese	194,55	131,70	76,82	70,34	58,06	50,98	37,94	41,67	34,98
Trasferimenti correnti a istituzioni sociali private	99,66	89,09	72,42	49,34	60,41	54,56	37,59	45,90	37,99
Trasferimenti correnti al Resto del Mondo	7,36	5,66	0,23	2,93	3,20	0,08	1,47	1,15	0,08
Altri Trasferimenti correnti alla UE	-	0,12	3,08	-	0,09	2,85	-	0,09	1,33
Rimborsi di parte corrente a famiglie di somme non dovute o incassate in eccesso	-	0,01	-	-	0,00	-	-	0,00	-
Altre spese correnti n.a.c.	0,00	0,00	-	0,00	-	-	0,00	-	-
Altri servizi	-	0,02	-	-	0,01	-	-	-	-
Organi e incarichi istituzionali dell'amministrazione	0,43	-	-	0,16	-	-	0,14	-	-
Rappresentanza, organizzazione eventi, pubblicità e servizi per trasferta	-	-	0,19	-	-	0,11	-	-	0,03
Totale	**8.418,95**	**8.429,97**	**8.105,75**	**7.903,47**	**8.050,12**	**7.974,07**	**6.907,36**	**6.825,11**	**7.019,38**
107 - INTERESSI PASSIVI									
Interessi passivi su titoli obbligazionari a medio-lungo termine in valuta domestica	-	3,50	0,54	-	2,68	0,54	-	1,24	0,22
Interessi passivi a Amministrazioni Centrali su finanziamenti a breve termine	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Interessi passivi ad Amministrazioni Centrali su mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine	27,37	20,30	19,82	21,43	20,30	19,82	21,43	20,30	19,82
Interessi passivi su finanziamenti a medio lungo termine a Imprese	44,27	21,01	12,35	31,99	21,01	12,31	30,90	18,23	12,24
Interessi passivi su mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine ad altri soggetti	-	7,83	16,16	-	7,61	15,69	-	7,61	11,78
Interessi su derivati	12,81	12,71	12,16	12,39	12,57	12,02	12,28	11,61	10,48
Interessi di mora	0,01	0,01	-	-	-	-	-	-	-
Interessi passivi su anticipazioni di tesoreria degli istituti tesorieri/cassieri	0,20	0,20	-	-	-	-	-	-	-
Spese dovute a sanzioni	0,00	-	-	0,00	-	-	0,00	-	-
Totale	**84,65**	**65,55**	**61,02**	**65,80**	**64,17**	**60,37**	**64,61**	**58,98**	**54,53**
109 - RIMBORSI E POSTE CORRETTIVE DELLE ENTRATE									
Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc…)	1,61	2,99	3,17	1,32	2,54	3,05	0,63	1,13	1,19
Rimborsi di imposte e tasse di natura corrente	0,89	52,76	18,16	0,61	52,65	17,98	0,56	18,77	0,61
Rimborsi di trasferimenti all'Unione Europea	0,33	0,08	0,01	0,25	-	0,01	0,00	-	0,01
Rimborsi di parte corrente ad Amministrazioni Centrali di somme non dovute o incassate in eccesso	2,88	2,88	0,18	-	-	-	-	-	-
Rimborsi di parte corrente ad Amministrazioni Locali di somme non dovute o incassate in eccesso	0,01	0,01	0,17	0,01	0,00	0,17	0,01	0,00	0,00
Rimborsi di parte corrente a Famiglie di somme non dovute o incassate in eccesso	-	-	0,00	-	-	0,00	-	-	0,00
Rimborsi di parte corrente a Imprese di somme non dovute o incassate in eccesso	0,02	0,01	0,01	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Rimborsi di parte corrente a Istituzioni Sociali Private di somme non dovute o incassate in eccesso	-	0,00	0,00	-	-	0,00	-	-	0,00
Oneri da contenzioso	0,00	-	-	0,00	-	-	0,00	-	-
Totale	**5,74**	**58,74**	**21,69**	**2,21**	**55,21**	**21,21**	**1,20**	**19,92**	**1,81**
110 -ALTRE SPESE CORRENTI									
Imposta di registro e di bollo	0,00	0,15	0,00	0,00	-	0,00	0,00	-	0,00
Imposte, tasse e proventi assimilati a carico dell'ente n.a.c.	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Trasferimenti correnti a altre imprese	0,27	-	0,00	0,19	-	0,00	0,19	-	-
Altri interessi passivi diversi	0,02	-	0,19	0,02	-	0,17	0,02	-	-
Rimborsi di imposte e tasse di natura corrente	139,84	-	-	17,30	-	-	-	-	-
Fondo di riserva	872,35	980,82	158,06	-	-	-	-	-	-
Fondo speciali	0,30	-	0,00	-	-	-	-	-	-
Altri fondi e accantonamenti	29,97	43,05	274,07	10,33	-	-	-	-	-
Fondo pluriennale vincolato	12,82	-	-	-	-	-	-	-	-
Versamenti IVA a debito per le gestioni commerciali	0,17	-	-	0,12	-	-	0,11	-	-
Premi di assicurazione contro i danni	1,28	1,58	1,32	1,02	1,26	1,26	0,99	1,14	1,26
Altri premi di assicurazione n.a.c.	0,23	0,45	0,11	0,18	0,23	0,10	0,01	0,03	-
Spese dovute a sanzioni	0,07	0,01	0,03	0,07	0,00	0,03	0,07	0,00	0,03
Spese per risarcimento danni	-	2,73	0,09	-	2,61	0,09	-	2,61	0,08
Spese per indennizzi	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Oneri da contenzioso	0,06	0,11	1,09	0,05	0,07	1,03	0,05	0,05	1,03
Altre spese dovute per irregolarità e illeciti n.a.c.	0,01	0,02	0,01	-	0,00	0,01	-	-	0,00
Altre spese correnti n.a.c.	0,02	17,98	0,03	0,00	17,97	0,00	0,00	0,00	0,00
Totale	**1.057,42**	**1.046,90**	**435,00**	**29,28**	**22,14**	**2,70**	**1,45**	**3,84**	**2,41**
TOTALE COMPLESSIVO SPESE CORRENTI	**10.147,41**	**10.358,02**	**9.340,81**	**8.516,60**	**8.767,13**	**8.646,36**	**7.345,51**	**7.375,61**	**7.548,63**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

Analogamente alla tabella precedente riferita alla spesa corrente, quella successiva mostra la suddivisione per macroaggregato delle spese di investimento. La parte più consistente è allocata nel macroaggregato "Contributi agli investimenti" (203), ed in particolare nel conto "contributi agli investimenti a amministrazioni locali" dove risultano finanziati diversi interventi, tra i quali i principali riguardano i trasporti, l'edilizia scolastica e la riduzione dell'inquinamento. Sul conto "contributi agli investimenti a amministrazioni centrali" si rileva un incremento, sia a livello di stanziamenti che di impegni, determinato dal finanziamento di interventi resisi necessari a seguito degli eventi alluvionali avvenuti nel 2017. Sempre nel medesimo macroaggregato (203), sono presenti rilevanti contributi destinati alle imprese controllate, partecipate e alle altre imprese. Nell'ambito di tali conti sono allocate spese di varia natura, molte delle quali finanziate dal Por Fesr 2014/2020, tra cui, in particolare, quelle riguardanti l'attuazione del progetto relativo alla banda larga, gli aiuti agli investimenti produttivi per la realizzazione interventi strategici in forma di micro credito (fondo rotativo), nonché gli interventi di edilizia residenziale pubblica e per progetti speciali di recupero in aree ad alta criticità abitativa, finalizzati a potenziare l'offerta di abitazioni.

Infine, per il macroaggregato "Investimenti fissi lordi e acquisti di terreni" (202) la voce di maggior rilievo è quella riferita al conto "beni immobili" che, nel 2017, presenta un incremento consistente a livello di impegni rispetto ai precedenti esercizi, in conseguenza del finanziamento di interventi relativi alla ricostruzione di ponti danneggiati da eventi alluvionali e di opere di adeguamento idraulico del canale scolmatore dell'Arno.

Tab. 50 - Le spese in conto capitale per macroaggregati. Anni 2015-2017. (in milioni)

Macroaggregati/ Piano dei conti 4° livello	Stanziamenti			Impegni			Pagamenti		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
202- INVESTIMENTI FISSI LORDI E ACQUISTO DI TERRENI									
Mezzi di trasporto ad uso civile, di sicurezza e ordine pubblico	0,08	0,59	0,21	0,02	-	-	-	-	-
Mobili e arredi	0,99	0,09	0,21	0,18	0,08	0,13	0,09	0,06	0,04
Impianti e macchinari	6,55	2,45	0,86	0,68	0,40	0,41	0,53	0,38	0,14
Attrezzature	43,78	0,41	0,10	37,32	0,22	0,09	37,32	0,12	0,09
Hardware	0,84	1,84	2,82	0,82	1,27	2,00	0,81	0,41	1,48
Beni immobili	52,72	28,50	33,31	5,53	6,19	19,11	3,58	3,98	15,94
Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico	-	0,01	-	-	-	-	-	-	-
Altri beni materiali	1,95	0,23	0,09	0,15	0,12	0,09	0,04	0,10	0,03
Terreni	0,07	0,11	0,04	0,07	0,03	0,04	0,07	-	-
Patrimonio naturale non prodotto	-	-	0,01	-	-	-	-	-	-
Software	37,30	12,49	5,57	14,59	5,10	5,20	4,43	2,03	2,17
Opere dell'ingegno e Diritti d'autore	0,01	0,01	-	-	0,01	-	-	-	-
Incarichi professionali per la realizzazione di investimenti	1,83	1,19	1,00	0,21	0,42	0,92	0,10	0,02	0,43
Manutenzione straordinaria su beni di terzi	-	-	0,18	-	-	0,01	-	-	0,01
Spese di investimento per beni immateriali n.a.c.	-	0,05	0,00	-	-	0,00	-	-	-
Mezzi di trasporto ad uso civile, di sicurezza e ordine pubblico acquisiti mediante operazioni di leasing finanziario	20,00	-	-	-	-	-	-	-	-
Beni immobili acquisiti mediante operazioni di leasing finanziario	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Contributi agli investimenti a Amministrazioni Locali	-	-	0,04	-	-	0,04	-	-	0,01
Totale	**166,13**	**47,96**	**44,45**	**59,57**	**13,84**	**28,02**	**46,97**	**7,10**	**20,34**
203 - CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI									
Mezzi di trasporto ad uso civile, di sicurezza e ordine pubblico	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Hardware	-	0,00	-	-	0,00	-	-	0,00	-
Software	0,43	-	0,05	-	-	0,05	-	-	0,03
Incarichi professionali per la realizzazione di investimenti	0,12	-	-	-	-	-	-	-	-
Manutenzione straordinaria su beni di terzi	-	-	4,70	-	-	4,70	-	-	4,70
Contributi agli investimenti a Amministrazioni Centrali	103,52	49,82	71,14	20,52	32,10	70,18	18,33	2,72	23,91
Contributi agli investimenti a Amministrazioni Locali	1.536,55	679,72	191,72	297,98	344,71	151,15	115,68	244,90	100,65
Contributi agli investimenti interni a organismi interni e/o unità locali della amministrazione	-	-	0,25	-	-	-	-	-	-
Contributi agli investimenti a Famiglie	3,95	9,24	0,04	0,17	0,09	0,02	0,11	0,07	-
Contributi agli investimenti a imprese controllate	232,86	212,40	202,78	8,65	59,11	59,19	0,94	24,66	13,91
Contributi agli investimenti a altre imprese partecipate	225,80	17,73	28,04	17,48	12,75	24,55	3,13	12,75	20,33
Contributi agli investimenti a altre Imprese	207,63	309,28	51,59	66,89	54,51	37,21	38,91	34,57	20,86
Contributi agli investimenti a Istituzioni Sociali Private	8,29	6,83	2,50	1,80	0,92	2,15	1,03	0,42	1,82
Contributi agli investimenti all'Unione Europea	-	0,03	0,25	-	0,01	0,13	-	0,01	0,09
Contributi agli investimenti al Resto del Mondo	3,85	3,79	0,16	2,47	1,12	0,16	0,87	0,87	0,16
Totale	**2.322,99**	**1.288,83**	**553,21**	**415,97**	**505,32**	**349,49**	**179,02**	**320,99**	**186,44**
204 - ALTRI TRASFERIMENTI IN CONTO CAPITALE									
Contributi agli investimenti a Amministrazioni Locali	0,09	-	-	-	-	-	-	-	-
Contributi agli investimenti a altre Imprese	20,20	-	-	-	-	-	-	-	-
Contributi agli investimenti a Istituzioni Sociali Private	-	-	0,03	-	-	0,03	-	-	0,01
Trasferimenti in conto capitale erogati a titolo di ripiano disavanzi pregressi a Amministrazioni Locali	-	-	60,00	-	-	60,00	-	-	-
Trasferimenti in conto capitale erogati a titolo di ripiano disavanzi pregressi a Istituzioni Sociali Private	-	-	1,00	-	-	1,00	-	-	-
Altri trasferimenti in conto capitale n.a.c. a Amministrazioni Locali	13,97	-	0,09	0,50	-	-	-	-	-
Totale	**34,26**	**-**	**61,11**	**0,50**	**-**	**61,03**	**-**	**-**	**0,01**
205 - ALTRE SPESE IN CONTO CAPITALE									
Fondi di riserva in c/capitale	146,30	116,79	70,54	-	-	-	-	-	-
Fondi speciali c/capitale	0,05	-	0,00	-	-	-	-	-	-
Altri accantonamenti in c/capitale	25,90	15,66	640,75	-	-	-	-	-	-
Altre spese in conto capitale n.a.c.	1,12	0,55	0,03	-	-	-	-	-	-
Totale	**173,36**	**132,99**	**711,32**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**
Totale complessivo	**2.696,74**	**1.469,79**	**1.370,08**	**476,04**	**519,16**	**438,54**	**225,99**	**328,08**	**206,79**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

4.4. Le spese per servizi in conto terzi e partite di giro

La gestione dei servizi per conto di terzi trova, nell'ambito del processo di armonizzazione dei sistemi contabili, una generale ricognizione nel d.lgs. n.118/2011 e suoi allegati. In particolare, un primo riferimento normativo si rinviene nell'art.7, co.1, lett. b) del citato decreto[120], il quale, al fine di garantire l'omogeneità dei bilanci pubblici, vieta la provvisoria imputazione di operazioni contabili ai servizi in conto terzi ed alle partite di giro, rappresentati nel bilancio regionale al titolo IX dell'entrata e al titolo VII della spesa.

La norma in questione è integrata dalle disposizioni contenute nel principio applicato della contabilità finanziaria (all. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011)[121], che, nell'ambito della disciplina relativa a riscossioni e liquidazioni, vietano espressamente la temporanea contabilizzazione degli incassi e dei pagamenti nell'ambito delle partite di giro.

Il principio applicato alla contabilità finanziaria di cui sopra contiene, altresì, una puntuale indicazione delle modalità di gestione dei servizi in conto terzi e delle partite di giro. In particolare, il punto 7.1, fornisce una perimetrazione delle poste contabili ad essi assimilabili, specificando che risultano comprese in tale tipologia di entrata e di spesa "*le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità ed autonomia decisionale da parte dell'ente, quali quelle effettuate come sostituto di imposta*". Peraltro, "*non comportando discrezionalità ed autonomia decisionale, le operazioni per conto di terzi non hanno natura autorizzatoria*".

Vengono previste, tuttavia, specifiche ipotesi derogatorie alla predetta classificazione, in quanto lo stesso punto 7.1 inserisce tra le operazioni riconducibili ai servizi in conto terzi anche "*le transazioni riguardanti i depositi dell'ente presso terzi, i depositi di terzi presso l'ente, la cassa economale, le anticipazioni erogate dalla tesoreria statale alle regioni per il finanziamento della sanità ed i relativi rimborsi*".

Da quanto sopra rappresentato, si evince che l'elemento discriminante per l'iscrizione di poste contabili in bilancio nell'ambito delle partite in conto terzi, è rappresentato dall'assenza di autonomia decisionale e di discrezionalità da parte dell'ente territoriale che, in questi casi, opera come mero esecutore contabile di transazioni già determinate. Tale aspetto viene, peraltro, confermato dalla mancanza di natura autorizzatoria degli stanziamenti di

---

[120] Le caratteristiche essenziali dei servizi in conto terzi sono peraltro, desumibili dalla giurisprudenza consolidata ed applicata delle Sezioni regionali di controllo di questa Corte. Per una ricognizione generale si veda Sezione di controllo per il Veneto, deliberazione n. 558/2015/PARI.

[121] Punto 4 e punto 6 del citato principio applicato, che riguardano rispettivamente la riscossione delle entrate e la liquidazione delle spese.

bilancio ad esse riferite, a differenza di quanto avviene per gli stanziamenti di natura ordinaria.

Sempre il punto 7.1 fornisce un'esatta definizione di autonomia decisionale, la quale sussiste *"quando l'ente concorre alla definizione di almeno uno dei seguenti elementi della transazione: ammontare, tempi e destinatari della spesa"*.

In tal senso, hanno, ad esempio, natura di servizi in conto terzi, come riportato nel principio stesso, le operazioni svolte dall'ente come soggetto "capofila", nel momento in cui lo stesso si presenta come mero esecutore della spesa; la gestione della contabilità svolta per conto di un altro ente (anche non avente personalità giuridica) dotato di un proprio bilancio di previsione e consuntivo; la riscossione di tributi e di altre entrate per conto di terzi.

Al contrario, non hanno natura di servizi per conto di terzi e, di conseguenza, devono trovare specifica contabilizzazione in altri titoli del bilancio, le spese sostenute per conto di un altro ente che comportano autonomia decisionale e discrezionalità, anche se destinate ad essere interamente rimborsate (quali spese elettorali e le spese di giustizia); le operazioni svolte per conto di un altro soggetto che non ha un proprio bilancio nel quale contabilizzare le medesime operazioni; i finanziamenti comunitari, anche se destinati ad essere spesi coinvolgendo altri enti, nei casi in cui non risultino predefiniti tempi, importi e destinatari dei successivi trasferimenti; le operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio.

La corretta imputazione delle spese nelle partite di giro rappresenta, invero, un aspetto di primaria rilevanza anche al fine di verificare l'eventuale presenza di fattispecie elusive del rispetto dei vincoli di finanza pubblica, con riferimento alla disciplina del pareggio di bilancio introdotta dalla l. n. 243/2012[122], come specificato ripetutamente dalla giurisprudenza di questa Corte.

Il principio contabile in materia di gestione dei servizi in conto terzi e partite di giro, prevede, infine, specifica deroga al principio della competenza finanziaria potenziata, in quanto, al punto 7.2 stabilisce che le transazioni in essi contabilizzate devono essere *"registrate ed imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata e non all'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile*". Il fine ultimo di tale deroga è rappresentato dalla *"necessità di*

[122] A tale proposito si evidenzia che, in passato, numerosi rilievi da parte delle Sezioni regionali di controllo in sede di parifica dei rendiconti delle Regioni hanno riguardato la non corretta contabilizzazione nei servizi in conto terzi di partite di entrata. In alcuni casi, tali rilievi hanno indotto le singole Sezioni a deliberare una parifica parziale o una mancata parifica dei relativi rendiconti. Per il dettaglio delle singole parifiche regionali, si rimanda al capitolo I della presente relazione.

garantire e verificare l'equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni riguardanti le partite di giro o le operazioni per conto terzi, attraverso l'accertamento di entrate cui deve corrispondere, necessariamente, l'impegno di spese correlate (e viceversa)"[123]. Pertanto, anche nell'alveo delle nuove regole introdotte dal processo di armonizzazione dei sistemi contabili, l'equilibrio tra accertamenti di entrata ed impegni di spesa dei servizi in conto terzi e delle partite di giro, continua a costituire una regola imprescindibile correlata alla stessa natura delle poste iscritte nel conto terzi, che debbono transitare nel bilancio degli enti senza produrre alcun effetto finanziario sostanziale.

La verifica delle risultanze della Regione, con specifico riguardo a tale aspetto, ha posto in evidenza come la richiesta equivalenza tra accertamenti ed impegni di competenza afferenti i servizi in conto terzi e le partite di giro non sia stata raggiunta dall'ente nell'esercizio 2017. Tale criticità era stata rilevata da questa Sezione anche nei precedenti esercizi 2015 e 2016. Il disallineamento tra entrate e spese dei servizi in conto terzi nel rendiconto di gestione dell'esercizio 2016 aveva portato la Sezione ad esprimere un giudizio di parziale parificazione dello stesso, sulle cui cause ed esiti, così come sui provvedimenti adottati dalla Regione in conseguenza della decisione, si provvederà a relazionare nel proseguo del presente paragrafo.

Limitando, al momento, l'attenzione alle risultanze 2017, si evidenzia che l'ammontare degli accertamenti, contabilizzati tra i servizi in conto terzi e partite di giro (pari a 2.089.836.120,08 euro) non risulta equivalente al totale degli impegni (pari a 2.800.235.037,84 euro).

La differenza, corrispondente a 710.398.917,76 euro, dipende da movimentazioni compensative relative a maggiori impegni di seguito rappresentati:

- per l'importo di 709.597.025,75 euro, da maggiori impegni riconducibili all'anticipazione, da parte dello Stato, di somme per il finanziamento della spesa sanitaria;
- per l'importo di 233,63 euro, da maggiori impegni riconducibili al capitolo di bilancio denominato "Depositi cauzionali ricevuti";
- per l'importo di 774.537,37 euro, da maggiori impegni riconducibili alle regolarizzazioni delle anticipazioni di cassa corrisposte ad organismi intermedi e/o pagatori;

---

[123] Nello specifico, il punto 7.2 del principio applicato alla contabilità finanziaria stabilisce che, al fine di mantenere l'equivalenza tra accertamenti ed impegni, "*in deroga al principio generale n. 16 della competenza finanziaria, le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo a entrate e spese riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto terzi, siano registrate ed imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata e non all'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile*".

- per l'importo di 27.122,51 euro, da maggiori impegni a cui non corrisponde la registrazione del relativo accertamento, riconducibili al capitolo di bilancio afferente rimborsi per depositi cauzionali a terzi per concessioni e locazioni.

Tali scostamenti, secondo quanto emerge dalla disamina del bilancio e degli atti contabili regionali, sono imputabili alla reiscrizione, tra le spese in conto terzi, di impegni relativi a residui perenti riconducibili a partite di giro, così come avvenuto anche nei precedenti esercizi 2015 e 2016.

Si tratta di una procedura contabile, adottata dalla Regione a partire dall'esercizio 2015, che prevede la riduzione, con apposita variazione di bilancio, dello stanziamento dal fondo residui perenti accantonato *ad hoc* tra le spese correnti e, parallelamente, l'assunzione del relativo impegno nell'ambito dell'originario capitolo di appartenenza, allocato in questo caso nei servizi in conto terzi.

In particolare, in relazione all'esercizio 2017, la reimputazione ha riguardato in via principale ed in misura consistente residui perenti afferenti l'anticipazione statale per il finanziamento della spesa sanitaria. Si tratta di una voce di entrata e di uscita che trova allocazione nei servizi in conto terzi, per espressa previsione del richiamato punto 7.1, in deroga alla perimetrazione generale, per la cui specifica trattazione si rinvia al paragrafo relativo alla gestione di cassa, tenuto conto delle implicazioni che genera sui flussi di liquidità dell'ente. Come espressamente dichiarato dalla Regione, negli "*ultimi esercizi si è registrato un ritardo nell'effettuazione dei ripian*i" delle risorse introitate a titolo di anticipazione concessa dallo Stato, che ha generato una mole significativa di residui passivi, in parte caduti in perenzione.

Per la reiscrizione in bilancio, la Giunta regionale, con delibera di variazione al bilancio gestionale[124], ha *in primis* effettuato uno storno per complessivi 709.597.025,75 euro dal fondo per il pagamento dei residui perenti del perimetro sanitario[125] (allocato alla missione 20 "Fondi e accantonamenti"), con conseguente imputazione al titolo 7 "servizi in conto terzi", e più precisamente sul capitolo inerente il recupero delle somme da parte dello Stato per il

[124] D.g.r. n. 1004 del 19 settembre 2017 conseguente alla variazione al bilancio di previsione adottata con d.g.r. del 18 settembre n. 1002. Per maggior dettagli sulla variazione di bilancio, si rimanda al capitolo sulla programmazione, contenuto nella presente relazione.

[125] Cap. 81053 "Fondo per il pagamento di residui perenti relativi a partite di giro finanziate con risorse vincolate del perimetro sanitario".

finanziamento della spesa sanitaria[126]. La reimputazione ha riguardato residui perenti relativi al triennio 2010-2011-2012, per importi rispettivamente pari a 280,31 milioni, 98,62 milioni e 330,67 milioni.

Con la stessa variazione di cui sopra e con successive variazioni di Giunta[127] sono stati allocati nuovamente, nei pertinenti capitoli delle partite di giro, anche residui perenti del perimetro ordinario[128], per un importo complessivo 801.892,01 euro, finanziati tramite la riduzione del relativo fondo. Di conseguenza, la reimputazione in partite di giro riguarda un ammontare complessivo pari a 710.398.917,76 euro, esattamente corrispondente alla differenza tra entrate e spese dei servizi in conto terzi.

L'operazione contabile descritta è stata oggetto di specifico interesse da parte della Sezione già nei precedenti esercizi soggetti al giudizio di parifica[129]. In particolare, in sede di esame del rendiconto dell'esercizio 2015, la Regione aveva chiarito le ragioni che l'avevano condotta ad attuare una simile procedura, ribadite recentemente in risposta alla richiesta di ulteriori chiarimenti e precisazioni al riguardo. In sostanza, la Regione afferma che il riferimento normativo sotteso a tale operazione risulta rinvenibile nell'art. 51 del d.lgs. n. 118/2011, secondo cui la Giunta regionale, entro il termine del 30 novembre, provvede all'utilizzo della quota accantonata nell'ambito del risultato di amministrazione riguardante i residui perenti. Tale disposizione, sempre secondo la Regione, implica, che "*il relativo utilizzo passi attraverso un attingimento delle risorse necessarie a favore del pertinente capitolo di origine*", tenuto conto che il fondo su cui sono accantonate le risorse per la reiscrizione dei residui passivi perenti non può essere impegnato.

Sebbene l'interpretazione adottata dalla Regione possa essere giustificata, anche nell'ottica del rispetto del principio di trasparenza, a parere della Sezione, dalla lettura del disposto normativo di cui sopra non deriva un obbligo evidente di reiscrizione nel pertinente capitolo di bilancio. In sede di controdeduzioni la Regione ha precisato che il fondamento di tale interpretazione e delle conseguenti procedure adottate, trova sede "nel principio in base al quale nella voce "Fondi e accantonamenti" può essere accantonato come "maggiori spese

---

[126] Cap. 81013 "Recupero da parte dello stato di somme per il finanziamento della spesa sanitaria (art. 11, comma 17, d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502)".
[127] D.g.r. 9 ottobre 2017, n. 1071 (87,00 euro depositi cauzionali); d.g.r. del 30 novembre 2017, n. 1336.
[128] Come rappresentato nell'*incipit* del paragrafo, si tratta di residui afferenti anticipazione di cassa verso organismi pagatori (774.535,87 euro), depositi cauzionali locazioni e concessioni (21.298,51 euro) e depositi cauzionali (146,63 euro).
[129] Per la descrizione dettagliata di tale operazione e per le relative considerazioni si rimanda alla relazione allegata alla parifica del rendiconto 2015, approvato con deliberazione n. 64/2016/PARI, volume I, pag.174.

che potranno verificarsi durante l'esercizio" l'ammontare dei residui perenti. L'ente regionale precisa, infatti, che il glossario relativo al piano dei conti integrato, prevede che *"su tale voce di bilancio non possono essere impegnate spese e emessi mandati di pagamento. L'utilizzo di tali risorse è effettuato attraverso una variazione al bilancio di previsione, incrementando gli stanziamenti di spesa cui la spesa è destinata e, contestualmente, riducendo lo stanziamento del fondo"*.

La Sezione prende atto di quanto rappresentato dalla Regione e della validità di tale interpretazione. Tuttavia, in questa sede non può che ribadire le proprie preoccupazioni per le dirette conseguenze che l'operazione contabile, così come rappresentata, genera nell'ambito dei servizi in conto terzi, in quanto l'impegno allocato nell'originario capitolo di appartenenza non trova diretta corrispondenza in bilancio dal lato dell'accertamento, poiché la correlata fonte di finanziamento si rinviene nell'avanzo di amministrazione. Lo squilibrio rappresentato potrà essere superato solo con il passare del tempo, a seguito dell'estinzione dello *stock* di residui perenti. Tale fenomeno si verrà a determinare, infatti, in considerazione del divieto di cancellazione di residui passivi per perenzione, introdotto, a partire dall'esercizio 2015, dall'art. 60, comma 3 del d.lgs. n. 118/2011[130]. Stante l'obbligo di mantenere i residui passivi perenti preesistenti all'entrata in vigore del d.lgs. n. 118/2011 fino al loro completo esaurimento, al termine dell'esercizio 2017, l'ammontare dei residui perenti relativi ad impegni iscritti nei servizi in conto terzi presente nel bilancio della Regione, è pari a 128.184.167,77 euro. Appare, pertanto, presumibile che, fin tanto che gli stessi saranno riallocati in bilancio, la criticità rilevata in merito alla mancata conciliazione delle partite di giro si presenterà inevitabilmente nell'esame dei prossimi rendiconti.

Tab. 51 - Residui perenti dei servizi in conto terzi. (in euro)

Residui perenti conto terzi	Importo iniziale al 31/12/2016 (a)	Economie (b)	Residui perenti Reiscritti (c)	Economie residui perenti Reiscritte (d)	Totale reiscrizioni (e)=c+d	Importo residuo perente al (f)=a-b-e
Ordinario	129.851.315,96	865.256,18	801.499,86	392,15	801.892,01	128.184.167,77
Sanitario	709.597.025,75	-	709.597.025,75		709.597.025,75	-
Totale	**839.448.341,71**	**865.256,18**	**710.398.525,61**	**392,15**	**710.398.917,76**	**128.184.167,77**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su elenco residui perenti.

[130] Art 60, co. 3, d.lgs. n. 118/2011: *"a decorrere dall'entrata in vigore del presente decreto, non è consentita la cancellazione dei residui passivi dalle scritture contabili per perenzione. L'istituto della perenzione amministrativa si applica per l'ultima volta in occasione della predisposizione del rendiconto dell'esercizio 2014 (…).A tal fine, una quota del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 è accantonata per garantire la copertura della reiscrizione dei residui perenti, per un importo almeno pari all'incidenza delle richieste di reiscrizione dei residui perenti degli ultimi tre esercizi rispetto all'ammontare dei residui perenti e comunque incrementando annualmente l'entità dell'accantonamento di almeno il 20 per cento, fino al 70 per cento dell'ammontare dei residui perenti."*

Pertanto, quanto appena esposto, rende evidente l'esistenza di una criticità collegata non tanto ad una non corretta procedura contabile adottata dalla Regione, quanto più a considerazioni di natura prettamente giuridica sull'opportunità e sulla diretta applicabilità dell'istituto della perenzione amministrativa ai residui passivi collegati ad impegni iscritti nei servizi in conto terzi.

L'analisi, nel corso degli anni, del fenomeno descritto, del suo sviluppo e delle conseguenze prodotte, ha, infatti, condotto la Sezione a maturare alcuni ragionevoli dubbi in tal senso. Infatti, il complesso delle disposizioni legislative che disciplinavano il tema della perenzione amministrativa (d.lgs. n. 76/2000 art. 21 c. 3[131]; l.r. n. 36/2001 art. 34 c. 4[132] e relativo regolamento di attuazione, di cui al d.p.g.r. n. 61/2001 art. 53), superato, come visto, dall'applicazione del d.lgs. n. 118/2011, prevedeva in modo esplicito la possibilità di far ricorso a tale istituto per eliminare dal bilancio residui passivi, di parte corrente e di parte capitale, senza alcun espresso riferimento alle poste iscritte nell'ambito dei servizi in conto terzi e delle partite di giro. La stessa natura, poi, delle poste iscritte nei titoli di entrata e spesa riferiti al conto terzi, sulle quali, come ribadito dai principi contabili, è preclusa all'ente ogni autonomia decisionale o discrezionalità di scelta in ordine alla definizione dei termini delle relative transazioni, conferma tali perplessità.

La Regione, a seguito di specifica richiesta di delucidazioni sull'argomento, ha dichiarato di aver dato, con legge regionale n. 36/2001 "*una interpretazione estensiva al dettato normativo concernente il tema della perenzione amministrativa, tendendo ad assimilare i residui iscritti nel servizio in conto terzi con a quelli contabilizzati sul titolo I della spesa*", nell'ambito, pertanto, delle spese correnti. Ha precisato, altresì, che tali cancellazioni non hanno "*condizionato gli esiti del patto di stabilità prima e del pareggio di bilancio dopo*", e non hanno "*alterato il risultato di amministrazione in quanto la Regione Toscana ha, negli anni, costituito un fondo per la copertura degli impegni perenti relativi a partite di giro nella misura del 100 per cento*".

La Sezione prende atto positivamente delle misure cautelative adottate, con particolare riferimento alla costituzione di un fondo destinato alla copertura di tali residui per il loro intero importo. Condivide, altresì, l'affermazione circa la neutralità del fenomeno della

---

[131] D.lgs. n. 76/2000, art. 21, c. 2: "*Le somme di cui al comma 2* (cfr. residui passivi) *possono essere conservate nel conto dei residui per non più di due anni, successivi a quello in cui l'impegno si è perfezionato, per le spese correnti e per non più di sette anni per le spese in conto capitale*".

[132] Art. 34, c. 4, l.r. n. 36/2001: "i *residui passivi, relativi a spese correnti e in conto capitale non pagati rispettivamente entro il secondo ed il settimo esercizio successivo a quello in cui l'impegno si è perfezionato, si considerano perenti agli effetti amministrativi*".

riallocazione di poste perenti nei servizi in conto terzi per quanto concerne il rispetto delle regole del pareggio, rinviando allo specifico capitolo per ulteriori considerazioni sul tema.

Tuttavia, ribadisce le perplessità manifestate in ordine all'interpretazione estensiva dell'istituto della perenzione amministrativa, e conseguentemente alla cancellazione di residui passivi iscritti nell'ambito dei servizi in conto terzi. L'operazione, così come posta in essere, pur se in qualche modo supportata dall'ordinamento contabile, costituisce una violazione delle norme sull'armonizzazione nella misura in cui prevedono la necessaria e perfetta equivalenza delle poste di entrata e spesa inscritte nei servizi in conto terzi, in deroga al principio della competenza finanziaria potenziata. La Sezione, nel rimarcare tale irregolarità, è comunque consapevole del fatto che la portata di tale fenomeno è destinata ad esaurirsi nel breve termine.

Chiarito il punto in questione, la trattazione prosegue ora con l'esame delle singole spese iscritte nei servizi in conto terzi, da cui emergono ulteriori profili meritevoli di rilievo, anche in questo caso già rappresentati nella precedente relazione di parifica riferita all'esercizio 2016, tra cui, in particolare, alcune regolarizzazioni contabili e le movimentazioni temporanee connesse ad anticipazioni di liquidità tra i conti ordinari e sanitari intestati all'ente regionale, per la cui disamina si rinvia al paragrafo sulle risultanze di cassa, per le implicazioni ad essa connesse.

Inoltre, si rileva che, nell'esercizio 2017, risultano presenti poste riferite ad anticipazioni di somme apparentemente prive dei requisiti previsti dai principi contabili per l'allocazione nelle partite di giro. Su di esse, la Regione aveva avuto modo, nel precedente esercizio, a seguito di esplicita richiesta istruttoria, di precisarne la natura[133]. Nello specifico, si tratta di anticipazioni di liquidità corrisposte ad organismi pagatori quali Artea (per la programmazione 2007-2013) e Sviluppo Toscana S.p.a. (per la programmazione 2014-2020) "*per il pagamento dei contributi concessi dalla Regione a titolo di risorse comunitarie e solo corrisposti, per delega, dal terzo ente/soggetto gestore*". Tali anticipazioni vengono assimilate dall'ente regionale, per natura e conseguente gestione, alle anticipazioni statali di liquidità per il finanziamento della sanità, che i principi contabili imputano espressamente ai servizi in

[133] L'ente precisava in merito che non si trattava "*di nuova spesa, che trova registrazione invece sui capitoli pertinenti del Titolo I o II in relazione ai contributi concessi, né della concessione di crediti ai soggetti gestori, dato che la liquidità corrisposta è utilizzata per il pagamento dei contributi concessi dalla Regione e solo corrisposti, per delega, dal terzo ente/soggetto gestore*".

conto terzi, in deroga alla perimetrazione generale[134]. Come specificato dalla Regione in risposta ad ulteriori richieste di chiarimento, la contabilizzazione nel conto terzi è stata prevista a seguito di una rivisitazione, operata nell'anno 2011, del precedente modello di finanziamento degli interventi gestiti dagli organismi intermedi, che prevedeva un'erogazione di cassa anticipata, spesso superiore rispetto alle effettive esigenze, in misura tale da determinare una rilevante giacenza di cassa presso l'organismo pagatore, riducendo di conseguenza le risorse liquide presso la tesoreria regionale. Per ristabilire, come precisato sempre dalla Regione, un "*giusto equilibrio*" tra la consistenza delle due casse, è stato previsto un modello che consente agli stessi organismi pagatori di ricevere anticipazioni di liquidità in relazione a previsioni di fabbisogni, contabilizzate tra le partite di giro, richiedendo a cadenza periodica la regolarizzazione dei movimenti anticipati in base agli effettivi utilizzi. Peraltro la Regione, nel 2011, ha richiesto all'organismo pagatore - nello specifico, Artea - il riversamento di 100 milioni di euro in relazione a linee di intervento per le quali le attività non erano concluse, reintroitate nelle partite di giro tra gli accertamenti, da utilizzare nel tempo a ripiano della quota di anticipazione di liquidità impiegata per i pagamenti sulle linee di intervento dalle quali era stata fatta affluire la liquidità. Alcuni impegni sono caduti in perenzione ai sensi della l. n. 36/2001 e, pertanto, nel corso del 2017 la Regione ha provveduto alla reiscrizione di una quota di impegno perente pari a 774.535,87 euro, come rilevato nella presente trattazione. La Sezione, nel prendere atto di tale modalità di gestione dei rapporti con l'organismo pagatore, segnala tuttavia che la stessa è stata adottata con l'obiettivo esplicito di *"ottimizzare la finalizzazione della cassa regionale e conseguire l'obiettivo del rispetto del tetto dei pagamenti imposte dal Patto di stabilità 2011"*[135], ottenendo pertanto, la Regione, un diretto vantaggio, ed esercitando una autonomia decisionale ed un potere discrezionale che mal si concilia con la definizione di servizio in conto terzi. Tra l'altro, il punto 5.5[136] dei principi contabili qualifica le anticipazioni di liquidità erogate dagli enti territoriali ai propri enti ed organismi strumentali come concessione e riscossione di crediti, e pertanto sembrerebbero da contabilizzare all'interno del bilancio ordinario, nel titolo III delle spese e

---

[134] Il punto 7.1 del principio applicato della contabilità finanziaria specifica che "*in deroga alla definizione di "Servizi per conto terzi", sono classificate tra tali operazioni le transazioni riguardanti i depositi dell'ente presso terzi, i depositi di terzi presso l'ente, la cassa economale, le anticipazioni erogate dalla tesoreria statale alle regioni per il finanziamento della sanità ed i relativi rimborsi.*"

[135] Circolare della Direzione generale organizzazione e risorse del 19 maggio 2011.

[136] D.lgs. n. 118/2011 all. 4/2 p. 5.5 "*Le concessioni di credito possono essere costituite (…) da anticipazioni di liquidità nei confronti dei propri enti ed organismi strumentali e delle proprie società controllate o partecipate (…)*".

nel titolo V delle entrate, relativi alla riduzione e all'incremento di attività finanziarie. In sede di controdeduzioni, la Regione ha accolto tali osservazioni, ritenendo opportuno, "*a partire dalle prossime operazioni*", procedere con la contabilizzazione in bilancio di tali anticipazioni secondo le modalità indicate da questa Sezione.

Oltre a tali criticità, si evidenzia come continuino a trovare imputazione nelle partite di giro capitoli di spesa caratterizzati da una descrizione priva di specifico dettaglio, sebbene, in alcuni casi, per un importo minore rispetto alle rilevazioni del precedente esercizio. In merito alla segnalazione della Sezione sulla genericità di tali capitoli, espressa in sede di esame del rendiconto 2016, la Regione aveva comunicato che la stessa sarebbe stata presa "*come spunto di riflessione per la determinazione di una maggiore articolazione dei capitoli delle partite di giro e servizi conto terzi*". Nonostante tale dichiarazione di intenti, permangono, all'interno dei titoli afferenti i servizi in conto terzi, i medesimi capitoli oggetto di segnalazione nel precedente esercizio, di seguito indicati: "Partite di giro diverse non allocabili su specifici capitoli delle partite di giro", i cui accertamenti ed impegni ammontano a 208.516,56 euro; "Altre entrate/uscite per conto terzi" (accertamenti ed impegni per 29.914.928,23 euro); "Altre entrate/uscite per conto terzi - Gsa" (accertamenti ed impegni per 18.128.181,66 euro), introdotti a partire dall'esercizio 2015.

A seguito di specifica richiesta istruttoria, la Regione ha fornito il dettaglio degli impegni contabilizzati su tali capitoli, da cui risultano molteplici e diverse tipologie di spesa, perlopiù relative a regolarizzazioni contabili.

Tra di esse, meritevoli di specifica attenzione appaiono gli impegni riferiti all'erogazione di *voucher* formativi finanziati da risorse comunitarie[137], la cui descrizione non consente di valutare con ragionevole certezza la presenza o meno di autonomia decisionale o discrezionalità da parte dell'ente regionale (che si rivela decisiva ai fini dell'iscrizione nel conto terzi o in quello ordinario). A seguito di specifica richiesta istruttoria, la Regione ha dichiarato quanto segue: "*gli impegni che vengono registrati sulle partite di giro non attengono alla copertura della spesa della concessione del voucher che risulta correttamente contabilizzata negli stanziamenti di spesa del bilancio regionale. Gli impegni di spesa registrati sulle partite di giro attengono ad operazioni di pagamento delle agenzie formative eseguite per conto di alcuni beneficiari. La facoltà per il beneficiario di richiedere alla Regione di pagare, per proprio conto, le agenzie formative è stata prevista in alcuni bandi, in particolare quelli rivolti a categorie di*

[137] Iscritti nell'ambito del capitolo 81036 "Altre uscite per conto terzi".

persone disoccupate o senza lavoro stabile, per rassicurare le agenzie formative riguardo l'effettivo incasso delle somme dovute dai soggetti destinatari degli interventi regionali".

Tale questione si lega strettamente a quella più generale, connessa all'impropria presenza tra servizi in conto terzi di poste riferite a progetti europei, per la quale la Sezione aveva espresso dubbi già in sede di parifica del rendiconto 2016. Al riguardo, si rileva come la stessa Regione, nella comunicazione sui provvedimenti adottati in conseguenza alla predetta decisione[138], aveva espressamente dichiarato di voler recepire, in materia, "*le osservazioni formulate dalla Corte dei conti*", provvedendo "*a contabilizzare al di fuori delle partite di giro*" le tipologie di spesa riferite alla "*gestione finanziaria dei programmi comunitari*". Si rileva tuttavia che tale dichiarazione non ha avuto un effettivo e completo seguito nell'esercizio 2017, nel cui bilancio risultano iscritte, tra le partite di giro, poste afferenti i progetti comunitari per un ammontare complessivo pari 2.856.155,62 euro, seppure in diminuzione rispetto al precedente esercizio.

Peraltro, le considerazioni espresse dalla Sezione in ordine alla non corretta allocazione tra i servizi in conto terzi di risorse afferenti i fondi comunitari, risultano avallate dalla recente abrogazione, ad opera del d.m. 4 dicembre 2017[139], delle disposizioni di dettaglio contenute nel punto 7.1 dei principi contabili, applicabili a partire dall'esercizio 2018[140], che

---

[138] V. nota prot. n. 570 del 15 febbraio 2018.

[139] D.m. 4 dicembre 2017 "Aggiornamento degli allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118".

[140] Il punto 7.1 del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria prevedeva la possibilità di allocare somme afferenti i finanziamenti comunitari tra le partite di giro, operando una distinzione tra gli enti in base alla funzione svolta nell'erogazione dei fondi e disponendo quanto segue: "*le Amministrazioni titolari di programmi comunitari che svolgono la propria attività in esecuzione dei regolamenti europei ricevendo i relativi flussi finanziari come "Autorità di certificazione", contabilizzano tali risorse tra le entrate e le spese per conto terzi e partite di giro, escluse le risorse dell'Asse assistenza tecnica, da registrare come contributi da UE. È infatti evidente che l'attività delle "Amministrazioni titolari di programmi comunitari" è svolta in assenza di discrezionalità. Sono contabilizzati in partite di giro anche i correlati trasferimenti concernenti il cofinanziamento statale. Le Amministrazioni regionali e locali in qualità di Beneficiari nell'ambito dei programmi operativi finanziati dai fondi strutturali per l'obiettivo "Investimenti in favore della crescita e dell'occupazione" o in qualità di Beneficiari capofila (lead partner) nell'ambito dei programmi operativi finanziati dai fondi strutturali per l'obiettivo "Cooperazione Territoriale Europea", definiscono e presentano i progetti nel rispetto dei bandi e delle regole definite dall'Amministrazione titolare del programma comunitario, individuano i propri partner, suddividono il progetto e la spesa tra i partner, ed assumono la responsabilità di garantire la realizzazione dell'intera operazione secondo le modalità del progetto presentato. Tale attività, e la conseguente attività di erogazione della spesa, non può essere considerata come attività effettuata in assenza di discrezionalità. Pertanto, i beneficiari delle risorse erogate dalle Amministrazioni titolari di programmi comunitari, compresi quelli che svolgono il ruolo di capofila (lead partner), contabilizzano i flussi finanziari tra i Contributi, e non tra le partite di giro. Nel rispetto del principio generale per il quale i trasferimenti sono registrati con imputazione alla voce del piano dei conti che indica il soggetto che ha effettivamente erogato le risorse, salvo i casi in cui chi eroga le risorse le abbia classificate tra le "Spese per conto terzi e partite di giro", come "trasferimenti per conto terzi", i beneficiari capofila contabilizzano le risorse come "Contributi da UE", gli altri beneficiari contabilizzano le risorse come "Contributi dall'ente capofila" (ad esempio "Contributi*

prevedevano un margine più ampio di applicabilità, connesso anche alla funzione svolta dall'ente nelle procedure di erogazione. A seguito di tale riforma, infatti, i margini per la contabilizzazione dei finanziamenti comunitari nelle partite di giro sono divenuti più ristretti, e limitati ai soli casi in cui l'ente non partecipi in alcun modo al processo decisionale connesso alla loro erogazione, nella misura in cui risultino già predefiniti tempi, importi e destinatari. Ad eccezione di tale deroga, in tutti gli altri casi in cui l'ente esercita una propria autonomia decisionale, i principi contabili ne escludono espressamente la qualificazione di giroconti e prevedono, al punto 3.12[141], la contabilizzazione dei finanziamenti comunitari tra i trasferimenti correnti, più precisamente come "*trasferimenti da Ue o come trasferimenti da altra amministrazione pubblica, nel rispetto del principio generale per il quale i trasferimenti sono registrati con imputazione alla voce del piano dei conti che indica il soggetto che ha effettivamente erogato le risorse*".

La novella normativa, limitando di fatto tale possibilità ai soli casi in cui vi è la comprovata certezza che l'ente non assuma ruolo decisionale nell'erogazione dei fondi comunitari, viene a supporto dell'interpretazione di questa Sezione e dei ragionevoli dubbi manifestati in ordine alla loro non corretta allocazione in bilancio. Si rimanda, pertanto, per ulteriori considerazioni, alla verifica dei documenti di bilancio dei successivi esercizi.

Peraltro, in sede di rendiconto 2016, l'allocazione di poste contabili riferite a progetti comunitari aveva prodotto, accanto alla riallocazione in bilancio di residui perenti, la mancata conciliazione tra accertamenti ed impegni delle partite di giro, e aveva condotto la Sezione ad esprimersi per una parifica parziale. Nello specifico, il mancato equilibrio fra accertamenti ed impegni di competenza era riferito a due specifici progetti: "T-net esperienza transnazionale tra Libano, Giordania, Francia ed Italia. Trasferimenti ad Ong e associazioni" e "CertEnt Applying Ecvet and Ects to certify learning outcomes and qualification of the entrepreneur in construction sector". L'analisi degli atti sottesi all'iscrizione di tali poste in bilancio, aveva fatto concludere la Sezione per la loro non corretta imputazione nell'ambito dei servizi in conto terzi, sulla base del principio contabile all. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 punto 7.1.

---

da Regione", se la Regione è il beneficiario-capo fila) e identificano la natura comunitaria delle entrate e delle spese attraverso il codice della transazione elementare".

[141] In nota a tale punto, era previsto un rinvio alle disposizioni di cui alla nota precedente, in cui si stabiliva che nel caso in cui *"chi eroga le risorse le abbia classificate tra le partite di giro, l'entrata deve essere registrata come trasferimento del soggetto per conto del quale il trasferimento è stato erogato".* Tale nota rimandava alla disciplina di dettaglio contenuta in ulteriori articolazioni del punto 7.1.

Successivamente all'approvazione del rendiconto 2016, la Regione ha provveduto a trasmettere una propria nota informativa, di seguito riportata, sui rilievi che hanno determinato la parziale parifica e sui conseguenti provvedimenti adottati:

"*il progetto Cert-Ent risulta concluso e, pertanto, le economie di stanziamento provenienti dall'esercizio 2016 e reiscritte in conto competenza in sede di legge di assestamento 2017, non hanno determinato alcuna movimentazione contabile. Non sussistono, quindi, criticità legate alla mancata equivalenza fra accertato ed impegnato in partite di giro*;

il progetto T-Net non risulta ancora concluso. Gli stanziamenti presenti in bilancio 2017 in partite di giro finanziati da avanzo vincolato proveniente dal 2016 e non sono stati oggetto di accertamento. Non sussistono criticità legate alla mancata equivalenza fra accertato ed impegnato in partite di giro. Le relative economie di stanziamento 2017 verranno reiscritte nell'esercizio 2018 nell'ambito del titolo I (spese correnti)".

La verifica effettuata sul bilancio e sui documenti contabili prodotti dalla Regione nel 2017 ha confermato che, con la legge di assestamento, è stata effettuata una variazione al bilancio di previsione che prevede la reiscrizione in conto competenza dell'economia di stanziamento relativa al progetto Cert-Ent risultante dal rendiconto 2016, pari a 6.114,10 euro. Tale somma è stata riallocata nell'ambito dei servizi in conto terzi, al capitolo 61670 ma, non risultando impegnata al termine dell'esercizio 2017, non genera squilibrio fra partite di entrata e di spesa del conto terzi.

Anche per quanto riguarda il progetto T-net, le economie di stanziamento risultanti dal rendiconto 2016, pari complessivamente a 295.493,52 euro, sono state reiscritte, con la legge di assestamento, tra gli stanziamenti di competenza dell'esercizio 2017 nell'ambito dei servizi in conto terzi[142]. Con la terza variazione di bilancio n. 69/2017, le stesse sono state in parte riallocate tra le spese correnti[143], per un totale complessivo di 172.269,80 euro[144]. Anche in questo caso, gli stanziamenti presenti in bilancio non sono stati oggetto di accertamenti ed

---

[142] Le somme sono state riallocate nei capitoli di spesa n. 12212 e n. 12214 per un ammontare rispettivamente di 99.755,20 euro e 195.738,32 euro.

[143] Le somme in questione sono state riallocate in bilancio nel capitolo 12377 afferente la missione 19 "Relazioni internazionali". Nello specifico, l'importo stanziato sul capitolo 12212 (trasferimenti correnti ad enti delle amministrazioni locali) viene interamente riallocato nel bilancio ordinario mentre, con riferimento al capitolo 12214, la reimputazione al capitolo 12377 riguarda solo una quota pari a 72.514,60 euro. Con successiva variazione della Giunta n. 1336 del 30 novembre 2017, gli stanziamenti mantenuti sul capitolo 12214 relativo a trasferimenti ad Ong ed associazioni, pari a 123.233,72 euro, sono ulteriormente ridotti di 35.728,73 euro. Tale importo viene, tuttavia, contemporaneamente reiscritto nell'ambito del capitolo 12213 relativo a trasferimenti correnti ad istituzioni estere, sempre allocato nell'ambito delle partite di giro. Pertanto, le economie residue relative al progetto T-net ammontano complessivamente a 123.233,72 euro.

[144] Nello specifico, sono state riallocate nel capitolo 12377 nella missione 19 "Relazioni internazionali".

impegni e, pertanto, non sussistono criticità connesse alla mancata conciliazione delle poste di entrata e di spesa. Le relative economie, secondo quanto espressamente dichiarato dalla Regione, verranno allocate nel bilancio ordinario, tra le spese correnti, nell'esercizio 2018.

Si rinvia, pertanto all'esame del rendiconto dell'esercizio 2018 per la conseguente verifica di quanto manifestato dall'ente regionale, in considerazione del concetto, più volte ribadito, dell'importanza della corretta allocazione delle poste contabili in bilancio in conformità alle indicazioni dei principi contabili, non solo per garantire trasparenza e veridicità allo stesso, ma anche per scongiurare comportamenti elusivi delle regole del pareggio di bilancio, o volti ad una non corretta rappresentazione dell'avanzo di amministrazione.

Inoltre, con riguardo alla questione dei residui perenti e degli squilibri prodotti tra accertamenti ed impegni nell'ambito dei servizi in conto terzi, la Sezione prende atto del fatto che l'ammontare dei residui perenti è destinato ad esaurirsi nel corso degli anni, come già ricordato, e che inoltre il relativo fondo copre l'intero ammontare dei residui perenti. Nonostante ciò, non si può non rimarcare l'irregolarità riscontrata.

5. La gestione di cassa

5.1. L'equilibrio di cassa

La legge 24 dicembre 2012, n. 243, come noto, ha dato attuazione al sesto comma dell'art. 81 della Costituzione (come modificato dalla l. cost. n. 1/2012), al fine di assicurare il rispetto del principio costituzionale del pareggio di bilancio, ai sensi del quale tutte le amministrazioni pubbliche devono perseguire l'equilibrio tra entrate e spese di bilancio e la sostenibilità del debito, nell'osservanza delle regole dell'Unione europea in materia economico-finanziaria.
Nel corso degli anni, tale previsione è stata oggetto di diverse modifiche, al fine di individuare una giusta declinazione del principio coerente con le dinamiche finanziarie degli enti territoriali[145]. Se in un primo momento, infatti, il legislatore, nelle more dell'entrata in vigore della citata legge, aveva introdotto, con legge di stabilità 2016 (art. 1, co. 707, co. da 709 a 713 della l. n. 208/2015), regole di finanza pubblica basate sull'obbligo del conseguimento di un saldo non negativo tra entrate e spese finali, sia in termini di competenza che di cassa, con la successiva legge 12 agosto 2016, n. 164 è stato eliminato il riferimento al saldo non negativo di cassa. Con l'art. 1, co. 1 di tale legge, infatti, sono state apportate alcune sostanziali modifiche all'art. 9 della l. n. 243/2012, che così stabilisce: *"i bilanci delle regioni, dei comuni, delle province, delle città metropolitane e delle province autonome di Trento e di Bolzano si considerano in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, conseguono un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali (…)"*.

La legge di bilancio 2017 (legge n. 232/2016), sul tema del pareggio di bilancio, si pone in linea con le regole introdotte dalla precedente normativa, consolidandole, con opportune modifiche, anche per gli esercizi successivi. Per quanto riguarda le sole dinamiche di cassa che qui interessano, ci si limita ad evidenziare che la legge in questione, all'art. 1, co. 479[146], introduce una misura di premialità per le regioni che, oltre al pareggio conseguito in termini

---

[145] Cfr. la circolare Ragioneria generale dello Stato n. 17/2017, in materia di pareggio dei saldi di bilancio e le circolari Ragioneria Generale dello Stato n. 26/2016 e n. 18/2017 in materia di limiti alla spesa, tenendo conto di quanto previsto dal d.l. n. 50/2017.

[146] Il comma 479 dell'art. 1 della l. n. 232/2016 introduce un meccanismo volto a premiare gli enti che rispettano il saldo di cui al comma 466 e che conseguono un saldo finale di cassa non negativo, fra le entrate e le spese finali. Tale meccanismo prevede che vengano assegnate loro le eventuali risorse incassate dal bilancio dello Stato derivanti dall'applicazione delle sanzioni comminate agli enti non rispettosi del predetto saldo per essere destinate alla realizzazione di investimenti pubblici.

di competenza, dovessero pervenire ad un saldo di cassa non negativo, con l'assegnazione delle eventuali risorse incassate dal bilancio dello Stato in conseguenza delle sanzioni imposte alle Regioni inadempienti. Per i dovuti approfondimenti sul tema del pareggio di bilancio, si rinvia allo specifico capitolo di questa relazione.

Sulla base del quadro normativo sopra esposto, appare evidente come il legislatore, novellando in materia, si sia progressivamente orientato verso il superamento della rilevanza del saldo di cassa come strumento per il concorso alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, riducendo la sua funzione a mero fattore di premialità nel caso in cui lo stesso raggiunga un risultato positivo. A riscontro di tale impostazione si rileva come, tra gli schemi di bilancio di cui al d.lgs. n. 118/2011, non risulta inclusa la dimostrazione del raggiungimento degli equilibri di cassa.

La tematica della gestione dei flussi di liquidità continua, tuttavia, a rivestire un'importanza cruciale all'interno del sistema bilancio, come indicatore di una virtuosa e sana gestione finanziaria dello stesso[147], anche in considerazione del ruolo prioritario assunto, a seguito del processo di armonizzazione[148], dalle previsioni di cassa, in virtù della loro natura autorizzatoria, con particolare riguardo per le previsioni di spesa (art. 58, co. 1 del d.lgs. n. 118/2011)[149], ed in misura limitata per le previsioni di entrata (art. 54, co. 6 d.lgs. n. 118/2011)[150]. In tal senso, anche la Sezione delle autonomie ha avuto più volte modo di ribadire, da ultimo con la delibera n. 10/2018/INPR ("Linee guida per le relazioni dei collegi dei revisori dei conti sui rendiconti delle regioni e delle province autonome per l'esercizio 2017"), che l'analisi della gestione di cassa resta di preminente importanza per l'attività di controllo della Corte dei conti, "*in quanto i principi della copertura delle spese e del buon andamento – declinati a livello costituzionale dagli artt. 81 e 97 – devono trovare applicazione sostanziale con la verifica delle risorse effettivamente introitate a fronte delle spese sostenute*"[151].

Tale interpretazione è confermata dal vigente apparato normativo nel quale, nonostante le novelle legislative citate, permangono, per gli enti territoriali, specifici vincoli relativi alla

---

[147] V. Cfr. circolare Ragioneria generale dello Stato n. 17/2017, in materia di pareggio dei saldi di bilancio.
[148] Delibera Sezione delle autonomie n. 9/2015/INPR.
[149] Art. 58 del d.lgs. n. 118/2011: "*Il pagamento delle spese è ordinato al tesoriere entro i limiti delle previsioni di cassa (…). Gli stanziamenti riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro non costituiscono limite ai pagamenti*".
[150] Art. 54, co. 6 d.lgs. n. 118/2011: "*Gli incassi derivanti dall'accensione di prestiti sono disposti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di cassa*".
[151] Delibera n. 10/SEZAUT/2018/INPR e prima ancora delibera n. 13/SEZAUT/2017/INPR "Linee guida per le relazioni del collegio dei revisori sui bilanci di previsione 2017-2019 delle regioni e province autonome".

gestione dei flussi di liquidità, mitigando l'esclusione dalle regole del pareggio "semplificato"[152] con la necessità di garantire, in sede di bilancio di previsione, un fondo di cassa non negativo.

In merito, con specifico riferimento agli enti regionali, il quadro normativo prende le mosse dall'art. 40 del d.lgs. n. 118/2011 in base al quale "*per ciascuno degli esercizi in cui è articolato, il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario di competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione, garantendo un fondo di cassa finale non negativo*". Altresì, il punto 9.10 dell'allegato 4/1 (principio applicato della programmazione), in tema di equilibri di bilancio, ribadisce che "*il bilancio di previsione, oltre ad essere deliberato in pareggio finanziario fra tutte le entrate e le spese in termini di competenza, deve garantire un fondo di cassa non negativo*", dato dalla somma del fondo cassa iniziale e delle entrate incassabili in conto competenza e in conto residui, detratte le spese pagabili in conto competenza e in conto residui e il fondo di riserva di cassa. Su tale somma algebrica si potranno quindi, in sede di bilancio di previsione, determinare le previsioni di cassa per la spesa, cioè le autorizzazioni al materiale pagamento.

Il vincolo imposto sul fondo di cassa va, quindi, interpretato alla luce dell'equilibrio di bilancio, quale concetto più ampio rispetto a quello di pareggio, così come si desume dalle disposizioni di cui al punto n. 15 dell'allegato 1 al d.lgs. n. 118/2011[153]. L'osservanza dell'equilibrio di bilancio comporta, infatti, "*il pareggio complessivo di competenza e di cassa*

---

[152] Cfr. delibera n. 14/SEZ/AUT/2017/INPR.

[153] D.lgs. n. 118/2011, all. 1 principi generali o postulati punto 15: "*Le norme di contabilità pubblica pongono come vincolo del bilancio di previsione l'equilibrio di bilancio. L'osservanza di tale principio riguarda il pareggio complessivo di competenza e di cassa attraverso una rigorosa valutazione di tutti i flussi di entrata e di spesa. Il rispetto del principio di pareggio finanziario invero non basta per soddisfare il principio generale dell'equilibrio del sistema di bilancio di ogni pubblica amministrazione. L'equilibrio di bilancio infatti comporta anche la corretta applicazione di tutti gli altri equilibri finanziari, economici e patrimoniali che sono da verificare non solo in sede di previsione, ma anche durante la gestione in modo concomitante con lo svolgersi delle operazioni di esercizio, e quindi nei risultati complessivi dell'esercizio che si riflettono nei documenti contabili di rendicontazione. Nel sistema di bilancio di un'amministrazione pubblica, gli equilibri stabiliti in bilancio devono essere rispettati considerando non solo la fase di previsione, ma anche la fase di rendicontazione come prima forma del controllo interno, concernente tutti i flussi finanziari generati dalla produzione, diretta o indiretta e quindi effettuata anche attraverso le altre forme di gestione dei servizi erogati e di altre attività svolte. Il principio dell'equilibrio di bilancio quindi è più ampio del normato principio del pareggio finanziario di competenza nel bilancio di previsione autorizzatorio. Anche la realizzazione dell'equilibrio economico (sia nei documenti contabili di programmazione e previsione e quindi con riferimento al budget ed al preventivo economico sia nei documenti contabili di rendicontazione e quindi nel conto economico di fine esercizio) è garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali ed innovative di un'amministrazione pubblica in un mercato dinamico. L'equilibrio finanziario del bilancio non comporta necessariamente una stabilità anche di carattere economico e patrimoniale. Il principio dell'equilibrio di bilancio quindi deve essere inteso in una versione complessiva ed analitica del pareggio economico, finanziario e patrimoniale che ogni amministrazione pubblica pone strategicamente da dover realizzare nel suo continuo operare nella comunità amministrata*".

attraverso una rigorosa valutazione di tutti i flussi di entrata e di spesa". Tuttavia, *"il rispetto del principio di pareggio finanziario invero non basta per soddisfare il principio generale dell'equilibrio del sistema di bilancio di ogni pubblica amministrazione"* in quanto lo stesso comporta *"la corretta applicazione di tutti gli equilibri finanziari, economici e patrimoniali che sono da verificare non solo in sede di previsione, ma anche durante la gestione in modo concomitante con lo svolgersi delle operazioni di esercizio, e quindi nei risultati complessivi dell'esercizio che si riflettono nei documenti contabili di rendicontazione*".

Risulta, dunque, significativo, in applicazione del principio della competenza potenziata, che avvicina il momento dell'accertamento e dell'impegno a quello della effettiva riscossione delle entrate e del pagamento delle spese, porre l'accento sulla necessità di una prudente ed accorta programmazione delle partite contabili afferenti alla cassa, le quali devono soggiacere ad una veritiera e coerente previsione circa il loro flusso, nonché ad un costante monitoraggio durante l'intero ciclo gestionale, al fine di improntare l'azione amministrativa verso misure di risanamento. Un deficit di cassa, o comunque periodi di ripetuta sofferenza nella gestione della liquidità, caratterizzati da frequenti ricorsi all'anticipazione di tesoreria ed eventualmente da mancati ripiani, appaiono come importanti indicatori di squilibri finanziari del bilancio, che rendono difficile garantire con tempestività gli obblighi di pagamento.

Sulla base della cornice normativa delineata, si propone una tabella rappresentativa della situazione di cassa della Regione riferita al bilancio di previsione dell'esercizio 2017 (l.r. di approvazione del bilancio di previsione n. 90/2016), dalla quale si rileva il formale raggiungimento di un saldo non negativo tra il totale delle entrate che si prevede di riscuotere (sommato alla giacenza iniziale di cassa presunta) ed il totale dei pagamenti iniziali autorizzati.

In termini finanziari, il fondo di cassa presunto al 1 gennaio 2017 risulta pari a 268.376.140,16 euro. A tale valore, vengono sommate previsioni di entrate da riscuotere per 18.686.527.212,76 euro, e sottratte previsioni di spesa da pagare per 18.413.614.021,46 euro, così da determinare un saldo finale presunto corrispondente a 272.913.191,30 euro. Il saldo di cassa non negativo è stato garantito anche a seguito delle variazioni apportate con la legge di assestamento (l.r. 31 luglio 2017, n. 39), conseguente all'approvazione del rendiconto di gestione dell'esercizio 2016 (l.r. 31 luglio 2017, n. 38), in cui il fondo cassa dell'esercizio 2016

risulta pari a 212.523.233,96 euro, con uno scostamento negativo rispetto alle previsioni di circa il 26 per cento.

Tab. 52 - Saldo di cassa presunto – bilancio di previsione 2017. (in euro)

Entrate	Previsioni di cassa	Spese	Previsioni di cassa
Fondo di cassa iniziale presunto	268.376.140,16		
Avanzo di amministrazione presunto	0,00	Disavanzo di amministrazione	
Fondo pluriennale vincolato	0.00		
Titolo I - Entrate correnti di natura tributaria, perequativa	12.939.255.015,81	Titolo I - spese correnti	11.866.566.039,94
Titolo II - trasferimenti correnti	532.718.932,04	di cui FPV	
Titolo III - entrate extratributarie	110.191.797,55	Titolo II - spese in conto capitale	2.177.963.052,70
Titolo IV - entrate in conto capitale	686.405.926,92	di cui FPV	
Titolo V- entrate da riduzione attività finanziarie	223.686.895,24	Titolo III - spese per incremento attività finanziarie	193.271.544,60
Totale entrate finali	*14.492.258.567,56*	*Totale spese finali*	*14.237.800.637,24*
Titolo VI - accensione prestiti	53.186.236,30	Titolo IV - rimborso prestiti	112.583.436,15
Titolo VII - anticipazioni ricevute da istituto Tesoriere	500.000.000,00	Titolo V - chiusura da anticipazioni ricevute da istituto tesoriere	500.000.000,00
Titolo IX - entrate in conto terzi	3.372.706.268,74	Titolo VI - uscite in conto terzi	3.563.229.948,07
Totale Titoli	18.418.151.072,60	Totale Titoli	18.413.614.021,46
Totale complessivo entrate	**18.686.527.212,76**	**Totale complessivo spese**	**18.413.614.021,46**
Totale complessivo entrate al netto anticipazione di cassa	18.186.527.212.76	Totale complessivo spese al netto anticipazione di cassa	17.913.614.021,46
Fondo di cassa finale presunto			**272.913.191,30**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su bilancio di previsione esercizio 2017 della Regione Toscana l.r. n. 90/2016.

5.2. Le risultanze della gestione di cassa al 31/12/2017

Alla chiusura dell'esercizio 2017, la gestione di cassa presenta un risultato positivo pari a 274,8 milioni, dato dal valore iniziale (212,5 milioni) aumentato delle riscossioni (11.146 milioni) e diminuito dei pagamenti (euro 11.872 milioni). Pertanto, il fondo in questione subisce un incremento, rispetto al precedente esercizio 2016, di 62,3 milioni, imputabile al miglioramento del saldo della gestione residui, che da un valore negativo di 687,4 milioni raggiunge un risultato positivo di 147,6 milioni, supportato nel corso dell'esercizio in questione dall'incremento delle riscossioni. Al contrario, rispetto agli esercizi precedenti, appare in sofferenza la gestione di competenza, che registra nell'esercizio 2017 un risultato negativo di 85,2 milioni, con un livello di pagamenti nell'esercizio (9.620 milioni) non compensato da un adeguato ammontare di riscossioni (9.535 milioni). Tale risultato è

formalmente imputabile, fra l'altro, ai maggiori pagamenti iscritti in bilancio per la reimputazione dei residui passivi perenti, per complessivi 724 milioni[154].

Nell'esercizio di riferimento, così come negli anni precedenti, non sono sopraggiunte esigenze di liquidità tali da richiedere l'attivazione dell'anticipazione di tesoreria programmata, come ogni anno, in sede di bilancio di previsione, per 500 milioni.

Il fondo di cassa a fine esercizio si mantiene in linea con le previsioni iniziali (272,9 milioni), registrando comunque un lieve incremento, nonostante un saldo iniziale presunto inferiore rispetto all'ammontare definito in sede di rendiconto dell'esercizio 2016.

Tab. 53 - Risultanze di cassa al 31/12 - serie storica triennio 2015/2017. (in milioni)

Anni	Fondo di cassa finale esercizio precedente (a)	Competenza (b)		Residui (c)		Totale (a+b+c)	
		Incassi	Pagamenti	Incassi	Pagamenti	Disponibilità liquide	Pagamenti
2015	247,84	8.760,76	8.607,76	1.474,78	1.614,96	10.483,38	10.222,72
2016	260,60	9.507,89	8.868,60	1.378,35	2.065,72	11.146,84	10.934,32
2017	212,52	9.535,42	9.620,65	2.399,67	2.252,14	12.147,61	11.872,79
SALDI							
2015	247,84	153,00		-140,18		260,66	
2016	260,60	639,29		-687,37		212,52	
2017	212,52	-85,23		147,53		274,82	

Nota: Negli importi non è conteggiata l'anticipazione di tesoreria in quanto non corrisposta alla Regione nel triennio considerato.
Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto della Regione Toscana.

Il flusso di cassa è determinato dalla dinamica delle riscossioni e dei pagamenti e, tenuto in considerazione che, in base al principio della competenza potenziata, gli impegni e gli accertamenti risultano imputati in bilancio sulla base della loro esigibilità, nel corso degli esercizi dovrebbero allinearsi in misura sempre crescente.

Tab. 54 - Gestione di cassa e gestione di competenza- anno 2017. (in euro)

Accertamenti	Riscossioni in c/competenza	%	Residui iniziali	Riscossioni in c/residui	%
11.455.944.604,88	9.535.423.042,78	83,23%	6.276.412.419,50	2.399.666.477,36	38,23%
Impegni	**Pagamenti in c/competenza**	**%**	**Residui iniziali**	**Pagamenti in c/residui**	**%**
11.999.896.575,07	9.620.653.348,86	80,17%	6.403.265.590,14	2.252.134.973,35	35,0%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto Regione Toscana esercizio 2017.

[154] Tuttavia, come si vedrà nel proseguo del presente capitolo, nel caso dei residui perenti relativi all'anticipazione mensile riversata dallo Stato alle regioni per il finanziamento della spesa sanitaria, tali maggiori pagamenti risultano ininfluenti sul saldo di cassa, perché compensati dalla riscossione di residui attivi connessi alla compartecipazione all'Iva.

Le risultanze del saldo della gestione di cassa vengono disaggregate tra gestione ordinaria e gestione sanitaria, in aderenza alle indicazioni contenute nei principi contabili, per la cui disamina si rinvia al prosieguo della trattazione. In questa sede, si rileva che la liquidità afferente la gestione sanitaria risulta parte preponderante del saldo di cassa, in quanto incide per il 68 per cento sull'ammontare complessivo del fondo al 31 dicembre 2017. Nell'esercizio 2016, la percentuale di incidenza della liquidità afferente la gestione sanitaria (pari a 158.823.551,83 euro) risultava più elevata, corrispondente al 74,7 per cento del fondo.

Tab. 55 - Saldo di cassa gestione ordinaria e sanitaria al 31dicembre 2017. (in euro)

Descrizione	Fondo cassa Gestione ordinaria	Fondo cassa Gestione sanitaria	Fondo cassa complessivo	% gestione sanitaria/ saldo totale
Fondo di cassa al 01/01/2017	53.699.682,13	158.823.551,83	212.523.233,96	**74,7%**
Reversali riscosse	2.325.133.529,76	9.609.955.990,38	11.935.089.520,14	80,5%
Riscossioni da regolarizzare	0,00	0,00	0,00	0,00%
Totale entrate	2.378.833.211,89	9.768.779.542,21	12.147.612.754,10	80,4%
Mandati pagati	2.290.877.855,23	9.581.910.466,98	11.872.788.322,21	80,7%
Pagamenti da regolarizzare	0,00	0,00	0,00	0,00%
Totale uscite	2.290.877.855,23	9.581.910.466,98	11.872.788.322,21	80,7%
Fondo cassa al 31/12/2017	**87.955.356,66**	**186.869.075,23**	**274.824.431,89**	**68,0%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto Regione Toscana esercizio 2017.

La sostenibilità finanziaria della cassa nel corso degli esercizi presi a riferimento, rappresentata dalla presenza di un fondo di liquidità non negativo e dalla mancata necessità di attivare la prevista anticipazione di tesoreria, appare largamente influenzata dalle risorse che in diverso modo affluiscono dalla gestione sanitaria, sia attraverso trasferimenti di liquidità dal conto sanitario – previsti, come si vedrà, dall'ordinamento contabile – sia in virtù del meccanismo dell'anticipazione mensile riversata dallo Stato alle regioni per il finanziamento della spesa sanitaria.

In particolare, grazie all'erogazione di tali somme, di seguito denominate "anticipazioni sanitarie" e previste ai sensi dell'art. 1, comma 796, lett. d) della l. n. 296/2006 e dell'art. 77 *quater* del d.l. n. 112/2008, lo Stato assicura alle regioni un flusso di liquidità stabile volto a garantire la spesa connessa ai servizi sanitari, in attesa di erogare le effettive risorse deputate al finanziamento della spesa sanitaria (costituite da Irap, addizionale all'Irpef, compartecipazione all'Iva e fondo di garanzia interregionale)[155]. Tali anticipazioni vengono

[155] Ai sensi del d.lgs. n. 56/2000, la copertura finanziaria del fabbisogno sanitario indistinto viene assicurata dalle seguenti entrate tributarie: addizionale regionale all'Irpef, per la componente non derivante dalle manovre

successivamente restituite dalla Regione allo Stato mediante compensazione con le risorse statali trasferite a titolo di finanziamento del fondo sanitario indistinto. L'entità mensile dell'anticipazione sanitaria, secondo quanto dichiarato dalla Regione a seguito di esplicita richiesta istruttoria, viene erogata dallo Stato al netto delle somme mensilmente riversate alle Regioni a titolo di addizionale regionale all'Irpef, a titolo di Irap e a titolo di quota mensile di acconto sulla compartecipazione all'Iva.

Tuttavia, come dichiarato dalla stessa Regione, con specifico riguardo alle risorse introitate a titolo di compartecipazione all'Iva e fondo di garanzia interregionale, "*per assenza di comunicazioni, in questi ultimi esercizi si è registrato un ritardo nell'effettuazione dei ripiani delle anticipazioni*". Si è generata, in tal modo, una mole cospicua di residui passivi iscritti nel conto terzi per la restituzione dell'anticipazione sanitaria, di cui taluni, peraltro, andati in perenzione.

Sul tema, è intervenuta la l. n. 232/2016, che all'art. 1, commi 530 e ss., integrato dall'art. 46 *septies,* comma 1 del d.l. n. 50/2017, stabilisce quanto segue: "*le anticipazioni di tesoreria, concesse, per gli esercizi 2013 e precedenti (…) per assicurare mensilmente il finanziamento della spesa sanitaria e non regolate alla data di entrata in vigore della presente legge a valere sulle somme della compartecipazione all'Iva assegnate alle regioni per i medesimi esercizi, si intendono trasferimenti definitivi alle regioni a titolo di compartecipazione all'Iva. Dette somme sono compensate con la cancellazione di una corrispondente quota dei residui passivi perenti iscritti a tale titolo sul conto del patrimonio al 31 dicembre 2016*".

Pertanto, sulla base di tali disposizioni, la Regione ha provveduto nel 2017 alla reimputazione in bilancio di residui perenti relativi all'anticipazione sanitaria degli esercizi 2010-2011-2012 per un ammontare pari a 709.597.025,75 euro[156], compensata con la riscossione dei residui attivi afferenti la compartecipazione all'Iva, con contestuale emissioni di reversali e mandati di pagamento a solo titolo compensativo, senza, quindi influenzare, in questo caso, i flussi della gestione di cassa.

---

autonomamente disposte dalle Regioni; Irap, per la componente non derivante dalle manovre autonomamente disposte dalle Regioni; Compartecipazione all'Iva, nella misura prevista dalla deliberazione Cipe con la quale vengono individuati i livelli di spesa da assicurare e le relative coperture. Il medesimo decreto prevede, poi, la presenza di un fondo di garanzia che interviene ad integrare o ridurre il gettito derivante dall'addizionale regionale all'Irpef e dall'Irap, qualora la componente non derivante dalle manovre autonomamente disposte dalle Regioni si riveli di entità, rispettivamente, inferiore o superiore ai valori indicati nella delibera Cipe.

[156] Per il dettaglio dell'operazione e per gli effetti prodotti in termini di disallineamento delle partite di giro, si rinvia al paragrafo sui servizi in conto terzi.

A livello di bilancio, l'anticipazione sanitaria trova allocazione all'interno dei servizi in conto terzi, in deroga alla classificazione generale riguardante le partite di giro, per espressa previsione contenuta nel punto 7.1 del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria.

Con specifico riferimento all'esercizio 2017, a fronte di una previsione di entrata di 2.500.000.000,00 euro, l'anticipazione sanitaria effettivamente erogata dallo Stato è stata pari a 1.457.131.355,28 euro, accertata tra i servizi in conto terzi al capitolo 61014 e interamente riscossa. La medesima somma, impegnata tra le spese in conto terzi al capitolo 81013, risulta, tuttavia, restituita allo Stato per soli 432.195.566,26 euro.

Al termine dell'esercizio la Regione deve, pertanto, restituire allo Stato una somma pari a 1.024.945.789,02 euro, iscritta tra i residui passivi di competenza dell'esercizio. Ad essa va aggiunta la mole di residui passivi pregressi, pari a 1.748.788.209,28 euro[157].In conseguenza di ciò, l'ammontare dei residui passivi derivanti da anticipazione sanitaria da restituire allo Stato al 31 dicembre 2017 risulta pari a 2.773.733.998,30 euro, a fronte dei quali non risulta un corrispondente flusso di cassa positivo derivante da residui attivi ad essa afferenti, in quanto gli accertamenti di competenza risultano interamente riscossi e pertanto le relative risorse sono già state utilizzate dalla Regione.

L'ammontare risulta consistente in quanto, nell'esercizio 2017, rappresenta il 44 per cento del totale dei residui passivi al 31 dicembre 2017 e, come visto in precedenza nel capitolo sui residui, risulta pari al 52 per cento del totale complessivo dei residui afferenti la gestione sanitaria.

Peraltro, il progressivo incremento che si registra nei due esercizi successivi al 2015, in ordine all'ammontare complessivo dei residui passivi, trova giustificazione nel fatto che la Regione aveva applicato, per gli stessi, l'istituto della perenzione amministrativa.

[157] Tale sommatoria è data dall'ammontare dei residui passivi pregressi (2.668.055.203,93) detratto l'ammontare dei residui passivi eliminati (16.565.499,40) e dei residui passivi liquidati (902.701.495,30).

Tab. 56 - Residui passivi anticipazione sanitaria cap. di spesa 81013 - serie storica 2015-2017. (in milioni)

Anno	Imposto residui passivi iniziali anticipazione sanitaria (a)	Cancellazioni (b)	Liquidazioni (c)	Residui pregressi anticipazione sanitaria d=(a-b-c)	Residui competenza anticipazione sanitaria (e)	Residui totali anticipazione sanitaria f=(d+e)	Residui passivi totali (g)	% incidenza residui anticipazione sanitaria su totale residui h=f/g
2015	1.553,40	-	573,37	980,03	1.120,09	2.100,12	5.934,26	35,4%
2016	2.100,12	-	597,89	1.502,22	1.165,83	2.668,06	6.403,27	41,7%
2017	2.668,06	16,57	902,70	1.748,79	1.024,95	2.773,73	6.319,18	44,0%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto, triennio 2015-2017 della Regione Toscana.

Come emerge anche dalla tabella precedente, che considera il triennio 2015-2017, la formazione di residui passivi connessi alla mancata restituzione dell'anticipazione sanitaria si presenta come un fenomeno avente carattere di stabilità per l'ente regionale, seppur imputabile, come già rilevato, allo sfasamento temporale che intercorre tra l'erogazione dell'anticipazione e le richieste di rimborso, a titolo di compensazione, avanzate dallo Stato. Il fenomeno appena descritto potrebbe produrre per il futuro rischi per la sostenibilità dell'equilibrio di cassa, nel caso in cui le compensazioni con i tributi sopra descritti non dovessero essere sufficienti a coprire l'intero ammontare dell'anticipazione e si manifestasse quindi la necessità di provvedere all'effettivo pagamento nei confronti dello Stato.

Inoltre, nel corso degli anni, in considerazione dello sfasamento temporale che sussiste tra l'obbligo di restituzione dell'anticipazione sanitaria e l'effettiva comunicazione, da parte del Ministero dell'economia e delle finanze, delle relative compensazioni o restituzioni, si è generata nelle casse regionali una immediata disponibilità liquida che, in assenza di tale meccanismo, sarebbe stata corrisposta con evidente ritardo, solo a seguito dell'effettiva determinazione dell'ammontare degli introiti che la Regione ottiene dalle risorse per il finanziamento del fondo sanitario.

Tale *surplus* di liquidità disponibile ha comportato una serie di conseguenze positive sulla tenuta della gestione di cassa. *In primis*, tale apporto ha garantito la presenza di un fondo di cassa sempre positivo ed ha evitato all'ente di dover ricorrere all'anticipazione di tesoreria prevista in sede di bilancio di previsione. Inoltre, negli esercizi antecedenti al processo di armonizzazione del bilancio, tale modalità di gestione delle anticipazioni sanitarie, garantendo la presenza di una costante disponibilità di cassa ha, probabilmente, favorito la mancata contrazione da parte dell'ente di nuovi mutui, ai sensi della normativa sui c.d. mutui a pareggio (art. 8, l.r. n. 36/2001) per il finanziamento di spesa sanitaria. Infine, tenuto conto dell'esiguità del fondo di cassa, in concomitanza con la rilevata scarsa tempestività dei

pagamenti in ambito sanitario, nonché con il rinvio della copertura delle perdite registrate dalle Asl, appare possibile che l'ente abbia utilizzato le risorse liquide riconducibili al sistema sanitario, immediatamente disponibili, per uno scopo diverso da quello cui era originariamente destinato ossia, come precisato dalla Regione, garantire il regolare afflusso di liquidità alle aziende sanitarie nel corso della gestione. Sul tema, si rinvia al capitolo sulle politiche sanitarie per gli opportuni approfondimenti.

In un'ottica di generale attenzione e monitoraggio alle dinamiche di cassa, può essere significativo per l'ente provvedere ad una ricostruzione accurata della propria liquidità, al fine di garantire una trasparente distinzione fra risorse libere e vincolate.

Proprio in merito alla questione relativa alla costituzione di vincoli sulle giacenze di cassa, la Regione, a seguito di esplicita richiesta, ha dichiarato di non aver provveduto in tal senso e ciò risulta facilmente riscontrabile anche dalle rilevazioni Siope e dalle risposte fornite al questionario dei revisori dei conti al rendiconto 2016 (deliberazione n. 8/SEZ/AUT/2017/INPR). Invero, sul tema si rileva, in particolare, l'assenza di una espressa previsione normativa che imponga agli enti regionali adempimenti relativi alla tenuta di una gestione di cassa separata. Le disposizioni in materia, contenute nel principio contabile applicato alla contabilità finanziaria[158], rimandano infatti ad articoli contenuti nel Tuel e restringono, dunque, il loro campo di applicazione ai soli enti locali. Tuttavia, nonostante l'assenza di una normativa esplicita, a parere delle Sezione, per ragioni di prudenza legate all'esigenza di garantire una sana, trasparente e veritiera gestione del sistema bilancio, anche per le regioni si impone, a livello di cassa, la rappresentazione dei vincoli di destinazione sulle risorse introitate, in modo tale da rendere più realistica la situazione finanziaria dell'ente e salvaguardare gli equilibri di bilancio[159]. In tal senso, appare esprimersi anche la Sezione delle autonomie con la recente delibera n. 10/2018 ("Linee guida per le regioni sulla relazione dei revisori dei conti al rendiconto dell'esercizio 2017") in cui, come già detto in precedenza, viene ribadita l'importanza di una solida tenuta della cassa, attraverso la previsione di specifici quesiti in materia volti ad appurare l'eventuale costituzione di vincoli di cassa, la

[158] All. 4/2, d.lgs. n. 118/2011, punto 10.2 con riferimento all'obbligo ed alle modalità di contabilizzazione, nelle partite di giro, delle movimentazioni afferenti i vincoli di cassa e 10.6 con riguardo alla ricostruzione preliminare della giacenza vincolata al 1° gennaio del primo esercizio a contabilità armonizzata.

[159] V. Sez. Aut. del. n. 31/2015/INPR; Sezione regionale di controllo per la Campania del. n. 60/2018 che rinvia a propria del. n. 285/2016/PARI e n. 65/2017/PARI.

costante verifica della sua consistenza e l'avvenuta ricostituzione in caso di movimentazioni connesse a temporanee esigenze di liquidità.

Come anticipato in precedenza, la tenuta dei flussi di cassa da parte della Regione viene garantita, durante l'anno, anche da temporanei trasferimenti di liquidità dal conto sanitario a quello ordinario, ammessi dall'ordinamento contabile e previsti dai nuovi principi contabili all'art. 21 del d.lgs. n. 118/2011, al fine di sopperire ad eventuali carenze di liquidità, evitando così il ricorso all'anticipazione di tesoreria.

Il citato articolo, inserito nell'ambito dei principi generali e applicati valevoli per il perimetro sanitario, dispone, infatti, quanto segue:

"1. *Per garantire trasparenza e confrontabilità dei flussi di cassa relativi al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard:*

a) le risorse destinate al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard che affluiscono nei conti di tesoreria unica intestati alle singole regioni e a titolo di trasferimento dal bilancio dello Stato e di anticipazione mensile di tesoreria sono versate in conti di tesoreria unica appositamente istituiti per il finanziamento del servizio sanitario nazionale e funzionanti secondo le modalità di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279;

b) le ulteriori risorse destinate al finanziamento del servizio sanitario nazionale sono versate in appositi conti correnti intestati alla sanità presso i tesorieri delle regioni secondo le modalità previste dall'articolo 77-quater, comma 2, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

2. Ai fini della rilevazione Siope le regioni sono identificate da codici-ente, riguardanti la gestione non sanitaria e la gestione sanitaria[160]".

Pertanto, in base al citato disposto normativo, il flusso di risorse afferenti la gestione sanitaria deve obbligatoriamente transitare per conti di tesoreria specifici diversi da quelli relativi alla gestione ordinaria, al fine di garantire la trasparenza e la tracciabilità dei flussi finanziari destinati al fabbisogno del servizio sanitario regionale. Tale disposizione rientra nel contesto di una più generale disciplina, volta a razionalizzare i costi della gestione sanitaria ed a determinare una esatta perimetrazione dei finanziamenti ad essa destinati.

Invero, come evidenziato dal dipartimento della Ragioneria generale dello Stato[161] in ordine alle modalità di gestione dei conti di tesoreria regionali, "*l'esigenza di separare la*

[160] Nel rispetto del disposto normativo, con riferimento alla Regione Toscana, ai fini della rilevazione Siope sono attribuiti due codici ente: uno per la gestione sanitaria (800000622) ed uno per la gestione ordinaria (000288250).

gestione sanitaria da quella ordinaria non costituisce un vincolo alla gestione della liquidità delle Regioni, che possono disporre l'utilizzo temporaneo delle giacenze depositate nei conti intestati alla sanità per fronteggiare pagamenti della gestione ordinaria e viceversa (a condizione che tutte le movimentazioni siano adeguatamente monitorate e rilevate in contabilità tra le partite di giro)".

Inoltre, si richiama l'art. 10, comma 4 del d.l. 24 giugno 2016, n. 110, convertito con l. 7 agosto 2016, n. 160, il quale dispone "*che le risorse presenti sui conti intestati alle regioni, riferiti sia alla gestione ordinaria che alla gestione sanitaria, concorrono complessivamente alla gestione della liquidità regionale. Il ricorso ad anticipazioni di tesoreria è consentito solo nel caso di carenza globale dei fondi*".

Nel bilancio della Regione Toscana, la tracciabilità dei flussi finanziari tra i due conti viene garantita attraverso l'istituzione di due coppie distinte di capitoli, in entrata ed in uscita, all'interno delle partite di giro. In particolare, una è volta a registrare i movimenti di transito dal conto sanitario al conto ordinario (o viceversa), mentre l'altra segue il percorso inverso di reintegro delle disponibilità, così come di seguito rappresentato:

- capitoli del perimetro ordinario: capitolo di entrata 61029, deputato a registrare anticipazioni temporanee dal conto sanitario al conto ordinario o le restituzioni delle anticipazioni percepite dal conto sanitario; capitolo di uscita 81023, deputato a registrare anticipazioni temporanee dal conto ordinario al conto sanitario o le restituzioni delle anticipazioni percepite dal conto sanitario;
- capitoli del perimetro sanitario: capitolo di entrata 61030, deputato a registrare anticipazioni temporanee dal conto ordinario al conto sanitario o le restituzioni delle anticipazioni percepite dal conto ordinario; capitolo di uscita 81024, deputato a registrare anticipazioni temporanee di dal conto sanitario al conto ordinario o le restituzioni delle anticipazioni percepite dal conto ordinario.

Dall'esame delle risultanze del rendiconto 2017, con riferimento alle partite descritte, risultano movimentazioni tra i due conti per complessivi 200 milioni, corrispondenti a trasferimenti temporanei di liquidità dal conto sanitario al conto ordinario. Rispetto alle

---

161 V. Ministero dell'Economia e delle finanze – Ragioneria generale dello Stato nota n. 126833 del 23 dicembre 2011 recante "Istituzione conti di tesoreria unica per il finanziamento del servizio sanitario nazionale ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. n. 118/2011". Con tale nota, il Mef ha comunicato l'istituzione delle nuove contabilità speciali di tesoreria unica intestate alle regioni per la gestione delle risorse destinate al finanziamento del servizio sanitario nazionale, ed ha indicato alle medesime regioni di aprire presso il proprio tesoriere un conto corrente bancario presso il quale accreditare le risorse destinate al finanziamento della sanità, che costituiscono entrate proprie, comunicandolo allo stesso dipartimento, al fine di consentire il trasferimento mensile dell'anticipazione sanitaria.

risultanze del precedente esercizio (50 milioni), si rileva un incremento dell'ammontare dei trasferimenti, indice di una sempre maggiore difficoltà del conto ordinario a garantire, nel corso dell'esercizio, un livello stabile di pagamenti.

Al termine dell'esercizio 2017, risultano interamente rimborsati i trasferimenti di liquidità di cui ha beneficiato il conto ordinario.

La Regione, a seguito di esplicita richiesta istruttoria, ha inviato la cronologia delle anticipazioni di liquidità registrate in bilancio: nello specifico, le erogazioni dal conto sanitario al conto ordinario sono avvenute in quattro *tranches*, ognuna con cadenza mensile, da marzo 2017 a giugno 2017. Successivamente, a partire dal mese di luglio 2017, sono avvenuti i rimborsi dal conto ordinario al conto sanitario. Le motivazioni di tali trasferimenti sono rinvenibili, sempre secondo quanto dichiarato dall'ente regionale, dall'esigenza di assicurare liquidità al conto ordinario per il finanziamento del trasporto pubblico locale, sostenuto dalla Regione in termini di cassa con cadenza mensile per il trasporto su gomma, e trimestrale per il trasporto su rotaia. Lo Stato ha, infatti, cominciato ad erogare le risorse previste a partire da luglio 2017, con quattro *tranches* di finanziamento che sono, pertanto, servite a rimborsare le suddette anticipazioni.

In conclusione, l'esame delle tematiche relative alla situazione di cassa ha evidenziato la sofferenza di liquidità del conto ordinario, in quanto si avvale, per garantire i pagamenti, di disponibilità provenienti in diversa misura dal sistema sanitario regionale, siano esse anticipazioni di finanziamenti da parte dello Stato, siano essi trasferimenti temporanei di risorse tra i due conti. Tali meccanismi, connessi allo sfasamento temporale che intercorre tra i pagamenti e l'acquisizione di risorse trasferite dallo Stato, hanno peraltro permesso alla Regione, nel corso degli anni, di evitare il ricorso all'anticipazione di tesoreria.

5.3. La conciliazione con le risultanze del Tesoriere e con le rilevazioni Siope

Al fine di garantire la veridicità delle scritture contabili, in sede istruttoria si è proceduto ad effettuare un confronto, limitato alle risultanze generali, tra le movimentazioni di cassa iscritte nel conto del bilancio, le risultanze del conto del Tesoriere ed i prospetti concernenti le disponibilità liquide (Siope)[162]. Peraltro, questi ultimi, coerentemente a quanto previsto nel

[162] In proposito la Sezione delle Autonomie, nella delibera n. 9/2013 "Prime linee di orientamento per la parifica dei rendiconti delle regioni di cui all'art. 1, comma 5, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla l. n.7 dicembre 2012, n. 213" ha evidenziato che "*le Sezioni regionali possono (…) verificare la concordanza dei dati risultanti dal rendiconto (…) con le registrazioni dei flussi di cassa effettuate dal Tesoriere regionale,*

principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui al punto 4 dell'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118/2011[163], sono stati allegati al rendiconto dell'esercizio 2017, e trasmessi a questa Sezione[164]. Con riguardo al conto del Tesoriere, lo stesso non costituisce allegato obbligatorio al rendiconto[165] e, pertanto, il confronto è stato effettuato sulla base delle risultanze approvate con la delibera di Giunta n. 276 del 20 marzo 2018. Si rammenta, in questa sede, che il Tesoriere assume la figura di agente contabile ed è, in ragione di ciò, tenuto altresì alla resa del conto giudiziale presso la Sezione giurisdizionale[166].

Dalla verifica effettuata, si evince la corrispondenza delle risultanze del rendiconto con il conto del Tesoriere, e con i prospetti Siope.

Tab. 57 - Confronto dati di rendiconto, conto del Tesoriere e rilevazioni Siope. Esercizio 2017. (in euro)

Descrizione	Rendiconto	Tesoriere	Siope
Fondo di cassa al 01/01/2017	212.523.233,96	212.523.233,96	212.523.233,96
Reversali riscosse	11.935.089.520,14	11.935.089.520,14	11.935.089.520,14
Riscossioni da regolarizzare	0,00	0,00	0,00
Totale entrate	12.147.612.754,10	12.147.612.754,10	12.147.612.754,10
Mandati pagati	11.872.788.322,21	11.872.788.322,21	11.872.788.322,21
Pagamenti da regolarizzare	0,00	0,00	0,00
Totale uscite	11.872.788.322,21	11.872.788.322,21	11.872.788.322,21
Fondo cassa al 31/12/2017	**274.824.431,89**	**274.824.431,89**	**274.824.431,89**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconto Regione Toscana esercizio 2017, conto del Tesoriere di cui alla d.g.r. n. 276/20118 e rilevazioni Siope esercizio 2017.

riversate nel sistema Siope, ferma restando la possibilità di attivare ulteriori riscontri sulle scritture contabili del medesimo Tesoriere".

[163] Cfr. all. 4/2, p. 4 d.lgs. n. 118/2011 nella parte in cui prevede che "se *l'imputazione degli incassi e dei pagamenti all'esercizio è stata effettuata correttamente, alla chiusura dell'esercizio finanziario, conclusa l'attività di regolarizzazione dei sospesi ed annullati i titoli ineseguiti, il fondo cassa risultante dalle scritture contabili dell'ente (cd. fondo contabile o di diritto) coincide con il fondo cassa risultante dalle scritture della banca (cd. fondo cassa di fatto) senza che sia necessario procedere ad alcuna riconciliazione (…)".*

[164] Cfr. All. 4/2, p. 4 d.lgs. n. 118/2011 nella parte in cui prevede, per gli enti soggetti alla rilevazione Siope, che "*la dichiarazione del tesoriere/cassiere è costituita dai prospetti delle disponibilità liquide, da allegare ai consuntivi."*

[165] Cfr. All. 4/2, p. 4 d.lgs. n. 118/2011 nella parte in cui prevede che gli enti devono allegare *"al consuntivo una dichiarazione,* firmata *dal tesoriere/cassiere, che attesta il fondo cassa effettivo all'inizio dell'esercizio, il totale degli incassi e dei pagamenti effettuato nell'esercizio e l'ammontare del fondo cassa effettivo al 31 dicembre dell'anno in cui si riferisce il consuntivo. Tali importi devono coincidere con le risultanze dell'ente".*

[166] Art. 139 del d.lgs. 26 agosto 2016, n. 174.

6. La gestione dei residui

6.1. Il riaccertamento ordinario dei residui

Il riaccertamento ordinario è l'operazione propedeutica alla predisposizione del conto del bilancio e consiste nella verifica dei residui attivi e passivi finalizzata alla determinazione delle ragioni del loro mantenimento in bilancio e della loro corretta imputazione secondo le modalità previste dall'articolo 3, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. La norma è integrata dalle disposizioni contenute nel principio contabile applicato alla contabilità finanziaria (all. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011) che al punto 9.1, ispirandosi al principio generale della prudenza, individua gli obiettivi e le regole di tale operazione, nonché i criteri di mantenimento delle poste residuali in bilancio.

L'operazione di riaccertamento è divenuta molto più complessa rispetto alla previgente normativa a causa dell'introduzione del principio della competenza potenziata, considerata la necessità di verificare non solo che gli impegni e gli accertamenti corrispondano ad obbligazioni giuridicamente perfezionate ma, altresì, che essi siano imputati nell'esercizio di effettiva esigibilità. In tale logica, la ricognizione dei residui attivi e passivi è diretta alla verifica di quattro elementi, enucleati dal principio contabile e sostanzialmente costituiti da: verifica della fondatezza giuridica dei crediti accertati e della loro esigibilità; affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno; permanenza delle posizioni debitorie effettive degli impegni assunti; corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio.

Alla luce dei nuovi criteri di valutazione, l'esito del riaccertamento può determinare lo stralcio di residui attivi e passivi non sorretti da una obbligazione giuridica perfezionata, con conseguente variazione del risultato di amministrazione, o la loro reimputazione nel tempo, in caso di variazione delle sole condizioni di esigibilità. In tale ultimo caso, viene modificata la consistenza del fondo pluriennale vincolato.

L'operazione di riaccertamento può, inoltre, dar luogo alla riclassificazione dei residui attivi e passivi qualora, a seguito di errori, un'entrata o una spesa sia stata erroneamente classificata in bilancio e, pertanto, debba essere reimputata correttamente. Se la riclassificazione avviene nell'ambito dello stesso titolo, il principio contabile dispone che si provveda alla rettifica in aumento e alla contestuale diminuzione dei residui, purché il totale dei residui per titolo di bilancio non vari. Laddove, invece, il residuo sia spostato su un titolo

diverso da quello inizialmente attribuito, nel caso di residui attivi, si opera comunque una rettifica in aumento ed una corrispondente riduzione e non è necessario un accertamento di nuovi crediti in competenza dell'esercizio, fermo restando la verifica degli equilibri finanziari. Nel caso di residui passivi, invece, la riclassificazione su diversi titoli di bilancio richiede la determinazione delle relative coperture, procedura equiparata a quella di riconoscimento del debito fuori bilancio e, nel caso in cui avvenga successivamente alla scadenza dell'obbligazione, l'impegno di spesa deve essere assunto nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto.

In sintesi, possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento non ancora incassate e, tra i residui passivi, le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio ma non ancora pagate.

Dal riaccertamento ordinario sono esclusi, secondo quanto previsto dall'art. 3 comma 4 del d.lgs. n. 118/2011, i residui attivi e passivi derivanti dal perimetro sanitario, per i quali si applica invece quanto disposto dal Titolo II ed, in particolare, dall'art. 20, commi 2, 2-bis e 2-ter. L'articolo richiamato dispone le modalità di accertamento e di impegno del finanziamento sanitario (comma 2), l'iscrizione nel bilancio dell'esercizio di competenza dei gettiti derivanti dalle manovre fiscali destinati al finanziamento del Servizio sanitario regionale (comma 2-bis), l'eventuale cancellazione dei residui attivi all'esito della verifica, in sede di consuntivazione da parte del cd. "Tavolo degli adempimenti", "*di un minore importo effettivo derivante dalla manovra fiscale regionale rispetto all'importo che ha formato oggetto di accertamento ed impegno*" (comma 2-ter).

Infine, tra le poste escluse dal riaccertamento ordinario, rientrano anche le partite di giro e le operazioni in conto terzi. Al riguardo, il principio contabile, al punto 7.2, con riferimento ai servizi in conto terzi, ribadisce la necessaria correlazione ed equivalenza tra accertamenti e impegni. Pertanto, anche per i servizi in conto terzi, in deroga al principio della competenza finanziaria potenziata, le obbligazioni relative ad entrate e spese sono contabilizzate nell'esercizio in cui le stesse si perfezionano, e non in base alla loro esigibilità.

6.2. Le risultanze del riaccertamento ordinario

La Giunta regionale, con delibera del 24 aprile 2018, n. 440, ha approvato l'operazione di riaccertamento ordinario dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2017, e ha disposto le correlate variazioni al bilancio di previsione. La delibera citata è corredata, ai sensi del

comma 11 dell'art. 63, d.lgs. n. 118/2011, del parere del Collegio dei revisori, mentre non risulta allegato ai sensi dell'art. 1, comma 468 della l. 11 dicembre 2016, n. 232, il prospetto relativo al pareggio di bilancio[167]. Con riferimento all'operazione in argomento, il Collegio dei revisori ha espresso parere favorevole, ma ha sottolineato la necessità che l'amministrazione regionale ponga in essere le azioni necessarie alla riconciliazione delle partite creditorie/debitorie con lo Stato e monitori con attenzione alcune partite contabili rivelatesi critiche a seguito dei controlli eseguiti dallo stesso Collegio nell'ambito della propria attività.

La delibera citata riporta il quadro di sintesi dei residui sottoposti al riaccertamento, evidenziando le cancellazioni, le reimputazioni per anno e le poste mantenute a residuo a fine esercizio. Tuttavia, non fornisce alcun dettaglio sulla metodologia e sui criteri specifici utilizzati per eseguire tale operazione, limitandosi a richiamare le disposizioni di legge. Al riguardo si sottolinea che, con Decisione del 29 novembre 2016, n. 13, la Giunta ha diramato agli uffici regionali una serie di indicazioni finalizzate alla riduzione dell'entità del "riaccertamento degli impegni di spesa che determinano la formazione del fondo pluriennale vincolato". La decisione citata contiene alcuni indirizzi che non sembrano propriamente in linea con il quadro normativo delineato dal d.lgs. n. 118/2011, né tantomeno con i principi contabili ad esso allegati. Ci si riferisce, in particolare, alle reimputazioni di impegni finanziati con risorse vincolate per i quali la Regione dispone "*di valutare l'opportunità di procedere a dichiararne l'economia al fine di riassumerli gradualmente nel corso del tempo sulla base di nuovi atti di assegnazione*". L'anomalia in questione è evidenziata anche da alcune delibere di Giunta di variazione al bilancio gestionale che, in applicazione della citata decisione, richiamano la possibilità di "*economizzare gli impegni sull'esercizio 2017 già assunti*", con riferimento in particolare a quelli "*che non garantiscano la loro piena esigibilità entro la chiusura dell'esercizio*". Al riguardo, il principio relativo alla competenza finanziaria potenziata (all. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011) indica che l'impegno deve essere assunto al momento del perfezionamento dell'obbligazione giuridica con imputazione all'esercizio in cui tale obbligazione viene a scadere. L'impegno, sorretto da una obbligazione giuridica perfezionata, non può andare in economia a causa del procrastinarsi della scadenza, ma deve necessariamente essere reimputato sulla base della sopravvenuta esigibilità. Preme inoltre

[167] In merito va osservato che il comma 785, dell'art. 1, della legge n. 205/2017 (legge di stabilità 2018) non prevede più l'obbligo dal 2018 di allegare il prospetto ad ogni variazione di bilancio. Si sottolinea, comunque, che la variazione riguarda elementi destinati a confluire nel rendiconto 2017 e, dunque, il prospetto avrebbe dovuto essere allegato.

sottolineare che l'indicazione dell'esigibilità non può in alcun modo dipendere da esigenze di pareggio di bilancio o di contenimento del fondo pluriennale vincolato, ma dalla scadenza effettiva dell'obbligazione, che deve essere quanto più possibile esplicitata negli atti amministrativi che determinano l'assunzione dell'impegno.

La riforma contabile operata con il d.lgs. n. 118/2011, improntata sulla rilevanza della programmazione, coinvolge tutto l'ente ed attribuisce nuovi profili di responsabilità alla dirigenza regionale nell'attuazione delle nuove regole di contabilità, che si sommano a quelli tipici dirigenziali previsti dall'art. 71 del d.lgs. n. 118/2011 e che devono trovare sostenibilità e coerenza con un sistema di programmazione adeguato alle effettive capacità economico-finanziarie dell'ente. È evidente che l'operazione di riaccertamento costituisce un importante verifica della corretta applicazione dei principi armonizzati e, conseguentemente, della veridicità e della correttezza dell'intero ciclo di bilancio.

6.2.1. Il riaccertamento ordinario dei residui attivi

L'analisi condotta si concentra, oltre che sui risultati, anche sulle movimentazioni avvenute a seguito dell'attività di riaccertamento, con particolare riferimento alle insussistenze ed alle cancellazioni nonché alle reimputazioni agli anni successivi sulla base della diversa scadenza delle obbligazioni rivelatasi in un momento successivo rispetto all'iniziale contabilizzazione. La tabella che segue mostra lo schema riepilogativo dei residui attivi sottoposti a riaccertamento ed i risultati finali.

Tab. 58 - Riaccertamento ordinario dei residui attivi al 31/12/2017. (in euro)

	Importi al 31/12/2017 ante riaccertamento	Cancellazioni	Reimputazioni al 2018 e anni seguenti	Maggiori accertamenti	Importi al 31/12/2017 post riaccertamento
Residui attivi di competenza	628.941.272,84	7.328.022,90	154.990.947,55	0,00	466.622.302,39
Residui attivi pregressi	3.718.018.826,50	18.492.954,94	0,00	0,00	3.699.525.871,56
Totale	**4.346.960.099,34**	**25.820.977,84**	**154.990.947,55**	**0,00**	**4.166.148.173,95**
Comparto sanità comprensivo partite di giro	*1.430.946.774,05*				*1.430.946.774,05*
Partite di giro non sanitarie	*22.952.485,86*				*22.952.485,86*
Totale poste escluse dal riaccertamento ordinario	***1.453.899.259,91***				***1.453.899.259,91***
Totale	**5.800.859.359,25**	**25.820.977,84**	**154.990.947,55**	**0,00**	**5.620.047.433,86**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

Come si evince dalla tabella, su un ammontare complessivo di 5.800,86 milioni, le poste residuali sottoposte al vaglio dell'amministrazione regionale sono state 4.346,96 milioni. La restante parte (1.453,90 milioni) è stata esclusa dall'attività di riaccertamento ordinario, così come previsto dal comma 4, dell'art. 3, del d.lgs. n. 118/2011, in quanto relativa al comparto sanitario (1.430,94 milioni) e ai servizi in conto terzi (22,95 milioni).

I risultati di tale operazione evidenziano che i residui attivi iscritti in bilancio al 31 dicembre 2017 sono pari a 5.620,05 milioni, di cui 4.166,15 milioni relativi alla parte ordinaria e 1.453,89 milioni derivanti dalla sanità e dai servizi in conto terzi.

Il riaccertamento ha pertanto ridefinito i residui attivi derivanti dagli esercizi pregressi e quelli relativi alla competenza. Questi ultimi da 628,94 milioni si riducono a 466,62 milioni, per effetto delle insussistenze (7,33 milioni) e delle reimputazioni (154,99 milioni). Le poste residuali attive reimputate rappresentano il 7,97 per cento del totale degli accertamenti considerati al netto del comparto sanità e delle partite in conto terzi (1.945,20 milioni) e derivano dalla rivalutazione dell'esigibilità delle poste contabili nel rispetto del principio della competenza finanziaria potenziata.

La tabella che segue mostra le reimputazioni e le cancellazioni operate in sede di riaccertamento sui residui attivi, provenienti dalla gestione di competenza 2017, con indicazioni del titolo di appartenenza e della tipologia, libera o vincolata, delle singole poste residuali.

Tab. 59 – Riaccertamento residui attivi derivanti dalla competenza. Dettaglio per titolo e per natura libera o vincolata dell'entrata. (in euro)

	Titolo entrata	Entrata libera/ vincolata	Residui sottoposti a riaccertamento (a)	Insussitenze (b)	Residui reimputati al 2018 (c)	Residui reimputati al 2019 (d)	Residui reimputati al 2020 (e)	Residui reimputati oltre il 2020 (f)	Residui mantenuti al 31.12.2017 (g=a-b-c-d-e-f)	Totale residui reimputati al 2018 e successivi (i=c+d+e+f)	% residui reimputati su residui sottoposti a riaccertamento (i/a)
1	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	**L**	**216.319.805,64**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**216.319.805,64**	**-**	**-**
2	Trasferimenti correnti	**V**	**117.559.598,00**	**3.289.067,04**	**29.952.427,17**	**54.024,10**	**-**	**-**	**84.264.079,69**	**30.006.451,27**	25,52%
3	Entrate extratributarie	L	22.097.513,51	103.459,68	-	-	-	-	21.994.053,83	-	0,00%
		V	1.903.141,44	3.419,68	28.775,34	-	-	-	1.870.946,42	28.775,34	1,51%
		Totale	**24.000.654,95**	**106.879,36**	**28.775,34**	**-**	**-**	**-**	**23.865.000,25**	**28.775,34**	**0,12%**
4	Entrate in conto capitale	L	659.240,03	2,00	222.459,51	-	-	-	436.778,52	222.459,51	33,74%
		V	268.293.731,24	3.932.074,49	113.759.711,91	6.360.549,52	4.613.000,00	-	139.628.395,32	124.733.261,43	46,49%
		Totale	**268.952.971,27**	**3.932.076,49**	**113.982.171,42**	**6.360.549,52**	**4.613.000,00**	**-**	**140.065.173,84**	**124.955.720,94**	**46,46%**
5	Entrate da riduzione di attività finanziarie	L	1.664.862,75	-	-	-	-	-	1.664.862,75	**-**	0,00%
		V	443.380,23	0,01	-	-	-	-	443.380,22	**-**	0,00%
		Totale	**2.108.242,98**	**0,01**	**-**	**-**	**-**	**-**	**2.108.242,97**	**-**	**0,00%**
6	Accensione prestiti	L	-	-	-	-	-	-	**-**	**-**	**-**
		V	-	-	-	-	-	-	-	**-**	**-**
		Totale	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**
	Totale complessivo		***628.941.272,84***	***7.328.022,90***	***143.963.373,93***	***6.414.573,62***	***4.613.000,00***	**-**	***466.622.302,39***	***154.990.947,55***	***24,64%***

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

La tabella evidenzia che oltre il 24 per cento delle partite sottoposte al riaccertamento sono state reimputate agli anni successivi. Di queste, circa 30,00 milioni si riferiscono alle entrate da trasferimenti correnti (titolo 2), mentre 124,95 milioni riguardano entrate in conto capitale (titolo 4). Queste ultime, in prevalenza vincolate (124,73 milioni), si riferiscono principalmente ad entrate destinate ad investimenti finanziati soprattutto da fondi Cipe per gli interventi nelle aree sottoutilizzate[168] (66,89 milioni), da fondi europei (Fesr 2014/2020 per 15,46 milioni)[169] e da contributi statali per interventi di edilizia scolastica[170] (per oltre 30 milioni, correlati alla relativa spesa).

Anche le reimputazioni relative ai trasferimenti correnti (titolo 2, pari a 30 milioni) riguardano in misura prevalente poste vincolate provenienti dall'Unione Europea destinate alla realizzazione di progetti europei[171] (Fse 2014/2020 e Fesr 2014/2020 per circa 20,91 milioni), nonché risorse statali destinate al cofinanziamento degli stessi programmi (per circa 5,54 milioni). Inoltre, risultano traslate al 2018 risorse relative al fondo formativo di cui all'art. 68 della l. n. 44/99 (3,3 milioni)[172].

I residui attivi di competenza cancellati definitivamente dal bilancio regionale ammontano a 7,33 milioni, di cui il oltre il 98 per cento di natura vincolata. Le poste residuali eliminate, afferenti ai trasferimenti correnti vincolati (titolo 2), sono pari a 3,29 milioni e si riferiscono a diverse cancellazioni di modesta entità, tra cui si segnalano quelle relative ai trasferimenti correnti statali per il cofinanziamento di progetti comunitari (Fers e Fse), mentre le cancellazioni relative alle entrate in conto capitale (titolo 4) ammontano a 3,93 milioni, di cui 2,36 milioni riguardano i fondi Cipe per le aree sottoutilizzate[173].

---

[168] Cap. 42229 "Fondi Cipe 2007-2013 delibera n. 166/2007 - finanziamento interventi fondo aree sottoutilizzate - (Fas - l. 208/98)".

[169] Cap. 41020 "Por Creo Toscana Fesr - entrate comunitarie a fronte di spese di investimento - Reg. Ce 1083/2006"; cap. 41050 "Por creo Fesr 2014/2020 - entrate comunitarie a fronte di spese di investimento"; cap. 42495 "Por Fesr 2014/2020 - entrate statali a fronte di spese di investimento".

[170] Cap. 42499 "Contributo statale per il finanziamento di interventi di edilizia scolastica - art. 10 d.l. 104/2013 convertito in l. 128/2013" e cap. 42530 "Contributo statale per il finanziamento di interventi di edilizia scolastica - art. 10 d.l. 104/2013 convertito in l. 128/2013 - decreto interministeriale n. 390/2017". Tali entrate risultano correlate ai corrispondenti capitoli di spesa 61970 e 62287.

[171] Cap. 21231 "Por Fse 2014/2020 - cofinanziamento UE - entrate di parte corrente"; cap. 22409 "Por Fse 2014/2020 - cofinanziamento stato - entrate di parte corrente"; cap. 21234 "Por Fesr 2014/2020 entrate comunitarie a fronte di spese correnti"; cap. 22413 "Por Fesr 2014/2020 entrate statali a fronte di spese correnti".

[172] Cap 22150 "Fondo per attività formative nell'apprendistato (legge 17.5.99 n. 144 art. 68) - quota Stato" e cap. 22149 "Fondo per obbligo formativo. finanziamenti iniziative di cui all'art. 68 comma 1 lett. b) e c) e comma 3 legge 17.05.99 n. 144".

[173] Cap. 42229 "Fondi Cipe 2007-2013 delibera n. 166/2007 -finanziamento interventi fondo aree sottoutilizzate - (Fas - l. 208/98)".

Con riferimento, invece, ai residui attivi derivanti dagli esercizi pregressi, lo schema successivo evidenzia le movimentazioni avvenute per ciascun titolo e tipologia, a seguito dell'operazione di riaccertamento.

Tab. 60 - Residui attivi derivanti da esercizi pregressi - Dettaglio per titolo e natura dell'entrata. (in euro)

Titolo		Libera/ vincolata	Residui sottoposti a riaccertamento	Insussistenze	Importo al 31/12/2017 post riaccertamento
1	Entrate correnti di natura tributaria, contrib. e perequativa	L	2.653.006.607,39	1.112.100,06	2.651.894.507,33
2	Trasferimenti correnti	L	500,00	-	500,00
		V	350.558.321,76	4.836.581,33	345.721.740,43
		Totale	350.558.821,76	4.836.581,33	345.722.240,43
3	Entrate extratributarie	L	31.950.714,53	9.126,50	31.941.588,03
		V	67.733.963,27	1.875.354,07	65.858.609,20
		Totale	99.684.677,80	1.884.480,57	97.800.197,23
4	Entrate in conto capitale	L	2.837.753,38	2,00	2.837.751,38
		V	390.442.516,65	10.363.863,43	380.078.653,22
		Totale	393.280.270,03	10.363.865,43	382.916.404,60
5	Entrate da riduzione di attività finanziarie	L	5.649.757,98	-	5.649.757,98
		V	215.369.998,94	-	215.369.998,94
		Totale	221.019.756,92	-	221.019.756,92
9	Entrate per conto terzi e partite di giro	V	468.692,60	295.927,55	172.765,05
Totale complessivo			**3.718.018.826,50**	**18.492.954,94**	**3.699.525.871,56**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

Il riaccertamento ha determinato l'eliminazione di poste residuali per 18,49 milioni, riducendo i residui provenienti da esercizi pregressi al 31 dicembre 2017 a 3.699,53 milioni (rispetto agli iniziali 3.718,02 milioni). Per questi residui non sono previste reimputazioni, considerando che tale operazione è stata eseguita nell'ambito del riaccertamento straordinario operato nel 2015[174]. Oltre 2.651 milioni sono relativi alle entrate correnti di natura tributaria, che rappresentano oltre il 71 per cento dell'ammontare complessivo dei residui pregressi riaccertati.

Le principali insussistenze, di natura vincolata, si registrano nel titolo 4 "Entrate in conto capitale" per 10,36 milioni e nel titolo 2 "Trasferimenti correnti" per 4,83 milioni. In entrambi i titoli, la cancellazione di maggior rilievo riguarda il medesimo finanziamento

[174] Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, punto 9.3 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria.

comunitario (Fers) ed è pari a 8,13 milioni[175] per investimenti e 2,14 milioni[176] per trasferimenti correnti.

6.2.2. Il riaccertamento ordinario dei residui passivi

La tabella che segue mostra i risultati del riaccertamento relativamente ai residui passivi.

Tab. 61 - Riaccertamento ordinario dei residui passivi al 31/12/2017. (in euro)

	Importi al 31/12/2017 ante riaccertamento	Cancellazioni	Reimputazioni al 2018 e anni seguenti	Importi al 31/12/2017 post riaccertamento
Residui passivi di competenza	808.656.878,61	30.756.370,98	281.173.064,14	496.727.443,49
Residui passivi pregressi	3.967.619.106,11	27.586.857,46	0,00	3.940.032.248,65
Totale	**4.776.275.985**	**58.343.228,44**	**281.173.064,14**	**4.436.759.692,14**
Comparto sanità comprensivo delle partite di giro	*1.862.777.147,62*			*1.862.777.147,62*
Partite di giro non sanitarie	*19.738.635,10*			*19.738.635,10*
Totale poste escluse dal riaccertamento ordinario	**1.882.515.782,72**			**1.882.515.782,72**
Totale	**6.658.791.767,44**	**58.343.228,44**	**281.173.064,14**	**6.319.275.474,86**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

A seguito delle cancellazioni (58,34 milioni) e delle rimodulazioni (281,17 milioni) operate in sede di riaccertamento, i residui passivi complessivi iscritti in bilancio al 31 dicembre 2017 sono pari a 6.319,27 milioni.

I residui passivi derivanti dalla competenza si assestano a 496,72 milioni (erano 808,65 milioni prima del riaccertamento); sono stati, pertanto, reimputati agli anni successivi al 2017 poste residuali per 281,17 milioni mentre sono stati definitivamente cancellati residui passivi per 58,34 milioni.

I residui passivi relativi a esercizi pregressi da 3.967,61 milioni passano a 3.940,03 milioni, per effetto di cancellazioni definitive per 27,58 milioni. Come detto, risultano esclusi dal riaccertamento ordinario in base a disposizioni normative i residui passivi relativi al perimetro sanitario (1.862,77 milioni) ed al conto terzi (19,74 milioni) per complessivi 1.882,51 milioni.

[175] Cap. 41020 "Por Creo Toscana Fesr - entrate comunitarie a fronte di spese di investimento - reg. ce 1083/2006".
[176] Cap. 21100 "Por Creo Toscana Fesr - entrate comunitarie a fronte di spese correnti - Reg. Ce 1083/2006".

La tabella successiva mostra il dettaglio delle movimentazioni intervenute sui residui passivi di competenza per titolo e natura del debito (vincolata o libera) a seguito delle reimputazioni e cancellazioni effettuate nell'ambito dell'operazione di riaccertamento.

Tab. 62 - Riaccertamento residui passivi derivanti dalla competenza. Dettaglio per titolo e per natura della spesa. (in euro)

Titolo spesa		Libera/ vincolata	Residui sottoposti a riaccertamento (a)	Insussitenze (b)	Residui reimputati al 2018 (c)	Residui reimputati al 2019 (d)	Residui reimputati al 2020 (e)	Residui reimputati oltre il 2020 (f)	Residui mantenuti al 31.12.2017 (g=a-b-c-d-e-f)	Totale residui reimputati al 2018 e successivi (i=c+d+e+f)	% residui reimputati su residui sottoposti a riaccertamento (i/a)
1	Spese correnti	L	120.392.705,32	15.929.444,37	13.976.136,69	1.049.953,48	14.041,41	37.646,45	89.385.482,92	15.077.778,03	12,52%
		V	219.826.768,59	4.080.402,15	35.616.977,29	152.190,10	-	-	179.977.199,05	35.769.167,39	16,27%
		Totale	**340.219.473,91**	**20.009.846,52**	**49.593.113,98**	**1.202.143,58**	**14.041,41**	**37.646,45**	**269.362.681,97**	**50.846.945,42**	**14,95%**
2	Spese in conto capitale	L	175.107.816,67	1.774.138,49	36.588.674,37	3.587.452,27	5.549.856,32	16,04	127.607.679,18	45.725.999,00	26,11%
		V	292.640.975,12	8.972.345,60	154.168.670,07	24.809.695,15	5.621.754,50	-	99.068.509,80	184.600.119,72	63,08%
		Totale	**467.748.791,79**	**10.746.484,09**	**190.757.344,44**	**28.397.147,42**	**11.171.610,82**	**16,04**	**226.676.188,98**	**230.326.118,72**	**49,24%**
3	Spese per incremento attività finanziarie	**V**	**688.572,54**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**688.572,54**	-	
4	Rimborso Prestiti	L	32,00	32,00	-	-	-	-	-	-	
		V	8,37	8,37	-	-	-	-	-	-	
		Totale	**40,37**	**40,37**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	-	
Totale complessivo			**808.656.878,61**	**30.756.370,98**	**240.350.458,42**	**29.599.291,00**	**11.185.652,23**	**37.662,49**	**496.727.443,49**	**281.173.064,14**	**34,77%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

Come stabilito dal principio contabile applicato della contabilità finanziaria, i residui passivi, sorretti da obbligazione giuridica e non scaduti, devono essere cancellati e reimputati nell'esercizio in cui giungono a scadenza. Lo stesso principio prevede, peraltro, un'eccezione che riguarda quelle voci di costo legate a quadri economici progettuali di opere pubbliche, nel caso in cui sia stata formalmente indetta la gara (in assenza di aggiudicazione entro l'anno successivo le risorse confluiscono nell'avanzo vincolato) ovvero sia già stata sostenuta una spesa del quadro economico che manifesti l'inequivocabile volontà dell'ente di dar avvio all'investimento (escluse le spese di progettazione). In questo caso, pur in assenza di una obbligazione giuridicamente perfezionata, gli impegni cancellati consentono l'attivazione del fondo pluriennale vincolato, di cui si tratterà nel proseguo del presente capitolo.

Al riguardo, si evidenzia che le reimputazioni complessive superano il 34 per cento del totale dei residui sottoposti al riaccertamento (808,65 milioni), che in valore assoluto sono pari a 281,17 milioni; di questi 50,46 milioni riguardano il titolo 1 "Spese correnti", mentre la restante parte, pari a 230,32 milioni (di cui 184,60 milioni soggetti a vincolo), è relativa al titolo 2 "Spese di parte capitale". Si tratta di interventi di vario genere, tra i quali quelli di maggior rilievo riguardano la realizzazione di progetti di edilizia residenziale scolastica (correlate alle relative entrate) per 30,27 milioni[177], interventi sulla viabilità (per 17,18 milioni), infrattutture turistiche (13,26 milioni) ed opere di valorizzazione del patrimonio culturale (13,93 milioni). Le spese reimputate di natura non vincolata, sempre afferenti al titolo 2 (45,72 milioni), si riferiscono, invece, a numerosi interventi relativi principalmente ai trasporti, alla viabilità, all'edilizia scolastica e a provvedimenti infrastrutturali a favore di settori produttivi. Le reimputazioni di spese correnti (titolo 1) riguardano svariati capitoli di bilancio e sono destinate, per la parte vincolata (35,76 milioni), ai servizi sociali e ad interventi formativi finalizzati all'inserimento al lavoro, finanziati principalmente con fondi europei (Fse e Fesr 2014/2020); per la parte libera (15,07 milioni) si tratta invece, di impegni di spesa di natura eterogenea e di modesta entità.

Infine, le insussistenze contabilizzate nell'esercizio 2017, ammontano a circa 30 milioni, di cui circa 20 milioni di parte corrente e 10 milioni di parte capitale. Tra le cancellazioni attinenti la spesa corrente non vincolata, si segnalano compensi accessori e varie indennità al

[177] Cap. 61970 "Finanziamento interventi di edilizia scolastica - art. 10 d.l. 104/2013 convertito in l. 128/2013" e cap. 62287 "Finanziamento interventi di edilizia scolastica - art. 10 d.l. 104/2013 convertito in l. 128/2013 - decreto interministeriale n. 390/2017". Tali spese sono correlate alle rispettive entrate allocate sui cap. 42499 e 42530 di entrata.

personale (10,081 milioni), mentre le cancellazioni della parte vincolata riguardano principalmente spese sui fondi europei.

Tab. 63 - Residui passivi derivanti da esercizi pregressi - Dettaglio per titolo e natura della spesa. (in euro)

Titolo		Libera/ vincolata	Residui sottoposti a riaccertamento	Importo insussistenze	Importo al 31/12/2017 post riaccertamento
1	Spese correnti	L	843.870.213,92	10.487.006,74	833.383.207,18
		V	351.521.609,70	4.971.184,17	346.550.425,53
		Totale	**1.195.391.823,62**	**15.458.190,91**	**1.179.933.632,71**
2	Spese in conto capitale	L	578.963.141,02	9.979.459,77	568.983.681,25
		V	219.066.871,51	1.892.720,80	217.174.150,71
		Totale	**798.030.012,53**	**11.872.180,57**	**786.157.831,96**
3	Spese per incremento attività finanziarie	**V**	**185.104.965,89**	**-**	**185.104.965,89**
7	Uscite per conto terzi e partite di giro	**V**	**1.789.092.304,07**	**256.485,98**	**1.788.835.818,09**
		Totale complessivo	**3.967.619.106,11**	**27.586.857,46**	**3.940.032.248,65**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

Il quadro dei residui passivi provenienti da esercizi pregressi, indicato nella precedente tabella, mostra le variazioni intervenute a seguito dell'attività di accertamento. I residui finali ammontano a 3.940,03 milioni su complessivi 3.967,61 milioni contabilizzati prima del riaccertamento. Le cancellazioni complessive, pari a 27,58 milioni, hanno in prevalenza riguardato impegni finanziati da risorse libere. Si tratta di importi di modesta entità non riconducibili ad una particolare tipologia di spesa.

Infine, il riaccertamento ordinario è stato disposto anche per i residui perenti che ammontano, a seguito delle cancellazioni apportate, a 356,72 milioni. Tra i residui mantenuti si evidenziano, oltre alle spese di investimento (190,30 milioni), anche quelle per partite di giro (128,18). Queste ultime si riferiscono in prevalenza a rimborsi allo Stato delle somme anticipate per le agevolazioni concesse sotto forma di bonus fiscali[178] (22,06 milioni) e di proventi relativi alle tasse automobilistiche[179] da rimborsare alle altre regioni (78,82 milioni).

[178] Cap. 81010 "Rimborso allo Stato anticipazione utilizzo bonus fiscali".
[179] Cap. 81008 "Restituzione ad altre regioni di proventi tasse automobilistiche di loro competenza incassate dalla regione toscana (l. 27.12.97 n. 449 e l.r. 49/2003)".

Tab. 64 - Residui passivi perenti – dettaglio per titolo e natura della spesa. (in euro)

Codice/ Titolo		Liberi/ Vincolati	Residui perenti sottoposti al riaccertamento	Insussistenze	Residui perenti al 31/12/2017 post riaccertamento
1	Spese correnti	L	24.187.544,40	1.853.913,43	22.333.630,97
		V	11.701.241,00	996.199,43	10.705.041,57
		Totale	**35.888.785,40**	**2.850.112,86**	**33.038.672,54**
2	Spese in conto capitale	L	108.333.829,11	607.804,74	107.726.024,37
		V	87.993.927,12	5.422.230,95	82.571.696,17
		Totale	**196.327.756,23**	**6.030.035,69**	**190.297.720,54**
3	Spese per incremento attività finanziarie	L	2.600.000,00	-	2.600.000,00
		V	2.600.000,00	-	2.600.000,00
		Totale	**5.200.000,00**	**-**	**5.200.000,00**
7	Uscite per conto terzi e partite di giro	V	**128.186.797,99**	**2.630,22**	**128.184.167,77**
		Totale complessivo	**365.603.339,62**	**8.882.778,77**	**356.720.560,85**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

Per concludere l'analisi condotta sull'operazione di riaccertamento, occorre effettuare un'ultima considerazione sugli effetti positivi che le cancellazioni operate in tale sede hanno prodotto sul risultato di amministrazione. Il saldo delle cancellazioni attive riferite agli esercizi pregressi (18,49 milioni) e le corrispondenti cancellazioni passive (27,58 milioni) hanno determinato un beneficio netto sul risultato di amministrazione 2017 di 9,09 milioni. A tale saldo si aggiunge quello derivante dalla competenza pari a 23,44 milioni, dovuto dalla differenza delle cancellazioni attive (7,32 milioni) e passive (30,76 milioni) con un beneficio complessivo di 32,52 che influenza positivamente il risultato di amministrazione 2017.

6.3. Il fondo pluriennale vincolato rideterminato al 31/12/2017

Il fondo pluriennale vincolato, introdotto dal d.lgs. n. 118/2011 al fine di rendere evidente la distanza temporale che intercorre tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse, dando così applicazione alla competenza finanziaria potenziata, viene disciplinato sia nell'ambito del principio applicato della programmazione (all. 4/1), sia in quello relativo alla contabilità finanziaria (all. 4/2), entrambi allegati al citato decreto legislativo.

Nell'ambito del principio applicato della programmazione, il fondo in oggetto viene trattato con riferimento alla pianificazione dei lavori pubblici (punto 8.2), nonché in relazione alla struttura del bilancio di previsione (punto 9.4) e dei relativi documenti da allegare. In particolare, tra questi figura il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato, disciplinato dal punto 9.8.

Quest'ultimo ribadisce, peraltro, che il fondo pluriennale si configura come una grandezza cumulata, *"in quanto l'importo iscritto in entrata in ciascun esercizio riporta tutte le risorse rinviate dagli esercizi precedenti, sia quelle relative agli impegni imputati all'esercizio cui si riferisce il bilancio, sia quelle relative agli esercizi successivi"*. Di conseguenza, il fondo consente di rappresentare contabilmente, con trasparenza, sia la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione delle risorse ed il loro effettivo impiego, sia il procedimento di programmazione e realizzazione delle spese pubbliche che impiegano risorse acquisite anticipatamente dall'ente e che richiedono un periodo di tempo ultrannuale di attuazione.

Per quanto riguarda, invece, la gestione contabile del fondo, il principio applicato della contabilità finanziaria (all. 4/2), al punto 5.4, definisce lo stesso come "*un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata*". Il fondo è formato solo da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate e imputate ad esercizi precedenti a quelli a cui si riferiscono le relative spese.

Il principio precisa, inoltre, che prescinde dalla natura vincolata o destinata dell'entrata esclusivamente la quota del fondo pluriennale vincolato costituito in occasione del riaccertamento straordinario dei residui o del riaccertamento ordinario dei medesimi. Tale caso può avvenire solo qualora si presenti la necessità di consentire la reimputazione di un impegno che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla registrazione, risulta non più esigibile nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

Pertanto, il riaccertamento ordinario rappresenta uno dei momenti principali in cui è possibile incidere sulla consistenza di detto fondo, mediante verifica della esigibilità dei singoli accertamenti ed impegni di competenza, i quali potrebbero essere soggetti a reimputazione ad esercizi futuri a seguito del verificarsi di fatti gestionali successivi alla relativa iscrizione in bilancio.

In particolare, per quanto riguarda gli accertamenti da reimputare, gli stessi vengono cancellati dal bilancio, generando così un eventuale disavanzo tecnico, e reimputati nell'anno in cui diventeranno monetizzabili. Con riferimento, agli impegni, invece, la relativa copertura, a seguito della loro reimputazione al futuro, viene garantita mediante l'utilizzo del fondo pluriennale vincolato, che viene iscritto tra le spese dell'anno di competenza e tra le entrate dell'anno successivo.

L'ammontare complessivo del fondo da iscrivere in entrata deve essere distinto tra parte corrente e parte capitale ed è pari alla sommatoria degli accantonamenti stanziati nella spesa del bilancio dell'esercizio precedente, nei singoli programmi cui si riferiscono le spese stesse.

Il principio contabile, sempre al punto 5.4, specifica, inoltre, che la "*competenza potenziata prevede che il fondo pluriennale vincolato sia uno strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche territoriali, sia correnti sia di investimento, che evidenzi con trasparenza e attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo impiego ed utilizzo per le finalità programmate e previste. In particolare, la programmazione e la previsione delle opere pubbliche è fondata sul Programma triennale delle opere pubbliche e relativo elenco annuale di cui alla vigente normativa che prevedono, tra l'altro, la formulazione del cronoprogramma (previsione dei Sal) relativo agli interventi di investimento programmati*". Si pone, quindi, in evidenza l'importanza della capacità programmatoria dell'ente, strettamente legata alla corretta gestione e movimentazione del fondo pluriennale vincolato, enfatizzando il cronoprogramma quale strumento principale per attuare, a livello contabile, le politiche dell'ente, soprattutto con riguardo alle spese di investimento. Peraltro, in merito a queste ultime ed in deroga alla regola generale, il principio contabile precisa che possono essere finanziate dal fondo pluriennale vincolato voci di spesa contenute nei quadri economici relativi a lavori pubblici esigibili negli esercizi successivi, anche se non interamente impegnate. In questo caso, la costituzione del fondo per l'intero importo previsto nel quadro economico è consentita solo in presenza di impegni assunti sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputate secondo esigibilità, anche se relative solo ad alcune voci, escluse le spese sostenute per la progettazione. Il citato punto 5.4 precisa, al riguardo, che, in assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'anno successivo, le risorse accertate cui il fondo pluriennale si riferisce confluiscono nell'avanzo di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento, per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale. Parallelamente il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

Lo stesso punto 5.4 prevede, infine, una disciplina specifica nel caso in cui si verifichino economie di spesa finanziate dal fondo pluriennale: infatti, in questo caso, la quota di fondo liberata non può essere utilizzata immediatamente, ma deve essere dichiarata indisponibile e cancellata in sede di approvazione del rendiconto, con corrispondente liberazione delle risorse a favore del risultato di amministrazione.

L'importanza della corretta gestione del fondo pluriennale vincolato è stata sottolineata anche dalla Corte dei conti, Sezione delle autonomie, in sede di adozione delle apposite linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata degli enti territoriali (del. n. 9/2016/INPR). In particolare, la Sezione sottolinea la distinzione tra le risorse che devono confluire nel fondo pluriennale vincolato e quelle da imputare nell'avanzo di amministrazione: qualora si tratti di risorse destinate ad interventi già impegnati in bilancio, ai sensi del principio generale e applicato della contabilità finanziaria, le stesse trovano evidenza nel fondo pluriennale vincolato; qualora, invece, le fonti di finanziamento si riferiscano a spese per le quali non siano stato perfezionati la relativa obbligazione giuridica ed il conseguente impegno, esse affluiscono al risultato di amministrazione.

Il controllo della corretta quantificazione del fondo pluriennale vincolato risulta rilevante anche alla luce delle sue eventuali ripercussioni sul pareggio di bilancio introdotto dall'art. 9 della l. n. 243/2012. Quest'ultima disposizione viene, altresì, integrata, per il 2017, dalla l. n. 232/2016 (legge di bilancio 2017), il cui comma 466 stabilisce che, a decorrere dal 2017, gli enti territoriali devono conseguire un saldo non negativo, in termini di competenza, tra entrate finali (titoli 1-5 dello schema di bilancio armonizzato) e spese finali (titoli 1-3 del medesimo schema di bilancio). Il comma in oggetto prevede, inoltre, l'inclusione del fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa nel computo del saldo finale di competenza per il periodo 2017-2019, al netto della quota rinveniente da debito. Tale disposizione, quindi, dà attuazione alla previsione di cui al comma 1-bis dell'art. 9 della l. n. 243 che, dopo aver indicato una nuova formulazione estesa del saldo con decorrenza dall'esercizio 2020, demanda alla legge di bilancio la scelta relativa all'inclusione del fondo pluriennale vincolato nel saldo per il triennio 2017-2019, compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica. Tale inclusione per l'intero triennio, in continuità con il 2016, ha la finalità di incentivare gli investimenti pubblici frenati dalla crisi economica degli ultimi anni.

In merito, risulta importante segnalare la modifica strutturale che dal 2020 avrebbe dovuto riguardare il fondo pluriennale vincolato utile ai fini dal saldo di finanza pubblica. A mente del comma 466, infatti, era prevista l'inclusione nel saldo dell'intero fondo, al netto della sola quota rinveniente da debito, fino al 2019; dal 2020, invece, sarebbe stato possibile utilizzare solo il fondo finanziato dalle entrate finali comprese nel saldo, stante l'obbligo di rispetto degli obiettivi di finanza pubblica. Peraltro tale ultima previsione, oltre ad incidere

sulle condizioni di assorbimento degli avanzi, richiedeva una maggiore capacità programmatoria delle opere.

Lo stesso comma 466 prevede, infine, che, dal 2017, nel computo del saldo finale non rileva la quota del fondo pluriennale vincolato di entrata che finanzia gli impegni cancellati definitivamente dopo l'approvazione del rendiconto dell'anno precedente.

La Corte costituzionale, con sentenza n. 101/2018, ha recentemente dichiarato l'illegittimità del comma 466 "*nella parte in cui stabilisce che, a partire dal 2020, ai fini della determinazione dell'equilibrio del bilancio degli enti territoriali, le spese vincolate provenienti dai precedenti esercizi debbano trovare finanziamento nelle sole entrate di competenza*". La stessa disposizione è stata dichiarata incostituzionale anche là dove "*non prevede che l'inserimento dell'avanzo di amministrazione e del fondo pluriennale vincolato nei bilanci dei medesimi enti territoriali abbia effetti neutrali rispetto alla determinazione dell'equilibrio dell'esercizio di competenza*". La citata sentenza precisa che l'incostituzionalità dichiarata non ha effetti negativi sugli equilibri della finanza pubblica allargata, poiché le entrate riferite al fondo pluriennale vincolato ed all'avanzo di amministrazione, se legittimamente accertate, costituiscono fonti sicure di copertura di spese già programmate e avviate. Al contrario, la preclusione a utilizzare le quote di avanzo di amministrazione disponibili e i fondi già destinati a spese pluriennali muterebbe la "sostanza costituzionale" del pareggio, configurandolo come "attivo strutturale inertizzato", cioè inutilizzabile per le destinazioni già programmate e, in quanto tale, costituzionalmente non conforme agli articoli 81 e 97 della Costituzione.

Il successivo comma 467 della l. n. 232/2016, per far fronte alle difficoltà incontrate dagli enti con l'entrata in vigore del nuovo codice degli appalti, consente il mantenimento delle spese avviate nel 2015 contenute nei quadri economici ed accantonate nel fondo pluriennale vincolato anche per il 2017[180], come già specificato in precedenza nel presente capitolo.

Tale deroga è concessa solo per le opere per le quali l'ente dispone già del progetto esecutivo degli investimenti, redatto e validato in conformità alla vigente normativa,

[180] Il punto 5.4 del principio della contabilità finanziaria prevederebbe infatti che, in assenza di aggiudicazione definitiva di un'opera avviata nel 2015 (bando di gara o effettuazione di spese preliminari) entro l'anno successivo (ossia il 2016), le spese contenute nei quadri economici ed accantonate nel fondo pluriennale vincolato riconfluiscono nell'avanzo di amministrazione.

completo del cronoprogramma di spesa. Se entro il 2017 non sono stati assunti impegni su tali risorse, queste confluiscono nel risultato di amministrazione[181].

La Regione Toscana ha predisposto apposite linee guida in tema di corretta gestione del fondo pluriennale vincolato, contenute nella già citata decisione di Giunta n. 13/2016.

Con tale atto vengono approvate le "Linee di indirizzo per la riduzione del riaccertamento degli impegni di spesa corrente e di investimento ai sensi del d.lgs. n. 118/2011". Il documento, destinato sia all'amministrazione regionale che agli enti strumentali e agli organismi partecipati, rappresenta uno strumento volto "*a ridurre l'entità del riaccertamento degli impegni di spesa che determinano la formazione del fondo pluriennale vincolato*". Lo scopo delle linee di indirizzo risulta quello di incentivare una corretta programmazione della spesa, evitando la revisione dei termini e le conseguenti reimputazioni degli impegni, circostanze queste che comporterebbero una continua ridefinizione del fondo pluriennale.

Il documento approvato dalla Regione prevede specifiche misure per la contabilizzazione di entrate e spese in base al principio di competenza finanziaria potenziata (con distinzione tra spese correnti e di parte capitale), al fine di incentivare una efficiente correlazione temporale tra le stesse ed una corretta movimentazione del fondo in esame.

In particolare, per le spese di parte capitale relative alla realizzazione di opere pubbliche, le linee di indirizzo indicano due casistiche in cui i relativi impegni di competenza possono essere mantenuti a residuo, anziché essere reimputati ad esercizi successivi ed essere finanziati dal fondo pluriennale. Viene, infatti, considerato presupposto per il mantenimento a residuo, oltre che l'emissione del Sal (come peraltro previsto dai principi contabili armonizzati), anche "*l'attestazione formale da parte del Rup sulla base della contabilità dei lavori, contenente la dichiarazione dell'importo dei lavori maturati tra l'ultimo Sal e la fine dell'esercizio*". Al riguardo, si esprimono dubbi sulla correttezza di quest'ultimo presupposto, non previsto dai principi contabili (che sanciscono, quale titolo di esigibilità, l'emissione dello "stato avanzamento lavori" e del relativo mandato di pagamento). Tale metodologia può pertanto determinare il mantenimento di residui passivi, per la quota di lavori effettuati tra l'emissione dell'ultimo Sal e la fine dell'anno, nel caso in cui tale emissione sia prevista nell'esercizio successivo a quello di riferimento, anziché alimentare correttamente il fondo pluriennale vincolato reimputando la spesa al momento di effettiva esigibilità.

---

[181] La misura straordinaria è applicabile inoltre a condizione che il bilancio di previsione 2017 - 2019 venga approvato entro il 31 gennaio 2017.

Inoltre, lo stesso documento si sofferma sugli impegni già precedentemente oggetto di reimputazioni in sede di riaccertamento straordinario o ordinario dei residui, distinguendo tra impegni esigibili entro l'anno di imputazione, impegni non più sussistenti e impegni sussistenti ma che non risultano esigibili nell'anno di imputazione. Con riguardo a questi ultimi, le linee di indirizzo invitano le strutture regionali a ridefinire il cronoprogramma di spesa e, con riferimento agli interventi finanziati mediante fondi vincolati, a valutare *"l'opportunità di procedere a dichiararne l'economia al fine di riassumerli gradualmente nel corso del tempo sulla base di nuovi atti di assegnazione"*. In merito, si ribadisce, come già evidenziato in sede di esame del riaccertamento ordinario dei residui, come le economie di spesa non possano essere utilizzate per la reimputazione ad anni successivi delle spese per le quali già sussista il titolo giuridico che ne comporta l'impegno in bilancio. Infatti, in presenza di un idoneo titolo giuridico, la cancellazione dell'impegno, in contrasto con i principi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011, comporterebbe non più la movimentazione del fondo pluriennale vincolato, bensì un incremento del risultato di amministrazione (nella sua quota vincolata), incremento che non sarebbe tuttavia effettivo, in presenza dei presupposti dell'impegno di spesa.

La tematica relativa alla corretta gestione del fondo pluriennale vincolato è stata più volte affrontata anche dalla Corte costituzionale, con riferimento alla questione relativa ai rapporti tra l'equilibrio di bilancio, regolato dalla l. n. 243/2012, e le grandezze contabili riferite all'avanzo di amministrazione e al fondo pluriennale vincolato. In particolare, si ricordano la sentenza n. 247/2017 e la già menzionata sentenza n. 101/2018. L'indirizzo seguito dal Giudice delle leggi appare quello di evitare applicazioni "strumentali" delle regole del pareggio di bilancio, a tutela delle entità territoriali, ponendo peraltro il problema dell'utilizzo "centrale" di risorse locali mediante il meccanismo che impone agli enti territoriali di accantonare un avanzo di bilancio, necessario alla riduzione del *deficit* pubblico.

Entrando nel dettaglio delle risultanze contabili della Regione Toscana, il riaccertamento ordinario dei residui ha comportato una conseguente ridefinizione del fondo pluriennale vincolato al termine dell'esercizio.

Come evidenziato nei dati di seguito riportati, sono stati reimputati all'anno 2018 e successivi esercizi impegni per 281 milioni, di cui 50,8 di parte corrente e 230,3 di parte capitale. Le entrate reimputate sono complessivamente pari a 155 milioni, di cui 30 milioni di parte corrente e 125 milioni in conto capitale.

Le reimputazioni dei residui di competenza 2017 effettuate nell'ambito del riaccertamento ordinario riguardano prevalentemente le poste di parte capitale, sia in termini di impegni (81,92 per cento del totale degli impegni rinviati ad esercizi futuri) sia in termini di accertamenti (80,62 per cento).

Tab. 65 - Riaccertamento ordinario: reimputazioni dei residui attivi e passivi. (in euro)

	Residui passivi reimputati al 2018 ed esercizi successivi	% sul totale residui passivi reimputati	Residui attivi reimputati al 2018 ed esercizi successivi	% sul totale residui attivi reimputati
Parte corrente	50.846.945,42	18,08%	30.035.226,61	19,38%
Parte in conto capitale	230.326.118,72	81,92%	124.955.720,94	80,62%
Totale	**281.173.064,14**	**100,00%**	**154.990.947,55**	**100,00%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

Con riferimento ai dati sopra riportati, si evidenzia come l'ammontare delle entrate e delle uscite reimputate agli anni successivi il 2017 sia inferiore rispetto a quanto avvenuto in sede di riaccertamento ordinario del precedente esercizio 2016, con particolare riferimento agli impegni[182]. Nonostante il miglioramento registrato, resta tuttavia elevato l'ammontare complessivo delle reimputazioni, per le quali si invita l'ente a monitorare puntualmente l'andamento delle entrate e delle spese nel rispetto del principio di competenza potenziata, utilizzando in modo efficiente gli strumenti programmatori messi a disposizione dai principi contabili armonizzati, con particolare riferimento al cronoprogramma di spesa.

Lo stesso principio applicato della contabilità finanziaria (all. 4/2), al punto 5.3.1, riferito agli investimenti, sottolinea come anche per quelle spese per le quali non è richiesta, a livello contrattuale, la previsione di un cronoprogramma, l'imputazione delle spese debba essere effettata in considerazione della relativa esigibilità, e che a tal fine "*l'amministrazione, nella fase della contrattazione, richiede, ove possibile, che nel contratto siano indicate le scadenze dei singoli pagamenti*". Lo stesso punto precisa, altresì, che *"è in ogni caso auspicabile che l'ente richieda sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare*", sottolineando nuovamente l'importanza dell'utilizzo di tale strumento[183].

[182] Nell'ambito del riaccertamento ordinario 2016, approvato con delibera di Giunta n. 468/2017, erano stati reimputati complessivamente 314 milioni di spese e 176 milioni di entrate.

[183] Per le opportune considerazioni in merito alle modalità di contabilizzazione delle spese in conto capitale seguite dalla Regione Toscana, si rimanda all'apposito capitolo del presente referto relativo alla gestione delle spese, nonché alla sezione dedicata all'indebitamento regionale.

Le criticità incontrate dalla Regione in questa prima fase di applicazione dei principi armonizzati, con riferimento alla gestione delle entrate, alla programmazione delle spese ed alla loro corretta contabilizzazione in bilancio, sono confermate dalla presenza, tra i residui attivi e passivi reimputatui agli anni futuri, di poste contabili caratterizzate da una plurima reimputazione, a seguito della modifica dell'esercizio di relativa esigibilità. In particolare, sussistono accertamenti ed impegni provenienti dal precedente esercizio 2016, già reimputati alla competenza 2017 in sede di riaccertamento ordinario sul rendiconto 2016 (delibera di Giunta n. 468/2017) che, nell'ambito del successivo riaccertamento ordinario 2017, vengono nuovamente rinviati, al 2018 e ad anni successivi.

Nel dettaglio, tra gli accertamenti sottoposti a reimputazione nel 2017, pari, come sopra evidenziato, a 155 milioni, sono presenti 69,8 milioni che rappresentano entrate provenienti da reimputazioni dal precedente esercizio 2016 alla sola annualità 2017, non ancora incassate al termine dello stesso anno. Di queste, solo 19,2 milioni vengono mantenuti a residuo 2017, confermando quindi, per essi, la corretta valutazione dell'esigibilità delle voci contabili reiscritte. La differenza, pari a 50,2 milioni (al netto di una esigua parte cancellata definitivamente dal bilancio per 356mila euro), viene nuovamente reimputata agli anni 2018 e successivi, rilevando un indice di difficoltà nella gestione delle poste attive (e delle correlate spese) e nella conseguente applicazione del principio di competenza potenziata.

Le stesse considerazioni valgono per le spese. Infatti, nell'ambito delle reimputazioni di impegni agli anni 2018 e successivi per un valore complessivo pari a 281 milioni, 92,7 milioni rappresentano impegni inizialmente contabilizzati nel 2016 (o negli anni precedenti e rinviati al 2016 in sede di riaccertamento straordinario o ordinario) ma reimputati, con il riaccertamento 2016, alla competenza 2017 e non pagati nell'anno. Al termine del 2017, gli stessi vengono nuovamente spostati al 2018 o agli anni successivi per una somma pari a 73 milioni, e cancellati definitivamente per una somma pari a 7,2 milioni. Solo 12,4 milioni vengono mantenuti in conto residui 2017, evidenziando una corretta imputazione all'anno di effettiva esigibilità.

Peraltro, nel 2016 le risultanze del riaccertamento ordinario mostravano che gli impegni di spesa sottoposti a reimputazione, pari a 314,3 milioni, risultavano già oggetto di precedenti reimputazioni (nell'ambito delle operazioni di riaccertamento straordinario o ordinario di competenza 2015) per 206,8 milioni euro, ovvero più del 66 per cento del totale.

Quanto rilevato rappresenta, quindi, una pratica contabile ripetuta nel tempo, in base alla quale accertamenti ed impegni vengono continuamente reimputati all'anno successivo a quello di riferimento, nell'ambito del riaccertamento dei residui, per poi essere nuovamente rinviati a successivi esercizi. Ciò evidenzia un fenomeno di trascinamento delle partite attive e passive reiscritte in competenza nei vari anni, in apparente contrasto con quanto disposto dal principio applicato della contabilità finanziaria, che permette la reimputazione di una posta di bilancio ad esercizi futuri solo nel caso in cui si sia verificato un evento successivo alla sua inziale iscrizione ed imputazione all'esercizio in cui era prevista la relativa esigibilità[184], e quindi, tendenzialmente, in misura limitata.

Tale metodologia di rinvio delle spese ad esercizi futuri, peraltro, oltre ad incidere sulla quantificazione del fondo pluriennale vincolato, può influenzare anche le risultanze del pareggio di bilancio, alla luce dell'ammontare delle entrate e spese di competenza considerate, nonché delle eventuali modifiche nel computo del fondo pluriennale stesso nel calcolo del pareggio a partire dal 2020[185]. Per le opportune considerazioni in merito, si rimanda all'apposito capitolo dedicato al pareggio di bilancio nel presente referto.

I valori sopra descritti vengono riportati nella successiva tabella, e rappresentano solo una stima per difetto del complesso delle entrate e spese imputate al 2017 con il riaccertamento ordinario 2016 e soggette a nuova reimputazione nel corso del 2017.

[184] Punto 5.4 dell'all. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011.
[185] L. n. 232/2016, art. 1, co. 466.

Tab. 66 - Analisi dei residui soggetti a doppia reimputazione (con riaccertamento ordinario sul rendiconto 2016 e con riaccertamento ordinario sul rendiconto 2017). (in euro)

Riaccertamento ordinario 2017: residui già reimputati al 2017 con il riaccertamento ordinario 2016 e soggetti a nuova reimputazione				
	residui attivi	**% sul totale**	**residui passivi**	**% sul totale**
Residui 2017 reimputati al 2018 ed es. successivi - totale	154.990.947,55	100%	281.173.064,14	100%
di cui				
Residui 2016 reimputati al 2017 e sottoposti a riaccertamento ordinario 2017 (non incassati/pagati nel corso del 2017)*	69.832.196,74	45,06%	92.785.885,08	33,00%
di cui				
reimputati nuovamente al 2018 ed es. successivi*	50.200.205,39	32,39%	73.126.150,94	26,01%
mantenuti a residuo 2017*	19.275.486,55	12,44%	12.438.449,55	4,42%
cancellati definitivamente*	356.504,80	0,23%	7.221.284,59	2,57%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.
*L'importo rappresenta una stima per difetto, effettuata considerando solo gli accertamenti ed impegni provenienti dagli anni 2016 o precedenti e reimputati al 2017 (e non quelli eventualmente reimputati anche agli anni successivi), che presentano non solo lo stesso capitolo di bilancio, ma anche la medesima descrizione e l'equivalente importo dei residui 2017 sottoposti a riaccertamento, al netto, quindi, della mole di residui reimputati parzialmente, a seguito di eventuali riscossioni/pagamenti avvenuti nel corso dell'anno.

Inoltre, si evidenzia come la maggiore parte degli importi soggetti a doppia reimputazione, come sopra quantificati, si riferisca a partite di entrata e spesa di parte capitale (94 per cento per le entrate e 92 per cento per le spese). Nello specifico, si tratta soprattutto di trasferimenti statali destinati a specifici investimenti finanziati, oltre che da risorse statali, da fondi europei. Al riguardo, si invita la Regione ad operare una riconciliazione dei crediti e debiti verso lo Stato, attivando le opportune linee di intervento, al fine di evitare una continua modifica della relativa esigibilità che comporta, in particolare per le partite creditorie, una conseguente variazione anche delle tempistiche di spesa da queste finanziate.

Rinviando l'analisi delle reimputazioni dei residui attivi e passivi al precedente paragrafo, dedicato al riaccertamento ordinario, è opportuno ora prendere in considerazione la natura, libera o vincolata, delle reimputazioni stesse, al fine di analizzare la corretta movimentazione del fondo pluriennale vincolato. Si rammenta, infatti, che, in sede di riaccertamento ordinario, prescinde dalla natura vincolata o destinata delle entrate la quota del fondo pluriennale vincolato costituito "*al fine di consentire la reimputazione di un impegno che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla registrazione, risulta non più esigibile nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce*" (all. 4/2, punto 5.4).

I dati mostrano che i residui attivi reimputati presentano tutti natura vincolata, ad eccezione di una quota minima di 222 mila euro. Per quanto riguarda, invece, i residui passivi

oggetto di rinvio, la quota vincolata risulta prevalente (220,4 milioni) a fronte di poste di natura libera per 60,8 milioni[186].

Tab. 67 - Riaccertamento ordinario: reimputazioni dei residui attivi e passivi, dettaglio per tipologia di entrata/spesa. (in euro)

	Residui passivi reimputati al 2018 ed esercizi successivi	***Liberi***	***Vincolati***	**Residui attivi reimputati al 2018 ed esercizi successivi**	***Liberi***	***Vincolati***	**Differenza residui passivi riemputati-residui attivi reimputati**
Parte corrente	50.846.945	*15.077.778*	*35.769.167*	30.035.227	*0*	*30.035.227*	20.811.719
Parte in conto capitale	230.326.119	*45.725.999*	*184.600.120*	124.955.721	*222.460*	*124.733.261*	105.370.398
Totale	**281.173.064**	***60.803.777***	***220.369.287***	**154.990.948**	***222.460***	***154.768.488***	**126.182.117**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

Inoltre, sempre in merito alla natura libera o vincolata delle entrate e delle spese reimputate, il punto 9.1 del principio applicato della contabilità finanziaria (all. 4/2) precisa che, in sede di riaccertamento ordinario, non è richiesta la costituzione del fondo pluriennale, per la quota di spesa, "*solo nel caso in cui la reimputazione riguardi, contestualmente, entrate e spese correlate*".

Di conseguenza, dal combinato disposto delle previsioni di cui al punto 5.4 e al punto 9.1 sopra riportate risulta che, a differenza di quanto previsto nella gestione ordinaria di entrate e spese, nell'ambito delle operazioni di riaccertamento dei residui, il fondo pluriennale vincolato può prescindere dalla natura libera o vincolata delle poste che lo compongono, in considerazione sia della possibilità di riemputare spese non vincolate, a seguito di una modifica della relativa esigibilità derivante da eventi successivi alla registrazione dell'impegno (punto 5.4 sopra citato), sia della precisazione operata dal menzionato punto 9.1, che esclude la formazione del fondo pluriennale solo nel caso di riemputazione contestuale di entrate e spese correlate.

In questa sede, pertanto, il fondo pluriennale si rimodula indipendentemente dalla natura libera o vincolata delle entrate e spese rinviate ad anni futuri, anche se si ribadisce come la reimputazione di spese di natura libera dovrebbe rappresentare un'eccezione, derivante da

[186]Le reimputazioni dei residui passivi di natura libera si riferiscono, per 15 milioni, a spese correnti, in particolare a trasferimenti ad altri soggetti per specifici progetti ed a spese di personale e, per 45,7 milioni, ad investimenti diffusi su capitoli di spesa di modico importo, riferiti a contributi regionali destinati a vari interventi di manutenzione straordinaria e di aiuto alle imprese.

eventi successivi all'iniziale registrazione delle stesse. Per la Regione Toscana, invece, queste ultime ammontano a ben 60,8 milioni, come riportato nella precedente tabella.

Al riguardo, la differenza tra residui passivi complessivamente rinviati ad anni futuri (281,2 milioni) ed i residui attivi reimputati (154,9 milioni) in sede di riaccertamento è pari a126,4 milioni.

Tuttavia, il fondo pluriennale vincolato si incrementa, a seguito della revisione dei residui operata con il riaccertamento ordinario, di 120,9 milioni. La differenza tra il saldo delle reimputazioni attive e passive (126,4 milioni) e l'effettivo incremento del fondo (120,9 milioni), pari a 5,2 milioni, riguarda variazioni positive per 1,6 milioni e variazioni negative per 6,8 milioni.

Le prime si riferiscono alla creazione di fondo pluriennale vincolato derivante da investimenti per lavori pubblici, in presenza di procedure formalmente indette ma non ancora aggiudicate[187].

Le seconde (6,8 milioni), secondo quanto comunicato dall'ente stesso in sede istruttoria, riguardano riduzioni di quote di fondo pluriennale a seguito di mancati impegni effettivi sugli anni 2018 e 2019 nell'ambito del bilancio di previsione 2017-2019.

Tab. 68 - Fondo pluriennale vincolato di spesa derivante dal riaccertamento ordinario. (in euro)

Fondo pluriennale vincolato di spesa	Variazione in più Fpv da riacc. ordinario	Altre variazioni positive	Altre variazioni negative	Incremento netto Fpv 2017 di spesa
Fpv di parte corrente	20.811.718,81		813.146,68	19.998.572,13
Fpv di parte capitale	105.370.397,78	1.616.963,24	6.010.357,21	100.977.003,81
Fpv totale	**126.182.116,59**	**1.616.963,24**	**6.823.503,89**	**120.975.575,94**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

L'incremento del fondo in esame è stato recepito da un'apposita variazione di bilancio, allegata alla stessa delibera di Giunta n. 440/2018 che approva il riaccertamento ordinario, per un importo netto pari, come detto, a 120,9 milioni.

La tabella successiva evidenzia la scomposizione per missioni del fondo pluriennale vincolato derivante dal riaccertamento ordinario, distintamente per la parte corrente e per quella in conto capitale. Dai dati emerge che l'83,47 per cento dell'incremento del fondo si riferisce a spese di parte capitale. Tra queste, le principali sono rappresentate da investimenti

[187] Si rinvia, al riguardo, alla deroga prevista al punto 5.4 del principio applicato della contabilità finanziaria in materia di finanziamento delle spese per lavori pubblici, in presenza di procedure avviate.

nell'edilizia abitativa (15 per cento del totale), nel settore dei trasporti (22 per cento) e nel campo dello sviluppo sostenibile e tutela dell'ambiente (16,8 per cento).

Per quanto riguarda la parte corrente, le principali reimputazioni si riferiscono ai servizi istituzionali, generali e di gestione (in particolare alle spese di personale) per il 4,48 per cento ed alle politiche per il lavoro e la formazione professionale per il 4,19 per cento.

Tab. 69 - Fondo pluriennale vincolato derivante dal riaccertamento ordinario: dettaglio per missioni. (in euro)

Fpv corrente/capitale	Missione	Costituzione, incremento o diminuzione del FPV 2017	% sul totale
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO DI PARTE CORRENTE	0100 - Servizi istituzionali, generali e di gestione	5.422.139,08	4,48%
	0300 - Ordine pubblico e sicurezza	116.583,62	0,10%
	0400 - Istruzione e diritto allo studio	813.671,18	0,67%
	0500 - Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	609.970,59	0,50%
	0600 - Politiche giovanili, sport e tempo libero	118.650,00	0,10%
	0700 - Turismo	514.696,56	0,43%
	0800 - Assetto del territorio ed edilizia abitativa	1.121.780,27	0,93%
	0900 - Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	541.017,29	0,45%
	1000 - Trasporti e diritto alla mobilità	359.643,93	0,30%
	1100 - Soccorso civile	129.693,12	0,11%
	1200 - Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	2.909.940,41	2,41%
	1300 - Tutela della salute	2.284,37	0,00%
	1400 - Sviluppo economico e competitività	1.234.516,68	1,02%
	1500 - Politiche per il lavoro e la formazione professionale	5.063.386,10	4,19%
	1600 - Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	353.115,95	0,29%
	1700 - Energia e diversificazione delle fonti energetiche	42.055,43	0,03%
	1800 - Relazioni per le altre autonomie territoriali e locali	54.045,34	0,04%
	1900 - Relazioni internazionali	591.382,21	0,49%
Totale Fondo pluriennale vincolato di parte corrente		**19.998.572,13**	**16,53%**
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO IN CONTO CAPITALE	0100 - Servizi istituzionali, generali e di gestione	1.863.394,32	1,54%
	0400 - Istruzione e diritto allo studio	3.168.929,65	2,62%
	0500 - Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	1.127.432,91	0,93%
	0600 - Politiche giovanili, sport e tempo libero	1.773.405,86	1,47%
	0700 - Turismo	6.564.572,23	5,43%
	0800 - Assetto del territorio ed edilizia abitativa	18.344.312,45	15,16%
	0900 - Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	19.454.413,60	16,08%
	1000 - Trasporti e diritto alla mobilità	26.951.243,93	22,28%
	1100 - Soccorso civile	4.867.838,38	4,02%
	1200 - Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	492.638,15	0,41%
	1300 - Tutela della salute	1.500.000,00	1,24%
	1400 - Sviluppo economico e competitività	13.902.395,21	11,49%
	1500 - Politiche per il lavoro e la formazione professionale	30.984,62	0,03%
	1700 - Energia e diversificazione delle fonti energetiche	874.095,80	0,72%
	1800 - Relazioni per le altre autonomie territoriali e locali	61.346,70	0,05%
Totale Fondo pluriennale vincolato in conto capitale		**100.977.003,81**	**83,47%**
Incremento complessivo Fpv 2017		**120.975.575,94**	**100,00%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

L'incremento del fondo pluriennale vincolato di 120,9 milioni, determinato dal riaccertamento ordinario, ha comportato una drastica rideterminazione del fondo complessivo che, a seguito di tale operazione, passa da 134,6 milioni a 255,6 milioni, come mostrano le tabelle seguenti.

Tab. 70 - Fondo pluriennale vincolato complessivo al 31/12/2017. (in euro)

	Fpv di spesa precedente riaccert. ordinario	Variazioni da riaccert. ordinario	Fpv di spesa rideterminato con riaccert. ordinario
Fpv di parte corrente	49.104.263,20	19.998.572,13	69.102.835,33
Fpv di parte capitale	85.496.000,86	100.977.003,81	186.473.004,67
Fpv totale uscita	**134.600.264,06**	**120.975.575,94**	**255.575.840,00**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

L'incremento del fondo rispetto ai dati precedenti il riaccertamento (134,6 milioni) è pari al 90 per cento. Tale valore, particolarmente elevato, rappresenta un sintomo delle possibili difficoltà, già sottolineate in precedenza, nell'applicazione dei principi contabili armonizzati in questa prima fase di introduzione. Difficoltà a cui la Regione ha inteso porre rimedio con l'emanazione delle linee di indirizzo approvate con la sopra citata decisione di Giunta n. 13/2016 che prevedono, tra l'altro, come indicato in precedenza, la possibilità di economizzare gli interventi finanziati da fondi vincolati facendoli confluire nel risultato di amministrazione, al fine di riassumerli gradualmente nel corso del tempo. Oltre alle criticità già sollevate, si rileva come quest'ultima metodologia di gestione delle spese possa influenzare anche il pareggio di bilancio, in quanto l'eventuale cancellazione di impegni finanziati da fondi vincolati genera un effetto positivo sul saldo dell'anno, utile ai fini del pareggio, permettendo peraltro il successivo graduale reimpegno delle spese economizzate in base agli spazi che, progressivamente, nel corso del tempo, si rendono disponibili sul saldo. Si rimanda in proposito all'apposito paragrafo che analizza il pareggio di bilancio.

Inoltre, poiché il fondo pluriennale vincolato non contribuisce alla determinazione del risultato di amministrazione, ai sensi dell'art. 42, comma 1, del d.lgs. n. 118/2011, l'incremento dello stesso influenza negativamente la quantificazione del risultato formale. Peraltro, poiché le entrate vincolate che coprono le spese non impegnate confluiscono nella quota vincolata del risultato stesso, di fatto tale effetto positivo sul saldo formale non si riproduce sul risultato di amministrazione sostanziale, che tiene conto anche delle quote accantonate e vincolate.

Il fondo pluriennale vincolato finale, pari a 255.575.840,00 euro, contabilizzato tra le uscite dell'esercizio e, successivamente, tra le entrate di quello successivo, comprende le spese rinviate ad anni futuri la cui copertura è costituita da entrate accertate nell'anno di competenza (16.134.947,38 euro), da entrate accertate negli anni pregressi, che alimentano il fondo pluriennale in entrata (165.758.747,11 euro), da una quota dei fondi vincolati nell'ambito del risultato di amministrazione (25.526.883,77 euro), nonché da entrate libere (48.155.261,74 euro)[188].

Il fondo pluriennale complessivo da iscrivere tra le spese al 31 dicembre 2017, pari a 255,57 milioni, viene finanziato con risorse libere o vincolate, come riportato nella tabella seguente.

Tab. 71 - Fondo pluriennale vincolato in uscita - Anno 2017. (in euro)

Fpv risorse vincolate	correnti	31.212.713,50
Fpv risorse vincolate	c/capitale	107.542.328,06
Totale Fpv risorse vincolate		**138.755.041,56**
FPV risorse libere	correnti	37.890.121,83
FPV risorse libere	c/capitale	78.930.676,61
Totale Fpv risorse libere		**116.820.798,44**
Totale Fpv		**255.575.840,00**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

Le risorse vincolate, pari a 138,7 milioni comprensive della parte corrente e di quella capitale, attengono principalmente a quote destinate al finanziamento dell'edilizia residenziale pubblica, alla formazione del personale e alla difesa del suolo. Quelle libere, pari a 116,8 milioni, riguardano la produttività del personale, interventi nel settore industriale e nell'artigianato, nel trasporto ferroviario e nel settore della viabilità stradale.

L'incremento del fondo pluriennale registrato in sede di riaccertamento ordinario ha comportato, di conseguenza, una modifica, oltre che del fondo di spesa del 2017 da riscrivere in entrata nel 2018 (255,6 milioni), anche del fondo di entrata del bilancio di previsione 2018-2020. Quest'ultimo è stato aggiornato mediante apposita variazione di bilancio, allegata alla medesima delibera di Giunta n. 440/2018 (allegato H).

A seguito delle modifiche intercorse, il fondo pluriennale vincolato complessivo iscritto nella parte di entrata del bilancio di previsione 2018-2020 si rimodula nel modo seguente.

[188] Queste ultime si riferiscono in particolare alle spese per salario accessorio del personale, erogate nell'anno successivo a quello di competenza.

Tab. 72 - Fondo pluriennale vincolato in entrata nel triennio 2018-2020 rideterminato a seguito del riaccertamento ordinario dei residui. (in euro)

	2018	2019	2020
FPV entrata di cui	**255.575.840,00**	**78.443.683,45**	**22.170.289,11**
parte corrente	*69.102.835,33*	*24.653.271,95*	*12.658.817,76*
parte capitale	*186.473.004,67*	*53.790.411,50*	*9.511.471,35*

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

Nel complesso, rispetto all'importo definito nel rendiconto 2016, riportato nella tabella seguente, il fondo in oggetto è rimasto pressoché stabile, passando da 252,7 milioni a 255,6 milioni. Le principali variazioni si riferiscono alle spese per assetto del territorio ed edilizia abitativa (missione 8) che crescono da 28,6 a 43,2 milioni. Tale aumento sottintende un rinvio di tali spese ad anni futuri, a differenza di altre missioni caratterizzate da una riduzione del relativo fondo pluriennale, quali ad esempio quelle riferite a "Sviluppo economico e competitività" ed a "Trasporti e diritto alla mobilità".

Si evidenzia, inoltre, che il confronto tra i dati di rendiconto 2016 e quelli di riapertura del conto 2017 (desunti dall'apposito allegato alla relazione al progetto di rendiconto 2017), registrano diverse incongruenze, dovute alla differente allocazione di alcune spese tra le missioni. Tale fenomeno, che si era presentato anche in occasione del precedente rendiconto 2016, comporta peraltro una scarsa trasparenza nella rappresentazione del dato contabile, oltre a porre dubbi sulle corrette modalità di allocazione delle spese tra le varie missioni, a causa degli spostamenti a cui le stesse sono sottoposte nei vari anni.

Tab. 73 - Fondo pluriennale vincolato complessivo per missioni. Confronto 31/12/2016 - 31/12/2017. (in euro)

MISSIONI		FPV al 31/2/2016	% sul totale	FPV al 1/01/2017	Diff chiusura 2016-riapertura 2017	FPV al 31/12/2017	% sul totale
100	Servizi istituzionali, generali e di gestione	29.900.947,22	11,83%	29.717.632,23	- 183.314,99	30.197.491,60	11,82%
200	Giustizia	-	0,00%	-	-	-	0,00%
300	Ordine pubblico e sicurezza	564.856,63	0,22%	564.856,63	-	116.583,62	0,05%
400	Istruzione e diritto allo studio	4.089.535,15	1,62%	4.089.535,15	-	7.581.511,14	2,97%
500	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	1.281.194,50	0,51%	1.347.649,87	66.455,37	1.737.403,50	0,68%
600	Politiche giovanili, sport e tempo libero	4.891.549,09	1,94%	4.891.549,09	-	3.307.912,86	1,29%
700	Turismo	8.745.294,15	3,46%	8.745.294,15	-	9.083.268,79	3,55%
800	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	28.608.092,57	11,32%	28.608.092,57	-	43.228.374,03	16,91%
900	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	37.563.153,53	14,86%	37.623.555,05	60.401,52	37.985.994,11	14,86%
1000	Trasporti e diritto alla mobilità	55.281.840,90	21,87%	55.281.840,90	-	50.283.970,65	19,67%
1100	Soccorso civile	9.567.390,05	3,79%	9.567.390,05	-	8.247.793,37	3,23%
1200	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	4.593.003,43	1,82%	4.593.003,43	-	5.411.112,16	2,12%
1300	Tutela della salute	1.500.000,00	0,59%	1.500.000,00	-	3.002.284,37	1,17%
1400	Sviluppo economico e competitività	31.812.056,07	12,59%	31.745.600,70	- 66.455,37	25.282.218,82	9,89%
1500	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	31.009.849,58	12,27%	31.009.849,58	-	28.023.879,55	10,96%
1600	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	162.355,38	0,06%	285.268,85	122.913,47	353.115,95	0,14%
1700	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	634.408,67	0,25%	634.408,67	-	1.016.151,23	0,40%
1800	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	150.000,00	0,06%	150.000,00	-	115.392,04	0,05%
1900	Relazioni internazionali	2.398.404,15	0,95%	2.398.404,15	-	601.382,21	0,24%
99	Servizi per conto terzi	-	0,00%	-	-	0,00	0,00%
	TOTALE	**252.753.931,07**	**100,00%**	**252.753.931,07**	-	**255.575.840,00**	**100,00%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

Per quanto riguarda la composizione del fondo per missioni al 31 dicembre 2017, questa evidenzia la preponderanza della quota riferita alle politiche per il trasporto (19,67 per cento del totale) e alle politiche per l'assetto del territorio e l'edilizia abitativa (16,91 per cento), seguite da quelle destinate allo sviluppo sostenibile e tutela dell'ambiente (14,86 per cento). Le tre missioni citate rappresentano insieme più del 51 per cento del fondo totale a fine esercizio 2017.

Infine, analizzando le movimentazioni che hanno caratterizzato il fondo pluriennale vincolato tra il 1 gennaio 2017 e il 31 dicembre 2017, si evidenzia, a riconferma di quanto espresso in precedenza, l'elevato ammontate delle spese già imputate al 2017 nel corso degli anni precedenti e rinviate al 2018 ed esercizi successivi, pari, come mostrano i dati di seguito

riportati, a 73.817.546 euro. Tale valore è in linea con la stima effettuata dalla Sezione sull'ammontare di residui passivi sottoposti a doppia reimputazione (quantificati in 73.126.151 euro), la cui esigibilità viene rinviata da un anno all'altro, in apparente contrasto con il principio di competenza potenziata.

Tab. 74 - Fondo pluriennale vincolato complessivo: dettaglio movimentazioni 1/01/2017- 31/12/2017. (in euro)

	Fondo pluriennale vincolato al 1/01/2017	Spese impegnate negli esercizi precedenti e imputate all'esercizio 2017 e coperte dal fondo pluriennale vincolato	Riaccertamento degli impegni di cui alla lettera b) effettuata nel corso dell'esercizio 2017 (cd. economie di impegno)	Riaccertamento degli impegni di cui alla lettera b) effettuata nel corso dell'esercizio 2017 (cd. economie di impegno) su impegni pluriennali finanziati dal FPV e imputati agli esercizi successivi a 2017	Quota del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2016 rinviata all'esercizio 2018 e successivi	Spese impegnate nell'esercizio 2017 con imputazione all'esercizio 2018 e coperte dal fondo pluriennale vincolato	Spese impegnate nell'esercizio 2017 con imputazione all'esercizio 2018 e coperte dal fondo pluriennale vincolato	Spese impegnate nell'esercizio 2017 con imputazione a esercizi successivi a quelli considerati nel bilancio pluriennale e coperte dal fondo pluriennale vincolato	Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2017
	(a)	*(b)*	*(x)*	*(y)*	*(c) = (a) - (b)-(x)-(y)*	*(d)*	*(e)*	*(f)*	*(g) = (c) + (d) + (e) + (f)*
Totale missioni di spesa	252.753.931	66.585.960	20.409.224	91.941.201	**73.817.546**	151.963.262	23.184.717	6.610.315	255.575.840

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

6.4. La gestione complessiva dei residui

La gestione dei residui attivi e passivi è stata analizzata attraverso la comparazione delle risultanze dei residui complessivamente determinati nel periodo 2012-2017 e, per il triennio 2015-2017[189], mediante un confronto delle poste residuali suddivise per titoli di entrata e spesa.

6.4.1. I residui attivi

La tabella che segue mostra le risultanze complessive della gestione dei residui attivi dal 2012 al 2017.

Tab. 75 - La gestione dei residui attivi. Anni 2012-2017. (in milioni)

anno	Iniziale di vecchia formazione	Riaccerta-mento su residui attivi	%	Riscossioni su residui	Capacità di smaltimento %	da riscuotere/ residui portati a nuovo	%	Maggiori/ Minori entrate	%	Residui formatesi nell'esercizio di competenza	Consistenza finale dei residui
	a	*b*	*b/a*	*c*	*c/a*	*d = (b-c)*	*d/a*	*e = (b-a)*	*e/a*	*f*	*g = (d+f)*
2012	5.956,30	5.893,20	98,90%	1.190,50	20,00%	4.702,70	79,00%	-63,1	-1,10%	2.041,30	6.744,00
2013	6.744,00	6.734,40	99,90%	4.147,90	61,50%	2.586,50	38,40%	-9,6	-0,10%	2.135,40	4.721,90
2014	4.721,90	4.667,53	98,80%	1.653,30	35,00%	3.014,20	63,80%	-54,35	-1,20%	2.145,20	5.159,50
2015	5.159,41	4.727,70	91,63%	1.474,78	28,58%	3.252,92	63,05%	-431,73	-8,37%	2.289,14	5.542,05
2016	5.542,05	5.505,54	99,34%	1.378,30	24,87%	4.127,24	74,47%	-36,51	-0,66%	2.149,17	6.276,41
2017	**6.276,41**	**6.099,20**	**97,18%**	**2.399,67**	**38,23%**	**3.699,53**	**58,94%**	**-177,21**	**-2,82%**	**1.920,52**	**5.620,05**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

I residui attivi alla chiusura dell'esercizio in esame risultano pari a 5.620,05 milioni, di cui 3.699,53 milioni relativi agli esercizi pregressi e 1.920,52 milioni di competenza dell'esercizio 2017. Diminuisce lo *stock* complessivo dei residui attivi con una flessione rispetto al 2016 del 10,46 per cento. La riduzione riguarda sia i residui attivi pregressi, che da 4.127,24 passano a 3.699,53, sia i residui di competenza che si assestano a 1.920,52 milioni. L'indice di smaltimento dei residui, pari al 38,23 per cento, è in netto miglioramento rispetto ai precedenti esercizi, ma su tale indicatore incide per l'11,31 per cento l'operazione di compensazione, prevista dall'art. 1, comma 530 della l. n. 232/2016[190], tra le partite residuali

[189] L'adozione, dal 2015, degli schemi di bilancio armonizzati impedisce il confronto con gli esercizi precedenti.

[190] Art. 1, comma 530: "*Le anticipazioni di tesoreria, concesse, per gli esercizi 2013 e precedenti, alle regioni a statuto ordinario ai sensi dell'articolo 77-quater del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, per assicurare mensilmente il finanziamento della spesa sanitaria e non regolate alla data di entrata in vigore della presente legge a valere sulle somme della compartecipazione all'Iva assegnate alle regioni per i*

della compartecipazione all'Iva dovuta dallo Stato per gli anni 2013 e precedenti e quelle relative alle anticipazioni di tesoreria per il finanziamento della spesa sanitaria concesse dallo Stato alla Regione. Al netto di tale operazione, che di fatto non ha prodotto variazioni di cassa[191], tale indicatore risulta pari a 26,92 per cento, evidenziando la notevole difficoltà di riscossione dei residui attivi.

La tabella successiva mostra i residui attivi (esercizi pregressi e di competenza) per il triennio 2015-2017, classificati per titolo e suddivisi tra conto sanitario e ordinario.

Tab. 76 - Residui attivi per titolo - conto ordinario e sanitario. Anni 2015-2017. (in milioni)

Titolo		Conto	2015			2016			2017		
			Residui da residui	Residui derivanti dalla competenza	Consistenza finale residui	Residui da residui	Residui derivanti dalla competenza	Consistenza finale residui	Residui da residui	Residui derivanti dalla competenza	Consistenza finale residui
1	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	ordinario	217,99	289,8	507,79	335,46	282	617,47	422,74	216,32	639,05
		sanitario	1.959,68	1.534,62	3.494,31	2.591,79	1.428,18	4.019,96	2.229,16	1.267,53	3.496,69
	Totale		**2.177,67**	**1.824,43**	**4.002,10**	**2.927,25**	**1.710,18**	**4.637,43**	**2.651,89**	**1.483,85**	**4.135,75**
2	Trasferimenti correnti	ordinario	44,36	70,42	114,78	79,33	73,02	152,35	103,50	84,26	187,77
		sanitario	135,26	253,73	388,99	325,63	142,52	468,15	242,22	163,00	405,22
	Totale		**179,62**	**324,15**	**503,76**	**404,95**	**215,54**	**620,5**	**345,72**	**247,26**	**592,99**
3	Entrate extratributarie	ordinario	80,98	11,45	92,43	87,19	38,73	125,92	97,74	23,87	121,61
		sanitario	0,07	0,11	0,18	0,07	0,01	0,08	0,06	0,21	0,26
	Totale		**81,04**	**11,56**	**92,6**	**87,26**	**38,75**	**126**	**97,80**	**24,07**	**121,87**
4	Entrate in conto capitale	ordinario	110,1	78,61	188,71	157,51	112,66	270,17	129,08	140,07	269,14
		sanitario	285,69	25,2	310,89	282,07	1,63	283,7	253,84	-	253,84
	Totale		**395,79**	**103,8**	**499,59**	**439,58**	**114,29**	**553,87**	**382,92**	**140,07**	**522,98**
5	Entrate da riduzione di attività' finanziarie	ordinario	0,46	2,45	2,9	3,37	7,37	10,73	8,87	2,11	10,98
		sanitario	417,28	-	417,28	264,38	-	264,38	212,15	-	212,15
	Totale		**417,74**	**2,45**	**420,18**	**267,75**	**7,37**	**275,11**	**221,02**	**2,11**	**223,13**
6	Accensione prestiti	ordinario	-	-	-	-	55,31	55,31	-	-	-
		sanitario	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Totale		**-**	**-**	**-**	**-**	**55,31**	**55,31**	**-**	**-**	**-**
7	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	ordinario	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Totale		**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**
9	Entrate per conto terzi e partite di giro	ordinario	0,85	22,75	23,59	0,46	7,72	8,19	0,17	22,95	23,12
		sanitario	0,21	0,01	0,22	0,00	0,00	0,00	0,00	0,21	0,21
	Totale		**1,05**	**22,75**	**23,81**	**0,46**	**7,73**	**8,19**	**0,17**	**23,16**	**23,34**
Totale conto ordinario			**454,73**	**475,47**	**930,2**	**663,32**	**576,82**	**1.240,14**	**762,10**	**489,57**	**1.251,67**
Totale conto sanitario			**2.798,19**	**1.813,66**	**4.611,85**	**3.463,93**	**1.572,34**	**5.036,27**	**2.937,43**	**1.430,95**	**4.368,37**
Totale complessivo			**3.252,92**	**2.289,14**	**5.542,05**	**4.127,24**	**2.149,17**	**6.276,41**	**3.699,53**	**1.920,52**	**5.620,05**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

---

medesimi esercizi, si intendono trasferimenti definitivi alle regioni a titolo di compartecipazione all'Iva. Dette somme sono compensate con la cancellazione di una corrispondente quota dei residui passivi perenti iscritti a tale titolo sul conto del patrimonio al 31 dicembre 2016".

[191] Si è trattato di una operazione contabile che ha determinato la compensazione dei residui attivi sul cap. 12009 "Compartecipazione regionale all'iva finalizzata al finanziamento della spesa sanitaria" e quelli sul cap. 81013 "Recupero da parte dello Stato di somme per il finanziamento della spesa sanitaria (art. 11, comma 17, d.lgs. 30.12.92 n. 502)", previa reiscrizione di questi ultimi poiché perenti, per un importo complessivo di 709,06 milioni con contestuale emissioni di reversali e mandati di pagamento a compensazione.

La stessa suddivisione è stata effettuata con riferimento ai seguenti indicatori, che mostrano la composizione in percentuale del conto residui per gli anni considerati.

Tab. 77 - Residui attivi per titoli. Anni 2015-2017. Percentuali sul totale al netto del c/terzi.

Titolo		Conto	2015			2016			2017		
			Residui da residui	Residui derivanti dalla competenza	Residui da riportare	Residui da residui	Residui derivanti dalla competenza	Residui da riportare	Residui da residui	Residui derivanti dalla competenza	Residui da riportare
			% sul totale								
1	Entrate correnti di natura trib., contrib. e perequativa	ordinario	6,70%	6,33%	9,16%	8,13%	13,12%	9,84%	11,43%	11,26%	11,37%
		sanitario	60,24%	33,52%	63,05%	62,80%	66,45%	64,05%	60,26%	66,00%	62,22%
	Totale		**66,95%**	**39,85%**	**72,21%**	**70,93%**	**79,57%**	**73,89%**	**71,68%**	**77,26%**	**73,59%**
2	Trasferimenti correnti	ordinario	1,36%	1,54%	2,07%	1,92%	3,40%	2,43%	2,80%	4,39%	3,34%
		sanitario	4,16%	5,54%	7,02%	7,89%	6,63%	7,46%	6,55%	8,49%	7,21%
	Totale		**5,52%**	**7,08%**	**9,09%**	**9,81%**	**10,03%**	**9,89%**	**9,35%**	**12,87%**	**10,55%**
3	Entrate extratributarie	ordinario	2,49%	0,25%	1,67%	2,11%	1,80%	2,01%	2,64%	1,24%	2,16%
		sanitario	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,01%	0,00%
	Totale		**2,49%**	**0,25%**	**1,67%**	**2,11%**	**1,80%**	**2,01%**	**2,64%**	**1,25%**	**2,17%**
4	Entrate in conto capitale	ordinario	3,38%	1,72%	3,41%	3,82%	5,24%	4,30%	3,49%	7,29%	4,79%
		sanitario	8,78%	0,55%	5,61%	6,83%	0,08%	4,52%	6,86%	0,00%	4,52%
	Totale		**12,17%**	**2,27%**	**9,01%**	**10,65%**	**5,32%**	**8,82%**	**10,35%**	**7,29%**	**9,31%**
5	Entrate da riduzione di attività' finanziarie	ordinario	0,01%	0,05%	0,05%	0,08%	0,34%	0,17%	0,24%	0,11%	0,20%
		sanitario	12,83%	0,00%	7,53%	6,41%	0,00%	4,21%	5,73%	0,00%	3,77%
	Totale		**12,84%**	**0,05%**	**7,58%**	**6,49%**	**0,34%**	**4,38%**	**5,97%**	**0,11%**	**3,97%**
6	Accensione prestiti	ordinario	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,57%	0,88%	0,00%	0,00%	0,00%
		sanitario	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	Totale		**0,00%**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00%**	**2,57%**	**0,88%**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00%**
7	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	ordinario	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	Totale		**0,00%**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00%**
9	Entrate per conto terzi e partite di giro	ordinario	0,03%	0,50%	0,43%	0,01%	0,36%	0,13%	0,00%	1,20%	0,41%
		sanitario	0,01%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,01%	0,00%
	Totale		**0,03%**	**0,50%**	**0,43%**	**0,01%**	**0,36%**	**0,13%**	**0,00%**	**1,21%**	**0,42%**
Totale conto ordinario			**13,98%**	**20,77%**	**16,78%**	**16,07%**	**26,84%**	**19,76%**	**20,60%**	**25,49%**	**22,27%**
Totale conto sanitario			**86,02%**	**79,23%**	**83,22%**	**83,93%**	**73,16%**	**80,24%**	**79,40%**	**74,51%**	**77,73%**
			100,00%	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

La distinzione fra conto ordinario e sanitario è resa necessaria dalla diversa modalità di contabilizzazione, rispetto a quelle ordinarie, delle entrate e spese sanitarie, che non sono soggette ai principi armonizzati ma sono disciplinate dal titolo II del d.lgs. n. 118/2011. Come già indicato nella parte introduttiva del presente capitolo[192], il comma 2 dell'articolo 20 del citato decreto legislativo, oltre a prevedere l'esatta perimetrazione delle entrate e delle spese relative alla sanità, indica specifiche modalità di contabilizzazione delle stesse. In merito, la norma prevede l'assunzione degli accertamenti e degli impegni in modo contestuale, sia con riferimento al finanziamento sanitario ordinario corrente, compresa l'eventuale quota premiale, sia relativamente alle quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate. In

[192] Cfr. anche il paragrafo "Gli andamenti generali della spesa".

caso di riduzione di tali finanziamenti, il residuo attivo deve essere cancellato "nell'esercizio in cui la perdita si determina definitivamente". Pertanto, considerando che alla parte sanitaria del bilancio regionale non si applica il principio della competenza potenziata, la contabilizzazione delle partite sanitarie non influenza il fondo pluriennale vincolato.

I residui attivi al 31 dicembre 2017, relativi al comparto sanità, sono 4.368,37 milioni e rappresentano quasi il 78 per cento del totale (5.620,05 milioni), mentre la parte ordinaria è pari a 1.251,66 milioni (22,27 per cento).

La suddivisione per titolo evidenzia, inoltre, che la maggior parte dei residui attivi (il 73,59 per cento) sono allocati al titolo 1 "Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa" e di questi il 62,22 per cento riguarda il settore sanitario. Si tratta, nello specifico, di residui relativi alla compartecipazione regionale all'Iva[193], i cui capitoli registrano residui derivanti da esercizi pregressi per 1.612,03 milioni e dalla competenza per 759,95 milioni, dell'Irap[194] per il finanziamento della spesa sanitaria per 358,93 milioni (tutti inerenti la competenza) e di entrate relative al fondo di garanzia interregionale[195] per 764,11 milioni (di cui pregressi per 615,45 milioni). Al riguardo si evidenzia che, essendo il fondo collegato al criterio del fabbisogno e della perequazione della capacità fiscale, esso può generare posizioni creditorie o debitorie nei confronti dello Stato, da contabilizzare in bilancio in entrata o spesa[196]. Al termine dell'esercizio a fronte di residui attivi per 764,11 milioni, in spesa risultano residui passivi per 180,64 milioni. In sede istruttoria la Regione ha spiegato che la compensazione dei debiti e crediti con lo Stato viene effettuata a seguito di precise disposizioni ministeriali, a tutt'oggi ancora non definite con riferimento ai residui in argomento.

Di contro le poste residuali attive del titolo 1 afferenti la parte ordinaria del bilancio (639,05 milioni) riguardano principalmente la riscossione delle tasse automobilistiche[197], per un importo pari a 382,57 milioni, di cui 348,73 milioni relativi agli esercizi pregressi e l'addizionale regionale Irpef per 187,54 milioni (di cui 64,00 milioni pregressi).

---

[193] Cap. 12009 "Compartecipazione regionale all'iva finalizzata al finanziamento della spesa sanitaria" e cap. 12011 "Compartecipazione regionale all'iva per mobilità sanitaria extraregionale attiva".
[194] Cap. 11029 "Irap - imposta regionale sulle attività produttive finalizzata al finanziamento della spesa sanitaria".
[195] Cap. 23000 "Fondo di garanzia interregionale (a credito) di cui all'art 13 d.lgs. 56/2000".
[196] Cap. 73035 "Fondo di garanzia interregionale (a debito)".
[197] Cap. 11055 "Entrate derivanti dalla riscossione coattiva delle tasse automobilistiche" e 11003 "Tassa automobilistica (vedi anche cap. 61013)".

I residui del titolo 2 "Trasferimenti correnti", sono in prevalenza sanitari, e i più cospicui riguardano il fondo per la non autosufficienza (circa 30 milioni derivanti dalla competenza), le risorse per il finanziamento di spese di diversa natura finanziate dal fondo sanitario vincolato per 184,73 milioni[198] (di cui 142,50 pregressi), le quote di payback per circa 90,50 milioni[199] dovute dalle aziende farmaceutiche per lo sforamento della relativa spesa ospedaliera. Tale ultimo importo, iscritto tra i residui, si riferisce alla quota di payback 2013 e 2014, il cui valore è stato determinato dall'art. 2 del d.l. 13 novembre 2015 n. 179[200], che ne ha previsto l'iscrizione in bilancio per un importo pari al 90 cento delle quote indicate dall'allegato A[201] del citato decreto legge. Il successivo d.l. del 24 giugno 2016 n. 113, ha ribadito la legittimità del mantenimento in bilancio di tali entrate, e ha definito le procedure per la quantificazione delle stesse ma, in via prudenziale, il Tavolo tecnico degli adempimenti del Ministero dell'economia, ha disposto la contabilizzazione in bilancio delle entrate da payback relative al 2015[202] e 2016 solo se effettivamente incassate. Nel corso del 2017 la Regione, adeguandosi alle direttive ministeriali, ha provveduto pertanto alla cancellazione, sul pertinente capitolo[203], di 132,10 milioni di residui attivi relativi al 2015 e 2016[204]. Invece, la parte ordinaria dei residui del titolo 2 "Trasferimenti correnti" risulta composta da risorse statali e comunitarie per l'attuazione dei programmi europei (gli importi maggiori si riferiscono al Fondo sociale europeo 2007/2013 e 2014/2020, al programma "Garanzia giovani", al fondo per interventi di formazione continua di cui alla l. 19 luglio 1993, n. 236).

---

[198] Cap. 22069 "Fondo sanitario nazionale. obiettivi di carattere prioritario del Psn, assistenza sanitaria agli stranieri irregolari, esclusività' del rapporto del personale dirigente del Ssn e altre risorse di fondo sanitario vincolato".

[199] La Sezione, in sede di analisi del rendiconto 2016, aveva segnalato la criticità di tali poste residuali a causa dei numerosi contenziosi con le aziende farmaceutiche. Cfr. Volume I, paragrafo 4.2, pag. 233 della "Relazione sul rendiconto della regione Toscana per l'esercizio 2016".

[200] La legge è stata abrogata dall'art. 1, comma 705, l. 28 dicembre 2015, n. 208, a decorrere dal 1° gennaio 2016. A norma del citato comma 705 restano però validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodotti ed i rapporti giuridici sorti sulla base del presente decreto.

[201] Per la Regione Toscana l'allegato dispone le seguenti quote: 50.423.272 euro per la ripartizione regionale del ripiano dello sfondamento del tetto del 3,5% della spesa farmaceutica ospedaliera 2013; 1.876.632 euro per la ripartizione regionale del ripiano dello sfondamento del tetto del 11,35% della spesa farmaceutica territoriale 2013; 65.350.395 euro per la ripartizione regionale del ripiano dello sfondamento del tetto del 3,5% della spesa farmaceutica ospedaliera 2014.

[202] Al riguardo l'iscrizione in bilancio delle quote di payback ha determinato nel 2015 un disavanzo di 72,00 milioni in parte coperto (40,00 milioni) nel bilancio 2016 tramite variazione di bilancio attingendo alle risorse dal fondo di riserva per spese impreviste.

[203] Cap. 24077 "Versamenti effettuati a favore della regione dalle aziende farmaceutiche finalizzate al ripiano dell'eccedenza della spesa farmaceutica".

[204] Per gli approfondimenti si rimanda al capitolo sanitario della presente relazione.

La quasi totalità dei residui delle entrate extratributarie (titolo 3) attiene alla parte ordinaria, proviene da esercizi pregressi e risulta costituta principalmente da quote di rimborsi, restituzioni e recuperi relativi al fondo unico delle imprese, unitamente ad altri rimborsi derivanti da economie su somme a destinazione libera o vincolata. Con riferimento a tali crediti, si rimanda al paragrafo relativo al fondo crediti di dubbia esigibilità, poiché questi costituiscono una delle componenti principali su cui risulta calcolato l'ammontare del fondo.

I residui attivi della parte ordinaria del bilancio allocati al titolo 4 "entrate in conto capitale" sono costituiti principalmente da Fondi Cipe 2007-2013 per interventi nelle aree sottoutilizzate[205], dal fondo per il trasporto pubblico finalizzato al rinnovo del materiale rotabile[206], da finanziamenti relativi all'edilizia scolastica e da risorse comunitarie per spese di investimento (Fesr). Sempre con riferimento al titolo 4, i residui attivi sanitari restano pressoché invariati rispetto al precedente esercizio. Permane, infatti, sul capitolo 42020[207] un residuo pregresso di 208,14 milioni (su un totale di 253,84 milioni) per interventi di ristrutturazione edilizia e ammodernamento tecnologico del patrimonio sanitario finanziato da risorse pubbliche. In particolare, su tale capitolo continuano a essere contabilizzati residui vetusti riferiti a finanziamenti statali (risalenti ad anni precedenti il 2013) per circa 94 milioni. Al riguardo, si invita l'amministrazione regionale a monitorare con attenzione tali residui ed a disporre le azioni necessarie alla verifica della effettiva sussistenza di tali crediti.

Infine, nelle partite residuali del titolo 5 "Entrate da riduzione di attività finanziarie" permangono alcuni residui attivi (conto sanitario) inerenti le anticipazioni concesse dalla regione per infrastrutture sanitarie, da realizzarsi anche mediante l'alienazione di immobili[208] (212,15 milioni derivanti da esercizi pregressi), caratterizzati da un elevato grado di vetustà. Ci si riferisce agli impegni contabilizzati sul capitolo 46003 per 17,00 milioni e sul capitolo 46017, per 67,87 milioni, quest'ultimo in parte correlato alla relativa spesa[209]. La rigidità di

---

[205] Cap. 42229 "Fondi Cipe 2007-2013 delibera n. 166/2007 -finanziamento interventi fondo aree sottoutilizzate - (Fas - l. 208/98)".
[206] Cap. 42225 "Fondo per la promozione e il sostegno dello sviluppo del trasporto pubblico locale per il rinnovo materiale rotabile - l. 296/06, l. 244/07 e l. 133/08 (d.l. 112/08)".
[207] Cap. 42020 "Fondo interventi ristrutturazione edilizia e ammodernamento tecnologico patrimonio sanitario pubblico e realizzazione residenze sanitarie assistenziali".
[208] Cap. 46017"Restituzione dalle aziende sanitarie delle anticipazioni per realizzazione infrastrutture sanitarie" e cap. 46003 "Restituzione dalle aziende sanitarie delle anticipazioni per alienazioni di immobili".
[209] Cap. 24190 "Anticipazioni alle aziende sanitarie per realizzazione infrastrutture sanitarie". Si tratta di due impegni per anticipazione di risorse proventi alienazioni da attribuire alla Usl n. di Lucca, per 2,57 milioni e alla Azienda ospedaliero-universitaria pisana per 60,00 milioni.

tali crediti deriva dalla difficoltà nella realizzazione delle alienazioni immobiliari da parte delle Asl, che non consente alle stesse di rimborsare le anticipazioni effettuate dal fondo regionale.

In ultimo, nelle entrate in conto terzi la partita più consistente riguarda le anticipazioni concesse dalla regione agli organismi pagatori, derivante dalla competenza 2017.

6.4.2. I residui passivi

I residui passivi conservati nel conto del bilancio al 31 dicembre 2017 sono pari a 6.319,27 milioni, di cui 2.379,24 milioni derivanti dalla gestione di competenza, e 3.940,03 milioni dalla stessa gestione dei residui.

I pagamenti in conto residui sono stati 2.252,13 milioni, con una capacità di smaltimento pari al 35,17 per cento, lievemente superiore a quella registrata nel 2016 (34,81 per cento). Diminuisce lo *stock* dei residui a fine esercizio 2017 rispetto al 2016, con una riduzione in valore assoluto pari a 83,99 milioni, corrispondente, in percentuale, ad un decremento dell'1,31 per cento. Le insussistenze complessive ammontano a 211,09 milioni.

Quanto all'andamento delle poste residuali, deve considerarsi che l'istituto della perenzione, non più applicabile al bilancio regionale dall'esercizio 2015, ai sensi dell'art. 60, comma 3, del d.lgs. n. 118/2011, potrebbe determinare, in linea generale, un aumento del livello complessivo dei residui passivi; d'altro lato, l'applicazione del principio contabile della competenza potenziata - avvicinando il momento dell'imputazione in bilancio dell'obbligazione giuridica alla scadenza, ovvero al presunto pagamento, attraverso l'utilizzo del fondo pluriennale vincolato - dovrebbe invece portare ad una progressiva riduzione delle stesse poste residuali. È pur vero altresì che, per il bilancio regionale, le poste contabili sottoposte a tale regime risultano assai ridotte rispetto all'ammontare complessivo, poiché la competenza potenziata non si applica alla parte sanitaria del bilancio, disciplinata dal titolo II del citato d.lgs. n. 118/2011.

Alla luce delle considerazioni appena esposte, l'andamento tendenziale dei residui passivi sembra destinato a crescere, influenzato in particolare dai residui per i rimborsi allo Stato delle somme anticipate per il finanziamento della spesa sanitaria, allocati tra le partite di giro, a cui non è più applicabile l'istituto della perenzione.

La successiva tabella mostra i risultati finali della gestione dei residui passivi per gli esercizi dal 2012 al 2017.

Tab. 78 - Gestione dei residui passivi. Anni 2012-2017. (in milioni)

TOTALE RESIDUI PASSIVI												
Anno	Residui iniziali di vecchia formazione	Riaccertamento residui passivi	%	Pagamenti	Capacità di pagamento	Residui da riportare	%	Residui perenti	Minori residui passivi	%	Residui di competenza	Consistenza finale
	a	*b*	*b/a*	*c*	*c/a*	*d=(b-c)*	*d/a*	*e*	*f=(a-b-e)*	*f/a*	*g*	*h=(d+g)*
2012	4.457,00	3.775,99	84,72%	1.850,09	41,51%	1.925,90	43,21%	618,75	62,26	1,40%	3.391,66	**5.317,56**
2013	5.317,56	4.725,94	88,87%	2.386,88	44,89%	2.339,06	43,99%	527,79	63,83	1,20%	3.015,80	**5.354,86**
2014	5.354,87	4.744,15	88,60%	2.368,87	44,24%	2.375,28	44,36%	453,17	157,55	2,94%	3.278,55	**5.653,83**
2015	5.653,83	4.802,75	84,95%	1.614,96	28,56%	3.187,79	56,38%	0,00	851,08	15,05%	2.746,46	**5.934,26**
2016	5.934,26	5.668,01	95,51%	2.065,72	34,81%	3.602,29	60,70%	0,00	266,23	4,49%	2.800,97	**6.403,26**
2017	**6.403,26**	**6.192,16**	**96,70%**	**2.252,13**	**35,17%**	**3.940,03**	**61,53%**	**0,00**	**211,09**	**3,30%**	**2.379,24**	**6.319,27**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

La composizione dei residui secondo la ripartizione per titolo e per tipologia di spesa, ordinaria o sanitaria, riferita al triennio 2015-2017, è mostrata nella successiva tabella. Particolarmente rilevante appare l'ammontare dei residui passivi ascrivibili alla spesa sanitaria anche perché, come detto, sono esclusi dall'applicazione del principio della competenza potenziata e, come tali, non sono stati sottoposti al riaccertamento.

Tab. 79 - Residui passivi per titoli – conto ordinario e sanitario. Anni 2015-2017. (in milioni)

Titolo		conto	2015			2016			2017		
			Residui pregressi	Residui competenza	Residui finali	Residui pregressi	Residui competenza	Residui finali	Residui pregressi	Residui competenza	Residui finali
1	Spese correnti	ordinario	30,54	328,59	359,13	45,47	389,29	434,76	87,69	269,36	357,05
		sanitario	625,58	1.023,14	1.648,72	855,83	1.002,24	1.858,06	1.092,25	828,36	1.920,61
	Totale		**656,12**	**1.351,73**	**2.007,85**	**901,3**	**1.391,52**	**2.292,82**	**1.179,93**	**1.097,73**	**2.277,66**
2	Spese in conto capitale	ordinario	524,9	143,13	668,02	450,44	174,35	624,8	334,56	226,68	561,23
		sanitario	809,83	106,92	916,75	533,11	16,72	549,84	451,60	5,08	456,68
	Totale		**1.334,72**	**250,05**	**1.584,77**	**983,56**	**191,08**	**1.174,63**	**786,16**	**231,75**	**1.017,91**
3	Spese per incremento attività finanziarie	ordinario	5	1,26	6,26	-	0,11	0,11	-	0,69	0,69
		sanitario	191,4	-	191,4	185,1	-	185,1	185,10	-	185,10
	Totale		**196,4**	**1,26**	**197,66**	**185,1**	**0,11**	**185,22**	**185,10**	**0,69**	**185,79**
4	Rimborso Prestiti	ordinario	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		sanitario	-	-	-	-	-	-	-	4,00	4,00
	Totale		**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**4,00**	**4,00**
5	Chiusura anticip. ricevute da istituto tes.	ordinario	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Totale		**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	-	-	-
7	Uscite per conto terzi e partite di giro	ordinario	20,43	22,86	43,29	30,11	51,99	82,1	40,05	19,74	59,79
		sanitario	980,13	1.120,56	2.100,69	1.502,23	1.166,26	2.668,49	1.748,79	1.025,34	2.774,12
	Totale		**1.000,55**	**1.143,42**	**2.143,97**	**1.532,34**	**1.218,26**	**2.750,59**	**1.788,84**	**1.045,07**	**2.833,91**
	Totale residui c/ordinario		***580,86***	***495,84***	***1.076,70***	***526,02***	***615,75***	***1.141,77***	***462,29***	***516,47***	***978,76***
	Totale residui c/sanitario		***2.606,93***	***2.250,63***	***4.857,56***	***3.076,27***	***2.185,22***	***5.261,50***	***3.477,74***	***1.862,78***	***5.340,52***
	Totale complessivo		**3.187,79**	**2.746,46**	**5.934,26**	**3.602,30**	**2.800,97**	**6.403,27**	**3.940,03**	**2.379,24**	**6.319,28**

Fonte: elaborazioni Corte dei conti su dati di rendiconto.

La stessa suddivisione è stata effettuata con riferimento ai seguenti indicatori, che mostrano la composizione in percentuale del conto residui passivi per gli anni considerati distinti tra conto ordinario e sanitario.

Tab. 80 - Residui passivi per titoli - conto ordinario e sanitario. Anni 2015-2017.

Titolo		conto	2015			2016			2017		
			Residui pregressi	Residui competenza	Residui finali	Residui pregressi	Residui competenza	Residui finali	Residui pregressi	Residui competenza	Residui finali
1	Spese correnti	ordinario	0,96%	11,96%	6,05%	1,26%	13,90%	6,79%	2,23%	11,32%	5,65%
		sanitario	19,62%	37,25%	27,78%	23,76%	35,78%	29,02%	27,72%	34,82%	30,39%
	Totale		**20,58%**	**49,22%**	**33,83%**	**25,02%**	**49,68%**	**35,81%**	**29,95%**	**46,14%**	**36,04%**
2	Spese in conto capitale	ordinario	16,47%	5,21%	11,26%	12,50%	6,22%	9,76%	8,49%	9,53%	8,88%
		sanitario	25,40%	3,89%	15,45%	14,80%	0,60%	8,59%	11,46%	0,21%	7,23%
	Totale		**41,87%**	**9,10%**	**26,71%**	**27,30%**	**6,82%**	**18,34%**	**19,95%**	**9,74%**	**16,11%**
3	Spese per incremento attività finanziarie	ordinario	0,16%	0,05%	0,11%					0,03%	0,01%
		sanitario	6,00%		3,23%	5,14%		2,89%	4,70%	0,00%	2,93%
	Totale		**6,16%**	**0,05%**	**3,33%**	**5,14%**	**0,00%**	**2,89%**	**4,70%**	**0,03%**	**2,94%**
4	Rimborso Prestiti	ordinario									
		sanitario								0,17%	0,06%
	Totale									**0,17%**	**0,06%**
5	Chiusura anticip. ricevute da istituto tes.	ordinario									
	Totale										
7	Uscite per conto terzi e partite di giro	ordinario	0,64%	0,83%	0,73%	0,84%	1,86%	1,28%	1,02%	0,83%	0,95%
		sanitario	30,75%	40,80%	35,40%	41,70%	41,64%	41,67%	44,39%	43,10%	43,90%
	Totale		**31,39%**	**41,63%**	**36,13%**	**42,54%**	**43,49%**	**42,96%**	**45,40%**	**43,92%**	**44,85%**
	Totale residui conto ordinario		**18,22%**	**18,05%**	**18,14%**	**14,60%**	**21,98%**	**17,83%**	**11,73%**	**21,71%**	**15,49%**
	Totale residui conto sanitario		**81,78%**	**81,95%**	**81,86%**	**85,40%**	**78,02%**	**82,17%**	**88,27%**	**78,29%**	**84,51%**
	Totale complessivo		**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**

Fonte: elaborazioni Corte dei conti su dati di rendiconto.

Analizzando dapprima la parte sanitaria si rileva che, per il 2017, i residui passivi ammontano a 5.340,52 milioni, pari all'84,51 per cento del totale complessivo (6.319,28 milioni). Su tale percentuale, incidono in modo rilevante i residui sanitari allocati nelle uscite in conto terzi, pari a 2.774,12 (titolo 7) che rappresentano il 43,90 per cento dei residui passivi a fine esercizio.

La parte ordinaria presenta residui passivi per 978,76 milioni pari al 15,49 per cento dell'ammontare complessivo; di questi, i residui derivanti dalla gestione di competenza e dagli esercizi pregressi ammontano, rispettivamente, a 516,47 milioni ed a 462,29 milioni.

L'analisi per titolo evidenzia che i residui per spese correnti (titolo 1) sono pari al 36,04 per cento dell'ammontare complessivo; nel dettaglio, si tratta principalmente di impegni relativi alla mobilità sanitaria extraregionale passiva[210], di spese di vario genere finanziate dal fondo sanitario vincolato[211], di finanziamenti e trasferimenti ad enti pubblici[212], di fondi destinati alle aziende sanitarie per la copertura del disavanzo pregresso[213] e del fondo per la non

[210] Cap. 26888 "Mobilità' sanitaria extraregionale passiva".
[211] Cap. 24356 "Obiettivi di carattere prioritario del Psn, assistenza sanitaria agli stranieri irregolari, esclusività del rapporto del personale dirigente del Ssn e altre risorse di fondo sanitario vincolato".
[212] Cap. 24136 "Interventi istituzionali in sanità" e cap. 24047 "Interventi diretti della regione in sanità - trasferimenti correnti ad enti pubblici".
[213] Cap. 24404 "Ripiano disavanzi sanitari esercizi pregressi".

autosufficienza[214]. Inoltre, si rilevano residui passivi di notevole entità (168,76 milioni), riferiti alle quote di payback per la spesa farmaceutica ospedaliera, da trasferire alle aziende sanitarie, da cui sono stati stralciati 132,10 milioni. Al riguardo, si rinvia alle considerazioni espresse con riferimento ai residui attivi correlati agli impegni in argomento ed al capitolo sanitario della presente relazione. Invece, con riferimento alle spese correnti di natura ordinaria, i residui più cospicui sono relativi al trasporto pubblico[215] e al rimborso allo Stato delle tasse automobilistiche[216]. Infine, si riscontra la presenza di 180,64 milioni di residui passivi relativi al fondo interregionale di garanzia[217]; per le relative considerazioni, si rimanda a quanto già espresso in sede di analisi dei corrispondenti residui attivi.

I residui allocati al titolo 2 "spese in conto capitale", per la parte sanitaria, sono sostanzialmente relativi ad esercizi pregressi e riguardano impegni per interventi straordinari sul patrimonio strutturale e strumentale; per la parte ordinaria si tratta, invece, di impegni relativi a molteplici settori, sintetizzati nella successiva tabella secondo una classificazione di tipo funzionale.

[214] Cap 26230 "Sla - Fondo per la non autosufficienza - interventi a sostegno della domiciliarità in alternativa al ricovero in struttura".
[215] Cap. 32074 "Finanziamento del trasporto pubblico ferroviario (ex art. 9 d.lgs. 422/1997) - spesa corrente" e cap. 32064 "Finanziamento del trasporto pubblico locale - spesa corrente".
[216] Cap. 73038 "Fondo per il riversamento allo stato delle tasse automobilistiche di sua competenza ai sensi dell'art. 1 comma 64 del d.l. 30 ottobre 2006 n. 262 (convertito in legge con l. n. 286/2006)".
[217] Cap. 73035 "Fondo di garanzia interregionale (a debito)".

Tab. 81 - Titolo 2 - Spese in conto capitale. Residui del perimetro ordinario. (in milioni)

TITOLO II – CONTO ORDINARIO	Residui di competenza	Residui da residui	Residui complessivi
Opere pubbliche non considerate negli altri settori	55.063,04	91.281,58	146.344,62
Attività produttive extragricole	45.157,50	24.600,53	69.758,03
Difesa della salute e relative strutture	60.650,58	5.037,98	65.688,56
Viabilità'	4.310,45	58.261,44	62.571,89
Istruzione e diritto allo studio	20.835,44	12.966,76	33.802,20
Acquedotti, fognature ed altre opere igieniche	387,22	26.932,23	27.319,45
Trasporto ferroviario	86,36	25.280,90	25.367,26
Organizzazione della cultura e relative strutture	2.917,21	11.999,87	14.917,08
Edilizia abitativa	13.988,10	317,19	14.305,28
Urbanistica	78,55	13.307,49	13.386,03
Assistenza sociale e relative strutture	1.853,96	10.844,18	12.698,14
Industria e fonti di energia	1.295,39	9.184,13	10.479,53
Protezione della natura, beni ambientali, parchi e riserve	2.836,56	7.334,29	10.170,85
Turismo e industria alberghiera	61,36	8.642,53	8.703,89
Agricoltura e zootecnia	3.762,69	3.796,39	7.559,08
Foreste	537,62	7.005,61	7.543,23
Ordinamento degli uffici - amministrazione generale ed organi istituzionali	4.270,86	3.053,46	7.324,32
Trasporto su strada	2.419,63	2.430,84	4.850,47
Sviluppo dell'economia montana	271,10	3.841,13	4.112,23
Sport e tempo libero	779,45	3.261,84	4.041,29
Trasporto marittimo e navigazione interna	306,32	2.314,72	2.621,04
Altri trasporti	640,38	1.589,35	2.229,73
Caccia e pesca	949,55	912,16	1.861,71
Spese non attribuite	1.000,00	-	1.000,00
Polizia amministrativa e servizi antincendi	882,05	-	882,05
Lavoro	558,61	-	558,61
Trasporto aereo	500,00	55,33	555,33
Orientamento e formazione professionale	276,21	-	276,21
Acque minerali, termali, cave, torbiere ed altre attività estrattive	-	270,00	270,00
Totale complessivo	226.676,19	334.558,57	561.234,76

Fonte: Corte dei conti su dati di rendiconto.

Il titolo 3 "Spese per incremento attività finanziarie" è essenzialmente composto da un solo residuo contabilizzato sul capitolo[218] di spesa che riguarda le anticipazioni da erogare alle aziende sanitarie per la realizzazione di infrastrutture. Si evidenzia, come già indicato nella parte relativa ai residui attivi, che su tale capitolo sono contabilizzati due impegni (62,57 milioni) caratterizzati da un elevato grado di vetustà e che risultano correlati al corrispondente residuo attivo[219].

[218] Cap. 24190 "Anticipazioni alle aziende sanitarie per realizzazione infrastrutture sanitarie".
[219] Cap. di entrata 46017 "Restituzione dalle aziende sanitarie delle anticipazioni per realizzazione infrastrutture sanitarie".

Anche il titolo 4 "Rimborso prestiti" presenta un unico residuo sanitario, relativo al rimborso dei mutui afferenti alla Gsa.

Come già evidenziato, i residui sui servizi in conto terzi (titolo 7) rappresentano quasi il 45 per cento del totale complessivo di quelli iscritti in bilancio, di cui la maggior parte riguarda la parte sanitaria (il 43,90 per cento). Di questi, la gran parte è riferita ad impegni riconducibili all'anticipazione, da parte dello Stato, di somme per il finanziamento della spesa sanitaria[220]. La restante parte ammonta a 2.773,73 milioni, di cui 1.748,79 milioni sono relativi alla gestione dei residui pregressi. Al riguardo, si rileva che, a fronte di tale residuo, l'entrata correlata, allocata nel corrispettivo capitolo di bilancio[221], è stata completamente incassata, ma non risulta presente nel fondo di cassa a fine anno. Sull'argomento si rimanda agli approfondimenti relativi alla gestione di cassa.

6.5. I residui perenti

Come previsto dal d.lgs. n. 118/2011, per dare attuazione ai principi contabili generali della veridicità, trasparenza, correttezza e comprensibilità, enunciati dall'allegato 1 al citato d.lgs., non è più consentita la cancellazione per perenzione dei residui passivi dalle scritture contabili. La norma ha cristallizzato l'ammontare complessivo dei residui perenti al 31 dicembre 2015. Pertanto, lo *stock* complessivo dei residui perenti è destinato a ridursi negli anni per effetto delle cancellazioni o delle reiscrizioni in bilancio, come evidenziato dalla successiva tabella, che mostra le variazioni intervenute nel quinquennio 2013-2017 e la consistenza dei residui perenti al 31 dicembre 2017.

Tab. 82 - Residui perenti. Andamento 2013-2017. (in milioni)

Voci	al 31.12.2013	al 31.12.2014	al 31.12.2015	al 31.12.2016	al 31.12.2017
Consistenza ad inizio anno	*3.363,62*	*1.260,25*	*1.609,27*	*1.270,07*	*1.108,50*
Residui dichiarati perenti nell'anno	527,78	453,17	0,00	0,00	0,00
Impegni reiscritti durante l'anno	2.604,84	64,10	328,27	47,96	724,72
Residui insussistenti e cancellati	26,31	40,05	10,93	113,61	27,06
Consistenza a fine anno	1.260,25	1.609,27	1.270,07	1.108,50	356,72

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati della Regione.

[220] Cap. 81013 "Recupero da parte dello Stato di somme per il finanziamento della spesa sanitaria (art. 11, comma 17, d.lgs. 30.12.92 n. 502)".
[221] Cap. 61014 "Anticipazione da parte dello Stato di somme per il finanziamento della spesa sanitaria (art. 11, comma 17 d.lgs. 30.12.92 n.502 e succ. modif.)".

Alla fine dell'esercizio 2017, la consistenza dei residui perenti ammonta a 356,72 milioni, registrando una diminuzione del 67,82 per cento rispetto al 2016. Le cancellazioni effettuate nel corso dell'esercizio sono pari a 27,06 milioni, mentre le reiscrizioni in bilancio ammontano a 724,72 milioni. Le principali reiscrizioni sono state effettuate sul titolo 7 "servizi in conto terzi"[222] (710,39 milioni), ed in particolare sul capitolo[223] inerente il recupero delle somme, da parte dello Stato, per il finanziamento della spesa sanitaria per 709,39 milioni[224]. Per gli approfondimenti relativi si rimanda al paragrafo "le spese in conto terzi" nella sezione "Gli andamenti generali della spesa" della presente relazione.

Secondo quanto indicato dall'ente nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto 2017, la copertura dei residui perenti sarà assicurata a bilancio di previsione assestato 2018 con un accantonamento negli appositi fondi di 341,81 milioni, garantendo una copertura pari a circa il 96 per cento. Tuttavia, si rileva che il fondo residui perenti non si configura come voce univoca della parte vincolata o accantonata del risultato di amministrazione, ma risulta distribuito sulle varie componenti dello stesso. Non risulta possibile, pertanto, verificarne l'esatto ammontare se non mediante ricostruzioni contabili, e ciò evidenzia una carenza di trasparenza delle poste contabili che determinano il risultato di amministrazione.

Tab. 83 - Tasso di copertura del fondo residui perenti. Anni 2014-2017. (in milioni)

	al 31.12.2014	al 31.12.2015	al 31.12.2016	al 31.12.2017
Residui passivi perenti	1.609,27	*1.270,07*	*1.108,50*	*356,72*
Fondo copertura residui perenti	1.436,72	*1.126,52*	*1.074,70*	*341,81*
Tasso di copertura	*89,27%*	*88,70%*	*96,95%*	*95,82%*

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati della Regione.

Com'è evidente, la consistente reiscrizione di residui perenti ha inciso notevolmente sul saldo della gestione di competenza del 2017. Infatti, questa passa da un saldo negativo, relativo al 2016, di appena 12,51 milioni, a un risultato negativo di 543,96 milioni nel 2017. Al netto della reiscrizione dei residui perenti sopra descritta (724,72 milioni), il saldo della gestione di competenza sarebbe stato positivo (180,76 milioni). Occorre evidenziare che

[222] Per gli approfondimenti relativi si rimanda al paragrafo "Le spese in conto terzi" nella sezione "Gli andamenti generali della spesa" della presente relazione.
[223] Cap. 81013 "Recupero da parte dello stato di somme per il finanziamento della spesa sanitaria (art.11 comma 17 d.lgs. 30.12.92 n. 502)".
[224] I residui perenti reiscritti si riferiscono al triennio 2010-2011-2012 e ammontano rispettivamente a 280,31 milioni, a 98,62 milioni e a 330,67 milioni.

questa operazione non incide tuttavia sul risultato di amministrazione finale, in quanto la reiscrizione dei residui perenti è coperta da parte del fondo stanziato tra i vincoli del risultato di amministrazione.

6.6. Le cancellazioni complessive dei residui

Le cancellazioni complessive operate durante l'esercizio, incluse quelle effettuate con il riaccertamento ordinario, sono pari a 202,10 milioni con riferimento ai residui attivi. Tuttavia, i maggiori accertamenti registrati nel 2017, pari a 24,88 milioni, determinano un risultato netto della gestione dei residui attivi di 177,22 milioni. Le cancellazioni relative ai residui passivi sono pari a 211,10 milioni. La gestione complessiva dei residui nell'esercizio 2017 termina dunque con un risultato positivo di 33,88 milioni[225].

Tab. 84 - Risultati della gestione residui e della gestione di competenza 2017. (in milioni)

GESTIONE RESIDUI	
Risultato della gestione residui attivi	-177,22
Risultato della gestione residui passivi	211,10
Risultato della gestione residui a)	**33,88**
GESTIONE COMPETENZA	
Minori accertamenti	-8.543,19
Minori impegni	7.999,22
Risultato della gestione di competenza b)	**-543,96**
Saldo finanziario 2016 c)	**-167,08**
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO	
FPV/E	*252,75*
FPV/U	-255,58
Saldo Fpv d)	**-2,82**
Saldo finanziario 2017 (a + b + c + d)	**-679,98**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

Le cancellazioni definitive dei residui attivi (202,10 milioni) si riferiscono a molteplici capitoli di bilancio e ad importi di modesta entità. Le principali cancellazioni riguardano contributi per investimenti finanziati da risorse di provenienza statale (15,00 milioni) e da fondi dell'unione europea (8,4 milioni). Non impattano sul risultato complessivo della gestione residui le cancellazioni degli accertamenti relativi alla quota di payback (132,10

[225] In sede di riaccertamento ordinario dei residui, il differenziale tra residui attivi e passivi era pari a 32,52 milioni.

milioni) ed i contributi per farmaci innovativi (20 milioni), poiché correlati alla cancellazione dei corrispondenti impegni.

Con riferimento alle poste residuali passive cancellate (211,10 milioni), esclusi i due residui sopraindicati (ca. 150 milioni), la restante parte riguarda principalmente la cancellazione di contributi per investimenti (17,92 milioni), i trasferimenti correnti (ca. 11 milioni) in favore degli enti locali e delle imprese e il conto terzi (16,56 milioni). Queste ultime due voci incidono positivamente, in particolare, sul risultato della gestione dei residui, in quanto non compensate da analoghe cancellazioni attive.

La gestione dei residui ha prodotto un risultato positivo di 33,88 milioni, che riduce lievemente il risultato negativo della gestione di competenza, pari a 543,96 milioni, dovuto all'iscrizione, come detto, in competenza, di tre impegni perenti relativi al cap. 81013.

6.7. La vetustà dei residui

L'analisi sulla gestione dei residui si conclude esaminando la composizione per anno di provenienza dei residui attivi e passivi mantenuti in bilancio al 31 dicembre 2017.

A fine esercizio 2017, i residui attivi presenti in bilancio ammontano a 5.620,05 milioni, di cui circa l'8 per cento presenta un elevato grado di vetustà pari, in valore assoluto, a 458,55 milioni. In particolare, si tratta di residui antecedenti rispetto al quinquennio 2013-2017, le cui poste risalgono anche ad annualità remote (1994).

La seguente tabella mostra la suddivisione per anno dei residui attivi e la relativa scomposizione per titolo, mentre quella successiva indica la percentuale, per anno, di ciascun titolo sul totale complessivo relativo all'esercizio.

Tab. 85 - Residui attivi: dettaglio per anno di provenienza. (in milioni)

	Descrizione titolo	ES. PREC.	2013	2014	2015	2016	*Totale residui pregressi*	Residui derivanti dal 2017	Totale residui al 31/12/2017	% vetustà sul totale residui
1	Entrate correnti di natura tributaria, cont.va e perequativa	115,66	215,43	164,26	867,71	1.288,84	*2.651,89*	1.483,85	**4.135,75**	2,80%
2	Trasferimenti correnti	35,91	71,23	37,29	147,12	54,17	*345,72*	247,26	**592,99**	6,06%
3	Entrate extratributarie	50,99	12,82	12,28	7,16	14,55	*97,80*	24,07	**121,87**	41,84%
4	Entrate in conto capitale	169,52	0,16	113,97	37,69	61,58	*382,92*	140,07	**522,98**	32,41%
5	Entrate da riduzione di attività finanziarie	86,44	22,42	104,85	0,65	6,66	*221,02*	2,11	**223,13**	38,74%
6	Accensione prestiti	0,03	0,02	0,01	0,11	0,00	*0,17*	-	**0,17**	20,19%
9	Entrate per conto terzi e partite di giro	-	-	-	-	-	-	23,16	**23,16**	0,00%
Totale complessivo		**458,55**	**322,09**	**432,66**	**1.060,43**	**1.425,80**	***3.699,53***	**1.920,52**	**5.620,05**	**8,16%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

Tab. 86 - Residui attivi per titolo. Percentuale sul totale per esercizio.

Descrizione titolo		ES. PREC.	2013	2014	2015	2016	*Totale residui pregressi*	residui derivanti dal 2017	Totale residui al 31/12/2017
1	Entrate correnti di natura tributaria, cont.va e perequativa	25,22%	66,89%	37,97%	81,83%	90,39%	*71,68%*	77,26%	**73,59%**
2	Trasferimenti correnti	7,83%	22,12%	8,62%	13,87%	3,80%	*9,35%*	12,87%	**10,55%**
3	Entrate extratributarie	11,12%	3,98%	2,84%	0,68%	1,02%	*2,64%*	1,25%	**2,17%**
4	Entrate in conto capitale	36,97%	0,05%	26,34%	3,55%	4,32%	*10,35%*	7,29%	**9,31%**
5	Entrate da riduzione di attività finanziarie	18,85%	6,96%	24,23%	0,06%	0,47%	*5,97%*	0,11%	**3,97%**
6	Accensione prestiti	0,01%	0,01%	0,0023%	0,01%	0,00%	*0,00%*	0,00%	**0,00%**
9	Entrate per conto terzi e partite di giro	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	*0,00%*	1,21%	**0,41%**
Totale complessivo		**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	***100,00%***	**100,00%**	**100,00%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

In questa sede, si prendono in considerazione solo i residui vetusti (458,55 milioni), che risultano prevalentemente allocati al titolo 1 "Entrate di correnti di natura tributaria" ed al titolo 4 "Entrate in conto capitale", che rispettivamente rappresentano il 25,22 per cento e il 36,97 per cento del totale dei residui vetusti. Nel caso del titolo 1, si tratta di residui attivi derivanti esclusivamente da tasse automobilistiche (cap. 11003) provenienti dall'anno 2007 e successivi (fino al 2012), mentre per il titolo 4 "Entrate in conto capitale" si tratta di residui relativi principalmente a fondi per l'edilizia e ristrutturazione del patrimonio sanitario, per il trasporto pubblico, e per l'edilizia residenziale pubblica. È proprio su questo titolo che si riscontrano le singole partite residuali con maggior vetustà, risalenti persino al 1994, anche se per importi non rilevanti

Anche sul titolo 5 "Entrate da riduzione di attività finanziarie" sussistono residui vetusti relativi alla sanità, ovvero riguardanti la restituzione di anticipi concessi dalla Regione alle aziende sanitarie per l'alienazione di immobili e per la realizzazione di infrastrutture sanitarie (cap. 46003 e 46017), oltre che per poste residuali di parte ordinaria inerenti i rimborsi da parte delle cooperative per gli interventi anticipati dalla regione per lo sviluppo e il rafforzamento della cooperazione (cap. 45022). Sul titolo 3 "Entrate extratributarie" sono allocati residui relativi a recuperi e rimborsi di economie su fondi a destinazione vincolata che risalgono anche al 2000.

Al riguardo, occorre sottolineare che l'ammontare e la composizione delle partite residuali attive influenza la formazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, che deve essere quantificato secondo le modalità previste dal principio applicato alla contabilità finanziaria

(all. 4/2 d.lgs. n. 118/2011) e che costituisce un apposito accantonamento nell'ambito del risultato di amministrazione.

La successiva tabella raffronta i residui vetusti derivanti dal riaccertamento ordinario 2016, considerati, per uniformità dei dati, unitamente a quelli relativi all'esercizio 2012, con i residui vetusti (fino al 2012) al 31 dicembre 2017 allo scopo di evidenziarne le variazioni.

Tab. 87 - Variazione dei residui attivi vetusti 2016-2017. (in milioni)

		Residui attivi vetusti al rendiconto 2016 + residui del 2012			Residui attivi vetusti a rendiconto 2017	% di riduzione
Descrizione titolo		Es. Prec.	2012	*Totale*	Esercizio 2012 e precedenti	
1	Entrate correnti di natura tributaria, cont.va e perequativa	494,72	341,96	***836,68***	**115,66**	-86,18%
2	Trasferimenti correnti	32,16	6,37	***38,53***	**35,91**	-6,79%
3	Entrate extratributarie	38,88	12,27	***51,15***	**50,99**	-0,32%
4	Entrate in conto capitale	187,25	13,86	***201,11***	**169,52**	-15,71%
5	Entrate da riduzione di attività finanziarie	63,69	67,73	***131,43***	**86,44**	-34,23%
6	Accensione prestiti			***0,00***		
9	Entrate per conto terzi e partite di giro	0,00	0,03	***0,04***	**0,03**	-21,99%
Totale residui attivi		**816,72**	**442,23**	***1.258,95***	**458,55**	**-63,58%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

Nonostante a livello complessivo i residui relativi alle entrate di natura tributaria costituiscono quasi il 74 per cento del totale residui al 31 dicembre 2017, i residui vetusti riferiti alle medesime entrate (titolo 1) risultano notevolmente ridotti rispetto a quelli del 2016 a seguito delle compensazioni operate ai sensi dell'art. 1, comma 530, della l. n. 232/2016[226] tra le anticipazioni di tesoreria per il finanziamento della spesa sanitaria, concesse dallo Stato per gli esercizi 2013 e precedenti, e la compartecipazione all'Iva assegnata alla regione per i medesimi esercizi[227]. Tale riduzione, insieme alle altre movimentazioni intervenute sui residui attivi pregressi, ha consentito di migliorare l'indice di vetustà complessivo dei residui attivi che, dal 13,01 per cento del 2016, passa all'8,16 per del 2017.

Per quanto riguarda i residui passivi vetusti, essi sono contabilizzati in bilancio al 31 dicembre 2017 per 334,26 milioni ed incidono per il 5,29 per cento sul totale complessivo. Le successive tabelle mostrano la suddivisione per anno di provenienza dei residui passivi, la

[226] Integrato da quanto disposto dall'art. 46 *septies*, comma 1 del d.l. n. 50/2017.
[227] Il valore complessivo delle compensazioni supera i 709 milioni, costituendo la quasi totalità dei minori residui attivi vetusti.

scomposizione per titolo per ciascun esercizio, e la percentuale, per titolo, di residui passivi sul totale di ciascun esercizio.

Tab. 88 - Residui passivi: dettaglio per anno di provenienza. (in milioni)

	Descrizione titolo	ES. PREC.	2013	2014	2015	2016	*Totale residui pregressi*	Residui derivanti dal 2017	Totale residui passivi	% vetustà sul totale residui
1	Spese correnti	-	25,18	45,41	414,79	694,55	*1.179,93*	1.097,73	**2.277,66**	0,00%
2	Spese in conto capitale	271,69	114,03	260,22	131,46	8,76	*786,16*	231,75	**1.017,91**	26,69%
3	Spese incremento attività finanziarie	62,57	22,42	100,11	-	-	*185,10*	0,69	**185,79**	33,68%
	Rimborso prestiti	-	-	-	-	-	-	4,00	**4,00**	0,00%
7	Uscite per c/ terzi e partite di giro	-	217,25	164,03	531,37	876,19	*1.788,84*	1.045,07	**2.833,91**	0,00%
Totale complessivo		**334,26**	**378,88**	**569,77**	**1.077,61**	**1.579,50**	***3.940,03***	**2.379,24**	**6.319,28**	**5,29%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

Tab. 89 - Residui passivi per titolo. Percentuale sul totale per esercizio.

	Descrizione titolo	ES. PREC.	2013	2014	2015	2016	*Totale residui pregressi*	2017	Totale residui passivi
1	Spese correnti	0,00%	6,65%	7,97%	38,49%	43,97%	*29,95%*	46,14%	36,04%
2	Spese in conto capitale	81,28%	30,10%	45,67%	12,20%	0,55%	*19,95%*	9,74%	16,11%
3	Spese per incremento attività finanziarie	18,72%	5,92%	17,57%	0,00%	0,00%	*4,70%*	0,03%	2,94%
	Rimborso prestiti	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,17%	0,06%
7	Uscite per conto terzi e partite di giro	0,00%	57,34%	28,79%	49,31%	55,47%	*45,40%*	43,92%	44,85%
Totale complessivo		**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	***100,00%***	**100,00%**	**100,00%**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

I residui passivi vetusti (334,26 milioni) risultano assai contenuti, poiché fino al 2014 veniva applicato al bilancio regionale l'istituto della perenzione amministrativa, che consentiva di cancellare contabilmente dal bilancio il residuo passivo trascorsi due anni nel caso di spese correnti ovvero sette anni nel caso di spese di investimento, prevedendone la reiscrizione al momento della richiesta da parte del creditore.

La composizione per titolo dei residui vetusti (334,26 milioni) evidenzia che oltre l'81 per cento (271,69 milioni) è allocato nel titolo 2, sebbene su tale percentuale non pesino le partite in conto terzi su cui la Regione, come detto, applicava la perenzione. Nel dettaglio, si tratta di residui passivi, i primi risalenti al 2008, relativi ad interventi sul patrimonio sanitario (ca. 116 milioni), ad interventi previsti dal programma pluriennale degli investimenti sulla viabilità (41 milioni) e ad interventi urgenti per la risoluzione di carenze idriche (26 milioni).

La successiva tabella mette a confronto i residui passivi vetusti al 31 dicembre 2016, comprensivi (per omogeneità dei dati) dei residui provenienti dall'esercizio 2012, con i residui vetusti (fino al 2012) contabilizzati nel rendiconto al 31 dicembre 2017, con lo scopo di verificare le variazioni intervenute.

Tab. 90 - Variazione residui passivi vetusti 2016-2017. (in milioni)

		Residui passivi vetusti al rendiconto 2016 + residui del 2012			Residui passivi vetusti a rendiconto 2017 esercizi 2012 e precedenti	% di riduzione
Descrizione titolo		ES. PREC.	2012	Totale		
1	Spese correnti					
2	Spese in conto capitale	276,62	60,85	**337,47**	**271,69**	-19,49%
3	Spese per incremento attività finanziarie	2,57	60,00	**62,57**	**62,57**	0,00%
7	Uscite per conto terzi e partite di giro					
Totale residui		279,19	120,85	**400,04**	**334,26**	-16,44%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto.

Come si evince dalla tabella, la riduzione dell'ammontare dei residui del titolo 2, relativi agli anni precedenti il 2012, rispetto al dato analogo del 2017, è pari al 19,49 per cento. Tale fenomeno evidenzia una chiara difficoltà dell'ente nella programmazione degli interventi. Nessuna variazione è avvenuta sui residui vetusti del titolo 3, tutti relativi alle anticipazioni alle aziende sanitarie per realizzazione infrastrutture sanitarie (cap. 24090).

Occorre sottolineare che, nonostante le movimentazioni intervenute, lo smaltimento delle poste residuali non appare sufficiente a migliorare il grado di vetustà[228] dei residui al 31 dicembre 2017, pari al 5,29 per cento, rispetto a quello registrato nel 2016, pari al 4,36 per cento.

[228] Si rimanda alla precedente tabella n. 88.

7. La composizione del risultato di amministrazione 2017

Il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio viene suddiviso, a norma dell'articolo 42, comma 1, d.lgs. n. 118/2011 e s.m.i., in fondi accantonati, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi liberi. Al riguardo, l'allegato 4/2 al citato decreto, riferito al principio contabile applicato della contabilità finanziaria, definisce i suddetti fondi al punto 9.2, nell'ambito della trattazione del risultato di amministrazione. In tale sede, infatti, viene fornita una definizione delle tipologie di entrate da considerare vincolate, nonché dei fondi che devono essere necessariamente previsti tra le quote accantonate. Con riferimento ai fondi accantonati, il citato punto 9.2 precisa, altresì, che questi *"(…) sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono stati accantonati. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo"*.

Pertanto, la corretta quantificazione e movimentazione dei fondi che compongono il risultato di amministrazione rappresenta un elemento centrale nella gestione del bilancio dell'ente, in considerazione sia della necessità di tenere distinte le varie entrate confluite nel risultato stesso, in relazione alla loro tipologia e alla spesa che devono finanziare, sia della corretta quantificazione finale del risultato sostanziale, che viene determinato al netto dei vincoli e degli accantonamenti, come risulta dal prospetto seguente. Quest'ultimo rappresenta la scomposizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2017, come riportato nel progetto di rendiconto della Regione Toscana, approvato con la proposta di legge n. 36/2018. Viene, inoltre, rappresentato il confronto con il precedente esercizio 2016, al fine di evidenziare l'andamento del risultato stesso ed i principali scostamenti intervenuti.

Tab. 91 - La composizione del risultato di amministrazione della Regione Toscana. (in euro)

Composizione del risultato di amministrazione: confronto 2016-2017			
	2016	**2017**	**differenza 2017-2016**
Risultato di amministrazione al 31 dicembre (a)	**- 167.083.795,75**	**- 679.979.449,31**	**- 512.895.653,56**
Parte accantonata			
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12	297.131.521,05	327.316.785,49	30.185.264,44
Accantonamento residui perenti al 31/12 (solo per regioni)	132.036.504,87	125.031.569,74	-7.004.935,13
Fondo anticipazioni liquidità DL 35 del 2013 e successive modifiche e rifinanziamenti	643.642.797,20	627.502.372,45	- 16.140.424,75
Fondo perdite società partecipate	2.448.000,00	4.287.397,73	1.839.397,73
Fondo contenzioso	205.000,00	3.200.000,00	2.995.000,00
Altri accantonamenti	49.077.805,88	34.448.827,91	-4.628.977,97
Totale parte accantonata (b)	**1.124.541.629,00**	**1.121.786.953,32**	**- 2.754.675,68**
Parte vincolata			
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	298.640.718,92	52.511.062,50	- 246.129.656,42
Vincoli derivanti da trasferimenti	543.676.248,35	856.100.351,08	312.424.102,73
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	-	-	-
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	-	-	-
Altri vincoli	890.825.496,97	52.885.389,46	- 837.940.107,51
Totale parte vincolata (c)	**1.733.142.464,24**	**961.496.803,04**	**- 771.645.661,20**
Parte destinata agli investimenti			
Totale parte destinata agli investimenti (d)	**-**	**-**	**-**
Totale parte disponibile (e=a-b-c-d)	***- 3.024.767.888,99***	***- 2.763.263.205,67***	***261.504.683,32***

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati di rendiconto 2016 e sul progetto di rendiconto 2017 (p.d.l. n. 36/2018).

I dati riportati mostrano la presenza di un disavanzo effettivo (o sostanziale), per il 2017, di ingente ammontare, rappresentato dal 'Totale parte disponibile' e pari a -2.763,2 milioni, che comunque registra un miglioramento rispetto al rendiconto 2016 (-3.024,7 milioni), pari a 261,5 milioni.

Tale andamento appare influenzato, in parte, dalla riduzione dei fondi accantonati e vincolati complessivi, che passano da 2.857,7 milioni nel 2016 (come somma delle voci B+C+D) a 2.083,3 milioni nel 2017. La riduzione, pari a 774,4 milioni, dipende soprattutto dall'utilizzo del fondo destinato ai residui perenti per circa 710 milioni, a seguito della reiscrizione in bilancio, per analogo importo, di residui passivi precedentemente caduti in perenzione.

Nel complesso, gli impegni assunti nel corso del 2017 e finanziati dai fondi che erano stati vincolati o accantonati nel precedente risultato 2016 sono pari a 781,8 milioni. L'utilizzo di

tali fondi ha comportato una riduzione degli accantonamenti complessivi nel successivo rendiconto 2017, in considerazione del fatto che tale riduzione è stata solo in parte compensata da nuovi incrementi avvenuti nel corso della gestione 2017, che hanno determinato una riduzione netta dei fondi compresi nel risultato 2017 di importo lievemente inferiore rispetto alle utilizzazioni e pari, come detto, a 774,4 milioni.

La reiscrizione in bilancio di residui perenti per 710 milioni[229] ha peraltro inciso negativamente sul risultato contabile (o formale) dell'anno, rappresentato dalla voce "Risultato di amministrazione al 31 dicembre" (lett. A del prospetto) e pari a -679,9 milioni. Tuttavia, essendo la maggiore spesa registrata nell'anno compensata da una riduzione del fondo accantonato a tale finalità per analogo importo, tale operazione non influenza il risultato effettivo finale (lett. E del prospetto). Al netto di tale impegno di spesa, la gestione di competenza, data dalla differenza tra accertamenti ed impegni, sarebbe stata positiva, e pari a 165,6 milioni[230].

Esaminando, nel dettaglio, le varie movimentazioni subìte dai fondi vincolati ed accantonati tra il 2016 ed il 2017, le principali voci che registrano una riduzione riguardano i fondi generici, di cui alle voci 'Altri accantonamenti' (-14,6 milioni rispetto al 2016) e Altri vincoli' (-837,9 milioni). Questi ultimi risentono soprattutto dell'utilizzo della quota di 710 milioni destinati alla copertura dei residui perenti reiscritti in competenza, come sopra precisato. Anche il fondo accantonato a fronte delle anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013 e s.m.i. si riduce di -16,1 milioni, ovvero della quota di disavanzo che l'ente è tenuto ad applicare al bilancio annuale sulla base di specifiche disposizioni normative[231], come già ampiamente esposto nel precedente capitolo sull'indebitamento regionale. Al contrario, il fondo crediti di dubbia esigibilità si incrementa rispetto al 2016. Con riguardo alla parte vincolata, aumenta la quota relativa ai vincoli da trasferimenti (+312,4 milioni), che comunque compensa la riduzione della parte riferita ai vincoli derivanti dalla legge o dai principi contabili (-246,1 milioni).

In relazione alla consistenza dei fondi accantonati e vincolati ed alla determinazione del risultato finale, il d.lgs. n. 118/2011, all'art. 42, comma 1, aggiunge che, nel caso in cui il

---

[229] Per il dettaglio di tale operazione di re iscrizione dei residui perenti, si rimanda alla sezione dedicata alle spese per servizi in conto terzi nel presente referto.
[230] Anche la gestione dei residui registra un andamento positivo al termine del 2017, chiudendo con un avanzo di 33,88 milioni, come meglio specificato nella sezione riferita alla gestione complessiva dei residui.
[231] L. n. 208/2015, art. 1 commi 692 e seguenti.

risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, la differenza è iscritta nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare. Infatti, nel caso in cui la voce "Totale parte disponibile" (lett. E del prospetto) presenti un importo negativo, si è in presenza di un disavanzo effettivo (ovvero sostanziale) che l'ente è tenuto a recuperare, in quanto rappresenta l'ammontare di fondi non coperti nell'ambito del risultato di amministrazione. L'obbligo di applicazione del disavanzo all'esercizio successivo, previsto dalla citata norma, deve peraltro essere considerato in relazione alla tipologia di disavanzo stesso che emerge al termine dell'esercizio.

A tale riguardo, infatti, le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui effettuate dagli enti territoriali alla data del 1° gennaio 2015, nonché la successiva applicazione della contabilità armonizzata, hanno comportato l'emersione di disavanzi pregressi derivanti da fenomeni diversi[232] e, di conseguenza, sottoposti a regimi differenziati in ordine alla relativa modalità di copertura.

Il risultato di amministrazione della Regione Toscana presenta una parte disponibile (lett. E), al 31 dicembre 2017, pari a -2.763,3 milioni. Tale importo deriva dalla somma algebrica del risultato formale derivante dalla gestione dell'esercizio (lett. A), negativo e pari a -679,9 milioni, e dei fondi vincolati ed accantonati confluiti nel risultato stesso per 2.083,3 milioni (lett. B+C+D del prospetto)[233], che tuttavia non risultano finanziati, in presenza di un risultato formale già negativo.

Tra le quote accantonate, una considerazione a parte deve essere effettuata per il fondo a presidio delle anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013 e s.m.i, pari a 627,5 milioni, che rappresenta un fondo che incrementa il disavanzo regionale ed il cui andamento segue una dinamica a sé stante, in base a quanto disposto dalla l. n. 208/2015, art. 1, commi 692 e seguenti.

Prendendo in considerazione il disavanzo sostanziale di -2.763,3 milioni, al netto del citato fondo (627,5 milioni) e del disavanzo proveniente dal riaccertamento straordinario dei residui

[232] Ad esempio, si distingue tra il disavanzo derivante dalla gestione ordinaria, sottoposto alle disposizioni di cui al menzionato art. 42 del d.lgs. n. 118/2011, e il disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, che segue una normativa diversa, essendo regolato dall'apposito decreto del Mef del 2 aprile 2015.
[233] Non sono presenti fondi destinati ad investimenti (lett. D del prospetto sopra riportato).

(pari, al termine del 2017, a 78,6 milioni)[234], entrambi sottoposti a regole specifiche, esso si rimodula in -2.057,1 milioni. Peraltro, nell'ambito della relazione sulla gestione allegata al progetto di rendiconto 2017 (p.d.l. n. 36/2018), la Regione ha evidenziato che il disavanzo sostanziale al termine dell'anno (al netto delle quote sopra descritte) deriva dall'effettuazione di spese, fino al 2015, finanziate da debito autorizzato ma non contratto (noti anche come "mutui a pareggio"), come precedentemente consentito dalla normativa regionale, ed in particolare dall'art. 8, comma 6 della l.r. n. 36/2001.

L'ente, all'interno della menzionata relazione, ha precisato che l'adozione di tale tipologia di finanziamento ha determinato, nel corso degli anni, un disavanzo di amministrazione, di importo superiore rispetto a quanto registrato al termine del 2017, non essendosi trovato nelle condizioni di contrarre tale debito, in assenza di effettive esigenze di cassa.

Analizzando i dati indicati dall'ente, si evidenzia che l'importo complessivo del disavanzo derivante da mutui a pareggio al 31 dicembre 2015, ultimo anno di utilizzo in cui era permesso effettuare spese di investimento finanziate da mutui autorizzati e non contratti, era pari a 2.760 milioni euro; tale valore si era successivamente ridotto, al 31 dicembre 2016, a 2.299,5 milioni[235].

L'ente ha sottolineato, in merito, che tale andamento dimostra che la gestione finanziaria dell'anno (competenza e residui) ha prodotto un risultato positivo, che ha comportato la riduzione di questa tipologia di disavanzo[236].

La Regione, sempre nell'ambito della relazione sulla gestione allegata al progetto di rendiconto 2017, fornisce la composizione del disavanzo sostanziale (lett. E del precedente

---

[234] In sede di riaccertamento straordinario dei residui al 1 gennaio 2015 era emerso un disavanzo derivante da tale operazione di 87,4 milioni, che la Regione ha deliberato di finanziare in 30 anni in quote costanti di 2,9 milioni, ai sensi del d.m. del 2 aprile 2015. Al termine del 2017, il disavanzo residuo è pari a 78,6 milioni.

[235] Gli importi citati considerano il disavanzo totale al netto della quota derivante dall'utilizzo delle anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013 (pari, rispettivamente, a 659,5 milioni nel 2015 ed a 643,6 milioni nel 2016) e della quota di disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui (pari a 84,5 milioni nel 2015 ed a 81,6 milioni nel 2016). Considerando anche quest'ultima tipologia di disavanzo, i suddetti valori si rimodulano in 2.844 milioni nel 2015 ed in 2.381 milioni nel 2016. In merito a tale importo, considerato dalla Regione come disavanzo da mutui a pareggio proveniente dal 2016 (che include anche la quota derivante dal riaccertamento straordinario) sono state rilevate specifiche criticità nell'ambito del capitolo sull'indebitamento regionale, a cui si rimanda.

[236] La gestione dell'anno si conclude in realtà con un risultato formale negativo di -679,9 milioni (lett. A del prospetto sopra riportato). Tuttavia, tale valore, oltre che essere influenzato dal risultato negativo della gestione dell'anno precedente (-167,08 milioni), risente della reiscrizione in bilancio di un residuo passivo perente di circa 710 milioni, che non influenza il risultato finale in quanto la sua copertura è garantita dal fondo per i residui perenti accantonato nel risultato di amministrazione 2016. Considerando il risultato della gestione (-679,98 milioni) al netto del risultato 2016 (-167,08 milioni) e della reiscrizione del residuo perente in spesa (710 milioni) si ottiene un valore positivo di circa 197 milioni, che corrisponde al risultato positivo registrato nel 2017 dalla gestione dei residui (33 milioni) e dalla gestione di competenza (165 milioni).

prospetto) rappresentato, al termine dell'anno, secondo lo schema previsto dal principio contabile della programmazione (allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011, punto 9.11.7) e di seguito riportato[237]. I dati indicati confermano quanto affermato dall'ente in merito al miglioramento del risultato di amministrazione sostanziale che, mantenendosi comunque su valori negativi, passa da -3.024,8 milioni a -2.763,2 milioni, con un miglioramento di 261,5 milioni rispetto al 2016.

Tab. 92 - Composizione e andamento del disavanzo della Regione Toscana. Anni 2016 e 2017. (in euro)

Tipologia di disavanzo	Disavanzo da rendiconto 2016	Disavanzo da rendiconto 2017	Disavanzo ripianato nel corso dell'anno 2017	Quota del disavanzo da ripianare nell'esercizio 2017	Ripiano del disavanzo non effettuato nell'anno 2017
	a	b	c=a-b	d	e= d-c
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (da mutui a pareggio)	2.299.555.735	2.057.104.668	242.451.067	0	0
Disavanzo derivante da riaccertamento straordinario dei residui	81.569.356	78.656.165	2.913.191	2.913.191	0
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex DL 35/2013	643.642.797	627.502.372	16.140.425	16.140.425	0
Totale	**3.024.767.888**	**2.763.263.206**	**261.504.682**	**19.053.616**	**0**

Fonte: Regione Toscana, relazione sulla gestione allegata al progetto di rendiconto 2017 (p.d.l. n. 36/2018).

L'esame dell'andamento del risultato sostanziale dell'ente evidenzia, in primo luogo, come il disavanzo derivi da tre fenomeni distinti: l'utilizzo dell'istituto dei mutui a pareggio fino al 2015, il riaccertamento straordinario dei residui effettuato al 1° gennaio 2015 e l'utilizzo delle anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2015 e s.m.i.. I tre fenomeni indicati seguono, peraltro, differenti regole in merito alla relativa modalità di finanziamento, come accennato in precedenza, e consentono di scomporre il disavanzo complessivo in diverse quote.

In merito alla quota derivante dall'utilizzo dei mutui a pareggio essa, in base all'art. 40, comma 2 del d.lgs. n. 118/2011, può essere ripianata mediante contrazione di nuovo debito in relazione alle 'effettive esigenze di cassa'. Tali esigenze non si sono manifestate nel 2017, avendo avuto, la Regione, sufficienti disponibilità di tesoreria, per cui la quota in oggetto (2.299 milioni derivante dal 2016) non è stata finanziata nell'anno.

[237] Il menzionato punto 9.11.7 dell'all. 4/1, infatti, sottolinea come il dettaglio sulla composizione del disavanzo del precedente esercizio rappresenti una componente necessaria della Nota integrativa al bilancio di previsione, in considerazione delle numerose tipologie di disavanzo che possono manifestarsi, come precisato in precedenza.

Per quanto riguarda la quota derivante dal riaccertamento straordinario dei residui (inizialmente pari a 87,4 milioni al 1° gennaio 2015), essa è stata suddivisa, come consentito dal decreto ministeriale del Mef del 2 aprile 2015, in 30 quote costanti pari a 2.913.191 euro ciascuna. La parte di competenza del 2017 è stata applicata al bilancio di previsione, ed è stata coperta nell'anno con risorse proprie dell'ente.

Infine, la quota derivante dalla costituzione del fondo anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013, è regolata ai sensi dalla già citata l. n. 208/2015 (legge di stabilità 2016), secondo la quale è consentito il ripiano, in quote annuali, per un periodo massimo di 30 anni. La quota di competenza del 2017, pari a 16.140.425 euro, è stata finanziata dall'ente con risorse proprie[238].

In conclusione, si può affermare che la riduzione del disavanzo complessivo, rispetto al 2016, di 261,5 milioni, oltre a risultare sufficiente per finanziare le quote di disavanzo applicate all'esercizio 2017 (come sopra quantificate), che la Regione era tenuta ad applicare sulla base di specifici dettati normativi (2,9 milioni +16,1 milioni), fa emergere un ulteriore miglioramento di 242,5 milioni, che comporta una riduzione del disavanzo derivante da mutui a pareggio grazie alle risultanze positive della gestione dell'anno (competenza e residui), come sottolineato anche dall'ente nella relazione allegata al progetto di rendiconto 2017.

Analizzando la riduzione complessiva del disavanzo di 261,5 milioni in relazione alla sua provenienza, al netto dell'operazione di reimputazione dei residui perenti sopra descritta (circa 710 milioni) che, come detto, non impatta sul risultato finale, il miglioramento registrato dipende in parte dalla gestione dei residui (positiva per 33 milioni); in parte dalla riduzione dei vincoli del risultato di amministrazione pari, al netto delle movimentazioni del fondo per residui perenti, a 64,8 milioni (relativi sia a vincoli, sia ad accantonamenti) e, per la differenza (circa 165,6 milioni) dalla gestione di competenza (accertamenti – impegni), che presenta un risultato positivo della parte corrente (408 milioni), solo in parte ridotto dal risultato negativo della gestione in conto capitale (-137 milioni)[239].

---

[238] Per la descrizione specifica di tale operazione, si rimanda allo specifico paragrafo dedicato al d.l. n. 35/2013, nell'ambito del capitolo sull'indebitamento regionale.

[239] A tali importi, deve essere aggiunto il saldo delle entrate/spese per attività finanziarie (positivo per 4 milioni), e sottratta la spesa per rimborso di prestiti (109 milioni), per arrivare al saldo positivo di competenza 165 milioni (considerato al netto del saldo delle partite di giro, negativo per 710 milioni a causa della già menzionata reiscrizione di un residuo perente).

Oltre alla verifica dell'avvenuto finanziamento delle quote di disavanzo previste nel 2017, si riporta di seguito il piano di rientro del disavanzo residuo al termine dell'esercizio, come predisposto dalla Regione nell'ambito della già menzionata relazione sulla gestione.

Tab. 93 - Composizione e modalità di copertura del disavanzo della Regione Toscana. (in euro)

Tipologia di disavanzo	Composizione del disavanzo da rendiconto 2017	Modalità di copertura del disavanzo derivante dal rendiconto 2017			
		Esercizio 2018	Esercizio 2019	Esercizio 2020	Esercizi successivi
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (da mutui a pareggio)	2.057.104.668	0	0	0	0
Disavanzo derivante da riaccertamento straordinario dei residui	78.656.165	2.913.191	2.913.191	2.913.191	69.916.591
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex d.l. n. 35/2013	627.502.372	16.498.690	16.866.262	17.243.406	576.894.015
Totale	**2.763.263.206**	**19.411.881**	**19.779.452**	**20.156.597**	**646.810.606**

Fonte: Regione Toscana, relazione sulla gestione allegata al progetto di rendiconto 2017 (p.d.l. n. 36/2018).

Dal prospetto risulta che l'ente non ha previsto, per i prossimi anni, di assumere nuovo debito per il finanziamento della quota di disavanzo derivante dall'utilizzo dei mutui a pareggio (2.057 milioni), in conformità, peraltro, di quanto disposto dal già citato art. 40, comma 2, del d.lgs. n. 118/2011, presupponendo evidentemente di avere la disponibilità di sufficienti risorse di cassa.

Tuttavia, il piano non indica neanche eventuali fonti di finanziamento alternative alla contrazione del debito per la copertura del disavanzo da mutui a pareggio, ad esempio mediante l'utilizzo di futuri avanzi della gestione, che in questa sede non vengono considerati.

Per quanto riguarda le altre due componenti del disavanzo in esame, mentre il ripiano della quota derivante dal riaccertamento straordinario dei residui (78,7 milioni) è previsto mediante l'applicazione al bilancio annuale di quote costanti di 2,9 milioni, la copertura della parte relativa all'utilizzo delle anticipazioni di cui al d.l. n. 35/2013 (627,5 milioni) prevede il finanziamento di rate annuali crescenti. Infatti, il piano di rientro della liquidità erogata da parte dello Stato ai sensi di tale norma prevede il rimborso in quote crescenti (da aggiungere agli interessi passivi) e, di conseguenza, anche il ripiano del disavanzo segue un andamento analogo, secondo quanto previsto dalla normativa in materia, già richiamata in precedenza e analizzata nel dettaglio nell'ambito del capitolo sull'indebitamento regionale.

7.1. I fondi accantonati nel risultato di amministrazione

Con riferimento ai fondi accantonati, l'articolo 42, comma 3, d.lgs. n. 118/2011, nonché il principio contabile applicato della contabilità finanziaria (all. 4/2, punto 9.2), prevedono l'elenco di quelli che devono essere necessariamente ricompresi nel risultato di amministrazione, ovvero il fondo crediti di dubbia esigibilità (327,3 milioni), l'accantonamento per residui perenti (215 milioni) e gli accantonamenti per passività potenziali (3,2 milioni).

Oltre a questi, la Regione ne ha inseriti altri, e cioè il fondo per le anticipazioni liquidità di cui al d.l. n. 35/2013 (627,5 milioni), il fondo per perdite di società partecipate (4,3 milioni) e gli "altri accantonamenti" (34,4 milioni)[240].

7.1.1. Il fondo crediti di dubbia esigibilità

Il fondo crediti di dubbia esigibilità è disciplinato dal punto 3.3 del già citato principio contabile della contabilità finanziaria (all. 4/2), nonché dall'esempio n. 5 contenuto nello stesso allegato. L'accantonamento al fondo in oggetto è effettuato secondo specifiche modalità di calcolo, ed è finalizzato ad evitare che siano impiegate risorse di dubbia effettività per finanziare spese esigibili nel corso del medesimo esercizio. Su tale fondo non è possibile assumere impegni, ma lo stesso confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata. Lo stanziamento al fondo crediti di dubbia esigibilità rappresenta un dato variabile: durante la gestione esso deve essere monitorato ed adeguato in base alle variazioni intervenute nell'andamento dei residui attivi, al fine di determinarne la congruità, in funzione dell'andamento delle riscossioni effettuate.

La consistenza del fondo in oggetto, accantonato inizialmente in sede di bilancio di previsione, viene controllata almeno in sede di assestamento, con eventuale variazione dello stanziamento di bilancio, nonché in sede di rendiconto, vincolando o svincolando le necessarie quote dall'avanzo.

Il principio contabile[241] esclude dai crediti posti a base del computo del fondo alcune tipologie di entrata considerate "certe", che comprendono i crediti vantati nei confronti di altre amministrazioni, i crediti assistiti da fidejussione e le entrate tributarie accertate per cassa. A tali esclusioni si aggiungono, per le regioni, le entrate tributarie che finanziano la

[240] La voce "altri accantonamenti" contiene poste contabili di varia natura. Si tratta in particolare di accantonamenti per fideiussioni, per il rimborso di fondi riferiti a manovre statali e per contributi destinati al personale.
[241] Allegato 4/2, esempio 5.

sanità, accertate sulla base di atti di riparto, e le manovre fiscali regionali, sempre destinate alla sanità, libere o vincolate, accertate sulla base delle stime del Ministero dell'economia e delle finanze.

Il citato principio contabile dispone, altresì, che di tali entrate, l'ente dia adeguata illustrazione nella nota integrativa al bilancio. A tal fine la Regione, nell'ambito della nota integrativa al bilancio di previsione 2017 (approvato con l. r. n. 90/2016), elenca le tipologie di entrata escluse dal calcolo in oggetto, che coincidono per lo più con le tipologie previste dal principio contabile, senza tuttavia dare adeguata giustificazione delle esclusioni non direttamente disposte dallo stesso principio[242].

Per quanto riguarda l'esercizio 2017, lo stanziamento definitivo, a seguito dell'assestamento del bilancio, era pari a 420 milioni, ed era costituito dalla quota accantonata in sede di bilancio di previsione (117,6 milioni, successivamente ridotta con l'assestamento a 116,4 milioni), dal fondo crediti confluito nell'avanzo di amministrazione al 31/12/2016 (297,1 milioni, di cui 293,2 di parte corrente e 3,2 milioni di parte capitale) e da un'ulteriore quota di fondo (6,5 milioni) relativa a risorse di competenza inerenti la parte corrente (3,3 milioni) e la parte capitale (3,2 milioni), anche queste accantonate in seguito, nell'ambito dell'assestamento del bilancio.

In sede di redazione del rendiconto, l'importo del fondo in esame è stato ridefinito mediante la metodologia di calcolo indicata dal già menzionato esempio n. 5 del principio applicato della contabilità finanziaria, considerando l'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti.

La metodologia di calcolo del fondo applicata dalla Regione è quella descritta dal principio contabile, al punto 3.3 dell'allegato 4/2, e all'esempio n. 5. Sulla base dei residui attivi complessivi risultanti a seguito del riaccertamento ordinario, l'ente ha determinato la media semplice del rapporto tra gli incassi in conto residui ed i residui attivi all'inizio di ciascun anno dell'ultimo quinquennio (2013-2017) per ogni tipologia di entrata, al netto di quelle che il principio contabile permette di escludere, come sopra elencate. L'ente ha successivamente individuato i residui attivi di dubbia e difficile esazione approfondendo l'analisi a livello di

---

[242] All'interno della citata nota integrativa si legge infatti che "*Sono state escluse dal calcolo: - le entrate tributarie che secondo il principio contabile della competenza potenziata devono essere accertate per cassa; - le entrate che finanziano il fondo sanitario; - le manovre fiscali accertate in base alle stime formulate dal Dipartimento delle finanze; - i trasferimenti dallo Stato e dalla UE; - i crediti assistiti da fidejussione. A differenza del precedente esercizio finanziari o 2016 si è tenuto viceversa conto nella determinazione Fcde delle previsioni di entrata relative ai canoni demaniali idrici*".

capitolo, ed ha proceduto a determinare il valore dell'accantonamento calcolando, sull'importo complessivo dei residui di dubbia e difficile esazione, la relativa percentuale, pari al complemento a 100 delle medie delle percentuali di incasso ricavate in precedenza per ciascuna tipologia di entrata.

In sede di definizione del rendiconto 2017, a seguito del calcolo secondo la metodologia sopra descritta, l'ente ha definito un fondo complessivo di 327,3 milioni, da accantonare nel risultato di amministrazione. Di conseguenza, rispetto all'importo precedentemente stanziato nel bilancio 2017 pari, come detto, a 420 milioni, sono state liberate risorse per 92,7 milioni, come peraltro sottolineato sia nella relazione sulla gestione allegata al progetto di rendiconto, sia nella relazione del collegio dei revisori. Ciò ha contribuito al miglioramento del risultato complessivo dell'anno, già descritto in precedenza.

Peraltro, l'avvenuto accantonamento, in sede di bilancio iniziale di previsione, di un importo pari a soli 117 milioni a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità di competenza dell'anno, notevolmente inferiore rispetto a quello che, poi, è stato accantonato in sede di rendiconto, ha influenzato positivamente il rispetto del pareggio di bilancio, in quanto tale voce rappresenta una posta da sottrarre, in fase di previsione, per il calcolo del saldo utile ai fini del pareggio[243].

Analizzando, nel dettaglio, le tipologie di entrata considerate ai fini del calcolo del fondo, queste riguardano soprattutto le imposte e tasse (tipologia 101), le entrate derivanti da vendita e gestione di beni e servizi (tipologia 301), i rimborsi e altre entrate correnti (tipologia 305) e le altre entrate di parte capitale (tipologia 405). Si evidenzia, al riguardo, che, con riferimento alle tipologie considerate per il calcolo, i residui sono per la maggior parte relativi ad esercizi recenti, non vetusti.

Si riporta di seguito il calcolo del fondo effettuato in sede di rendiconto 2017, con la specifica delle tipologie considerate, unitamente alla distinzione dei residui attivi per provenienza (dalla competenza o da esercizi pregressi) e alle percentuali di svalutazione degli stessi (rappresentate dal complemento a 100 della media degli incassi) derivante dal calcolo sopra descritto. Le percentuali di svalutazione appaiono tutte elevate e superiori al 60 per cento sfiorando, in alcuni casi, anche il 100 per cento, con una media dell'80 per cento. Tali

[243] Per le considerazioni in merito, si rimanda all'apposita sezione della presente relazione che analizza il pareggio di bilancio.

valori sono indicativi della elevata difficoltà di riscossione che caratterizza le entrate considerate ai fini del calcolo del fondo.

Tab. 94 - Modalità di calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2017. (in euro)

Tipologia (codice)	Tipologia (descrizione)	Residuo da gestione residui	Accantonamento del residuo da gestione residui	Residuo da competenza	Accantonamento del residuo da competenza	% Svalutazione (complemento a 100)	Accantonamento totale
		(a)	(b)	(c)	(d)		(b)+(c)
1010100	Imposte tasse e proventi assimilati	195.745.082	175.935.680	26.104.434	23.462.666	89,88%	199.398.345
2010300	Trasferimenti correnti da Imprese	53.500	37.729	81.000	57.121	70,52%	94.850
3010000	Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni	11.618.860	8.709.497	16.452.307	12.332.649	74,96%	21.042.147
3020000	Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti	2.464.610	1.564.781	1.464.877	930.050	63,49%	2.494.831
3030000	Interessi attivi	3.566.919	3.455.988	989.416	958.645	96,89%	4.414.633
3040000	Altre entrate da redditi da capitale	434.255	414.670	626.985	598.708	95,49%	1.013.378
3050000	Rimborsi e altre entrate correnti	78.279.930	75.148.733	2.605.153	2.500.947	96,00%	77.649.680
4020000	Contributi agli investimenti	0	0	484.000	478.434	98,85%	478.434
4040000	Entrate da alienazione di beni materiali e immateriali	18.644	8.869	26.074	12.404	47,57%	21.272
4050000	Altre entrate in conto capitale	5.632.810	4.314.733	10.948.764	8.386.753	76,60%	12.701.486
5010000	Alienazione di attività finanziarie	0	0	72.000	47.174	65,52%	47.174
5020000	Riscossione di crediti di breve termine	5.000.000	5.000.000	0	0	100,00%	5.000.000
5030000	Riscossione crediti di medio-lungo termine	3.871.040	2.656.307	443.380	304.248	68,62%	2.960.555
	Totale	**306.685.650**	**277.246.986**	**60.298.391**	**50.069.799**		**327.316.785**

Fonte: Regione Toscana, relazione sulla gestione allegata al progetto di rendiconto 2017 (p.d.l. n. 36/2018).

A livello di capitoli di bilancio, nell'ambito delle tipologie sopra citate, i residui più elevati, che quindi influenzano maggiormente la costituzione del fondo, riguardano le entrate derivanti dalla riscossione coattiva delle tasse automobilistiche (cap. n. 11055, compreso nella tipologia 101) il cui accantonamento, nell'ambito del fondo in esame, è pari a 196,5 milioni. Seguono i recuperi e rimborsi derivanti da economie su somme a destinazione vincolata relative a quote di cofinanziamento di interventi previsti nel documento unico di programmazione, "Docup - Obiettivo 2 - 2000-2006" (cap. n. 32011, tipologia 305) per 35,7 milioni, le entrate da recuperi e rimborsi di somme libere e del fondo unico per le imprese, appartenenti alla medesima tipologia, per circa 24 milioni (cap. n. 32050 e n. 32109), e le

entrate derivanti da canoni sulle concessioni del demanio idrico (cap. n. 32128, tipologia 301) per 17,7 milioni, precedentemente escluse dal calcolo.

A seguito della definizione del fondo crediti di dubbia esigibilità con le modalità sopra descritte, si riporta di seguito la sua composizione, come risulta dall'apposito allegato al progetto di rendiconto dell'ente (allegato C).

Tab. 95 - Composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2017. (in euro)

COMPOSIZIONE DELL'ACCANTONAMENTO AL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'							
Titolo - Tipologia	**Denominazione**	**Residui attivi formatisi nell'esercizio cui si riferisce il rendiconto *(a)***	**Residui attivi degli esercizi precedenti *(b)***	**Totale residui attivi *(c) = (a) + (b)***	**Importo minimo del fondo *(d)***	**Fondo crediti di dubbia esigibilità *(e)***	**% di accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (f) = (e) / (c)**
Titolo I	***ENTRATE CORRENTI DI NATURA TRIBUTARIA, CONTRIBUTIVA E PEREQUATIVA***						
1010100	Tipologia 101: Imposte, tasse e proventi assimilati	199.240.932	422.735.108	621.976.040	0	0	*0,00%*
	di cui accertati per cassa sulla base del principio contabile 3.7	*9.672.937*	*154.634.634*	*164.307.572*	*0*	*0*	*0,00%*
	Tipologia 101: Imposte, tasse e proventi assimilati non accertati per cassa	*189.567.995*	*268.100.474*	*457.668.469*	*199.398.345*	*199.398.345*	*43,57%*
1010200	Tipologia 102: Tributi destinati al finanziamento della sanità *(solo per le Regioni)*	1.118.876.281	1.613.708.700	2.732.584.981	0	0	*0,00%*
	di cui accertati per cassa sulla base del principio contabile 3.7	*358.928.759*	*0*	*358.928.759*	*0*	*0*	*0,00%*
	Tipologia 102: Tributi destinati al finanziamento della sanità non accertati per cassa	*759.947.523*	*1.613.708.700*	*2.373.656.223*	*0*	*0*	*0,00%*
1010300	Tipologia 103: Tributi devoluti e regolati alle autonomie speciali *(solo per le Regioni)*	0	0	0	0	0	*0,00%*
	di cui accertati per cassa sulla base del principio contabile 3.7	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0,00%*
	Tipologia 103: Tributi devoluti e regolati alle autonomie speciali non accertati per cassa	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0,00%*
1010400	Tipologia 104: Compartecipazioni di tributi	17.078.873	0	17.078.873	0	0	0,00%
1030100	Tipologia 301: Fondi perequativi da Amministrazioni Centrali	148.655.066	615.450.700	764.105.765	0	0	0,00%
1030200	Tipologia 302: Fondi perequativi dalla Regione o Provincia autonoma *(solo per gli Enti locali)*	0	0	0	0	0	0,00%
1000000	***TOTALE TITOLO 1***	**1.483.851.153**	**2.651.894.507**	**4.135.745.660**	**199.398.345**	**199.398.345**	**4,82%**
Titolo II	***TRASFERIMENTI CORRENTI***						
2010100	Tipologia 101: Trasferimenti correnti da Amministrazioni pubbliche	196.287.392	210.299.408	406.586.800	0	0	0,00%
2010200	Tipologia 102: Trasferimenti correnti da Famiglie	0	0	0	0	0	0,00%
2010300	Tipologia 103: Trasferimenti correnti da Imprese	92.453	90.687.668	90.780.122	94.850	94.850	0,10%
2010400	Tipologia 104: Trasferimenti correnti da Istituzioni Sociali Private	0	371.713	371.713	0	0	0,00%
2010500	Tipologia 105: Trasferimenti correnti dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo	50.883.161	44.363.451	95.246.611	0	0	*0,00%*

COMPOSIZIONE DELL'ACCANTONAMENTO AL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'							
Titolo - Tipologia	**Denominazione**	**Residui attivi formatisi nell'esercizio cui si riferisce il rendiconto *(a)***	**Residui attivi degli esercizi precedenti *(b)***	**Totale residui attivi *(c) = (a) + (b)***	**Importo minimo del fondo *(d)***	**Fondo crediti di dubbia esigibilità *(e)***	**% di accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (f) = (e) / (c)**
	Trasferimenti correnti dall'Unione Europea	*50.883.161*	*44.363.451*	*95.246.611*	*0*	*0*	*0,00%*
	Trasferimenti correnti dal Resto del Mondo	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0,00%*
2000000	***TOTALE TITOLO 2***	**247.263.006**	**345.722.240**	**592.985.246**	**94.850**	**94.850**	**0,02%**
Titolo III	***ENTRATE EXTRATRIBUTARIE***						
3010000	Tipologia 100: Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni	16.919.684	11.679.077	28.598.761	21.042.147	21.042.147	73,58%
3020000	Tipologia 200: Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti	1.464.877	2.464.610	3.929.487	2.494.831	2.494.831	63,49%
3030000	Tipologia 300: Interessi attivi	989.416	3.568.503	4.557.919	4.414.633	4.414.633	96,86%
3040000	Tipologia 400: Altre entrate da redditi da capitale	626.985	1.121.467	1.748.452	1.013.378	1.013.378	57,96%
3050000	Tipologia 500: Rimborsi e altre entrate correnti	4.069.544	78.966.540	83.036.084	77.649.680	77.649.680	93,51%
3000000	***TOTALE TITOLO 3***	**24.070.506**	**97.800.197**	**121.870.703**	**106.614.669**	**106.614.669**	**87,48%**
Titolo IV	***ENTRATE IN CONTO CAPITALE***						
4010000	Tipologia 100: Tributi in conto capitale	0	0	0	0	0	0,00%
4020000	Tipologia 200: Contributi agli investimenti	128.404.204	376.092.757	504.496.961	0	0	0,00%
	Contributi agli investimenti da amministrazioni pubbliche	*85.175.916*	*362.294.354*	*447.470.270*	*0*	*0*	0,00%
	Contributi agli investimenti da UE	*42.744.288*	*13.798.403*	*56.542.691*	*0*	*0*	0,00%
	Tipologia 200: Contributi agli investimenti al netto dei contributi da PA e da UE	*484.000*	*0*	*484.000*	*478.434*	*478.434*	*98,85%*
4030000	Tipologia 300: Altri trasferimenti in conto capitale	138.114	1.166.201	1.304.315	0	0	0,00%
	Altri trasferimenti in conto capitale da amministrazioni pubbliche	*88.000*	*1.166.201*	*1.254.201*	*0*	*0*	0,00%
	Altri trasferimenti in conto capitale da UE	*50.114*	*0*	*50.114*	*0*	*0*	0,00%
	Tipologia 300: Altri trasferimenti in conto capitale al netto dei trasferimenti da PA e da UE	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0,00%*
4040000	*Tipologia 400: Entrate da alienazione di beni materiali e immateriali*	*178.474*	*19.957*	*198.430*	*21.272*	*21.272*	*10,72%*
4050000	Tipologia 500: Altre entrate in conto capitale	11.344.383	5.637.490	16.981.873	12.701.486	12.701.486	74,79%
4000000	***TOTALE TITOLO 4***	**140.065.174**	**382.916.405**	**522.981.578**	**13.201.192**	**13.201.192**	**2,52%**

COMPOSIZIONE DELL'ACCANTONAMENTO AL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'							
Titolo - Tipologia	**Denominazione**	**Residui attivi formatisi nell'esercizio cui si riferisce il rendiconto** ***(a)***	**Residui attivi degli esercizi precedenti** ***(b)***	**Totale residui attivi** ***(c) = (a) + (b)***	**Importo minimo del fondo** ***(d)***	**Fondo crediti di dubbia esigibilità** ***(e)***	**% di accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (f) = (e) / (c)**
Titolo V	***ENTRATE DA RIDUZIONE DI ATTIVITA' FINANZIARIE***						
5010000	Tipologia 100: Alienazione di attività finanziarie	141.668	0	141.668	47.174	47.174	33,30%
5020000	Tipologia 200: Riscossione crediti di breve termine	1.300.000	5.000.000	6.300.000	5.000.000	5.000.000	79,37%
5030000	Tipologia 300: Riscossione crediti di medio-lungo termine	666.575	216.019.757	216.686.332	2.960.555	2.960.555	1,37%
5040000	Tipologia 400: Altre entrate per riduzione di attività finanziarie	0	0	0	0	0	0,00%
5000000	***TOTALE TITOLO 5***	**2.108.243**	**221.019.757**	**223.128.000**	**8.007.729**	**8.007.729**	**3,59%**
	TOTALE GENERALE	**1.897.358.081**	**3.699.353.107**	**5.596.711.188**	**327.316.785**	**327.316.785**	**5,85%**
	DI CUI FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA' IN C/CAPITALE	140.065.174	382.916.405	522.981.578	13.201.192	**13.201.192**	2,52%
	DI CUI FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA' DI PARTE CORRENTE (n)	1.757.292.908	3.316.436.702	5.073.729.609	314.115.593	**314.115.593**	6,19%

Fonte: Corte dei conti su dati della Regione Toscana - allegato c) al progetto di rendiconto 2017 di cui alla p.d.l. n. 36/2018.

I dati di cui alla precedente tabella mostrano che la percentuale di copertura del fondo sul totale complessivo dei residui attivi (5.073,7 milioni, escluse le entrate da indebitamento, le anticipazioni di tesoreria e le partite di giro iscritte, rispettivamente, ai titoli 6, 7 e 9 delle entrate), è pari al 5,85 per cento, in aumento rispetto al rendiconto 2016 (4,78 per cento). Tale percentuale risulta comunque di importo esiguo rispetto ai residui attivi mantenuti in bilancio, in considerazione del fatto che l'importo dei crediti di difficile esazione (367 milioni), ovvero la base di calcolo del fondo, costituisce solo il 7,23 per cento dei residui complessivi. Invece, la percentuale di copertura del fondo, prendendo a riferimento i soli residui attivi considerati dall'ente come di dubbia esigibilità, risulta pari a circa l'89 per cento, a causa del basso grado di riscossione che caratterizza tali tipologie di entrata. Le esclusioni, come detto, hanno riguardato in prevalenza i tributi destinati al finanziamento della sanità, i fondi perequativi da amministrazioni centrali dello Stato ed i crediti verso le aziende sanitarie.

Rispetto al fondo accantonato in sede di rendiconto 2016 (inferiore e pari a 297 milioni) si è registrato un incremento degli accantonamenti relativi ai residui ricompresi nella tipologia "Imposte, tasse e proventi assimilati" (che passano da 185,56 a 199,3 milioni). Tale fenomeno riguarda gli accertamenti relativi alla tassa di circolazione automobilistica che, a partire dal 2015 ed in base alle nuove regole armonizzate, non sono più contabilizzati per cassa, determinando a fine esercizio un considerevole aumento delle partite residuali mantenute in bilancio[244].

Anche le tipologie riferite a "Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni" (tipologia 301) e le "Altre entrate in conto capitale" (405) hanno subìto un aumento rispetto a 2016, passando rispettivamente da 11,7 milioni a 21 milioni e da 3,8 milioni a 12,7 milioni. Le prime entrate si riferiscono a nuovi accantonamenti a presidio dei canoni sulle concessioni del demanio idrico, le seconde sono relative a recuperi e rimborsi vari.

7.1.2. Gli altri fondi accantonati nel risultato di amministrazione

Oltre al fondo crediti di dubbia esigibilità, la Regione accantona, al termine del 2017, ulteriori fondi, come già esposto in precedenza. Nel complesso, la parte accantonata nel risultato di amministrazione subisce una diminuzione di circa 2,7 milioni rispetto al 2016. Di seguito si analizzano le principali variazioni delle quote accantonate nel biennio considerato.

[244] Per tale tipologia di entrata, la Regione ha applicato il complemento a 100 della percentuale di riscossione considerando solo gli esercizi 2016 e 2017 (10 per cento), poiché la media relativa agli ultimi 5 anni non sarebbe stata significativa, considerato che, fino al 2015, dette entrate, recuperate con l'iscrizione a ruolo coattivo, erano accertate per cassa.

Per quanto riguarda la quota del fondo riferita ai residui perenti (125 milioni), essa risulta in diminuzione rispetto al 2016, anche in considerazione della sua mancata alimentazione a partire dal 2015, a seguito dell'eliminazione dell'istituto della perenzione[245]. Di conseguenza, il fondo in oggetto è destinato ad esaurirsi progressivamente, via via che i residui perenti da esso tutelati vengono reiscritti in bilancio tra le spese di competenza.

Si rileva, altresì, che tale fondo rappresenta solo una parte della quota complessivamente accantonata nel rendiconto a presidio delle poste passive cadute in perenzione fino al 2014. Infatti, l'accantonamento totale finalizzato a tale scopo è pari a circa 341,8 milioni. Tuttavia, tale accantonamento è distribuito tra diverse voci del risultato di amministrazione, allocate sia tra i fondi accantonati che tra quelli vincolati. Peraltro, questo tipo di rappresentazione dei dati contabili, non motivata dalla Regione nei documenti allegati al progetto di rendiconto, evidenzia una scarsa trasparenza, oltre a porsi in contrasto con il principio applicato della contabilità finanziaria che, al punto 9.2, prevede esplicitamente la presenza di un apposito (e unico) fondo per residui perenti tra i fondi accantonati al termine dell'esercizio.

In particolare, le poste accantonate a fronte degli impegni caduti in perenzione sono distribuite, oltre che tra i fondi accantonati per 125 milioni, anche tra i fondi vincolati per 216,8 milioni. Quest'ultimo importo è a sua volta composto in parte dai fondi afferenti alla voce "altri vincoli", per 34,7 milioni, e in parte da quelli compresi tra i "vincoli derivanti da trasferimenti", per 182 milioni.

Le altre quote accantonata nel risultato 2017, che presentano una riduzione rispetto al 2016, sono costituite dal fondo relativo alle anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013 (627,5 milioni nel 2017), che tuttavia segue specifiche regole già esposte in precedenza, e dalla voce "altri accantonamenti" (34,4 milioni) che comprende, come già accennato, partite di varia natura. Le principali poste si riferiscono al fondo a tutela della garanzia rilasciata su un mutuo contratto dalla società Interporto Toscano S.p.a. - Guasticce (12 milioni)[246], al rimborso da effettuare allo Stato in base ad una manovra finanziaria[247] (8 milioni) ed alle competenze e indennità accessorie per il personale regionale (per complessivi 11 milioni).

---

[245] La perenzione non è più applicabile a partire dalla gestione 2015, ai sensi del d.lgs. n. 118/2011, art. 60.
[246] Tale garanzia è prestata a fronte di un mutuo *bullet* in scadenza nel 2019, come meglio descritto nell'ambito del capitolo sull'indebitamento regionale.
[247] Manovra 2016 prevista dall'art. 398 della l. n. 190/2014.

La riduzione registrata da tale voce rispetto al 2016 (per circa 14,6 milioni) deriva soprattutto, come comunicato dalla Regione in sede istruttoria, "*dalla somma algebrica risultante da un maggior accantonamento per gli arretrati del personale dipendente (pari a circa 7 milioni di euro), dalla quota annuale relativa alla garanzia sul mutuo bullet contratto da interporto Guasticce di Livorno (pari a 3 milioni di euro) e dal mancato riporto del capitolo 74151 "Rimborso da effettuare allo stato - Quota Irap 2015 non dovuta" (pari a circa 24,4 milioni di euro). Al netto delle poste sopra dette la voce "Altri accantonamenti" risulta in linea con quanto riportato nell'esercizio 2016*".

Di contro, gli accantonamenti che registrano un aumento, nei due anni considerati, riguardano il fondo a presidio delle perdite delle società partecipate (4,3 milioni) ed il fondo per le passività potenziali, denominato dall'ente "fondo contenzioso" (3,2 milioni).

Per quanto riguarda il primo, si rimanda al capitolo sulle società partecipate dalla Regione, all'interno del presente referto; il secondo, invece, è stato analizzato in sede di esame dell'indebitamento regionale, nell'ambito della parte relativa ai debiti fuori bilancio e alle passività potenziali. Si deve comunque ribadire, in questa sede, che il "fondo contenzioso" risulta di importo inferiore rispetto alla stima, pari a 4,6 milioni, effettuata dalla Regione stessa sulla base dei contenziosi aperti. Si invita pertanto l'ente ad adeguare il fondo in oggetto alle citate previsioni.

7.2. I fondi vincolati nel risultato di amministrazione

Con riferimento alla parte vincolata del risultato di amministrazione, essa è composta in prevalenza dai vincoli derivanti da trasferimenti (856 milioni), caratterizzati da un netto incremento rispetto al 2016 (543,7 milioni), in parte compensato dalla riduzione dei fondi vincolati per legge o principi contabili, che passano da 298,6 milioni a 52,5 milioni. In sede istruttoria, la Regione ha comunicato che tale diverso andamento è dovuto al fatto che, in base al principio della programmazione (all. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011, punto 9.11.4), le risorse vincolate comunitarie, statali e di cofinanziamento comunitario devono essere allocate tra i vincoli derivanti dai trasferimenti e non tra i vincoli derivanti da leggi, come effettuato precedentemente. L'ente ha pertanto proceduto a riallocare le suddette risorse tra le due voci considerate.

Al termine del 2017, gli accantonamenti ai vincoli da trasferimenti, che rappresentano la principale componente dei fondi vincolati, comprendono in particolare, oltre ad una quota

destinata ai residui perenti per complessivi 230 milioni, vincoli derivanti da progetti europei (Fesr per 47 milioni, Feasr per 50 milioni) e da programmi di miglioramento del patrimonio di edilizia residenziale (95 milioni) e di emergenza abitativa (62 milioni).

Per quanto riguarda i vincoli derivanti da legge e da principi contabili (52,5 milioni) essi sono costituiti quasi esclusivamente da quote vincolate relative al finanziamento del trasporto pubblico locale, sia di parte corrente che per investimenti (44,2 milioni), nonché dai fondi destinati al trasporto ferroviario (5 milioni). La sua elevata riduzione rispetto al 2016 dipende, come detto, dalla diversa allocazione delle poste relative a finanziamenti statali e comunitari.

In ultimo, gli "altri vincoli", pari a 52,8 milioni, si riferiscono a quote relative ai residui perenti (27 milioni), come già esposto in precedenza, oltre che a quote destinate al trasferimento, a vario titolo, di fondi alle aziende sanitarie (13,5 milioni). Peraltro, tale voce rappresenta quella che si è ridotta maggiormente rispetto al 2016 (890,8 milioni) a causa della reiscrizione in bilancio di residui perenti per 710 milioni, finanziati dal fondo in oggetto, oltre che della errata allocazione, per il 2016, di un capitolo di spesa (n. 81052) relativo al fondo residui perenti per partite di giro afferenti al perimetro ordinario, spostato, nel 2017, nell'ambito dei "vincoli derivanti da trasferimenti". Per le criticità relative alla gestione del fondo per residui perenti si rimanda alle considerazioni sopra esposte.

8. Il pareggio di bilancio

8.1. Il quadro normativo, gli schemi e le sanzioni. I controlli e le regole antielusive

La legge 11 dicembre 2016, n. 232[248], prevede, all'articolo 1, comma 466, il concorso di tutti gli enti territoriali al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, realizzando un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali ai sensi dell'articolo 9, comma 1, della legge 24 dicembre 2012, n. 243[249]. Dal 2017 l'obiettivo dell'equilibrio di bilancio deve essere conseguito sia nella fase di previsione che a consuntivo, nonché in occasione di ogni variazione di bilancio[250].

Per il triennio 2017-2019, lo stesso comma 466 dispone che, nelle entrate e spese finali, è considerato il fondo pluriennale vincolato, di entrata e di spesa, al netto della quota relativa all'indebitamento. A decorrere dall'esercizio 2020, il fondo avrebbe dovuto essere finanziato esclusivamente dalle entrate finali. Si rileva, tuttavia, che la Corte costituzionale, con sentenza n. 101 del 17 maggio 2018, ha dichiarato l'incostituzionalità del comma 466 dell'art. 1 della l. n. 232/2016 "*nella parte in cui stabilisce che, a partire dal 2020, ai fini della determinazione dell'equilibrio del bilancio degli enti territoriali, le spese vincolate provenienti dei precedenti esercizi debbano trovare finanziamento nelle sole entrate di competenza*".

Il successivo comma 468 dispone che non sono considerati nel saldo gli stanziamenti del fondo crediti di dubbia esigibilità e dei fondi spese e rischi futuri, questi ultimi destinati a confluire nel risultato di amministrazione. Lo stesso comma 468 prevede che gli enti territoriali, al fine di garantire l'equilibrio di cui al comma 466, nella fase di previsione, sono tenuti ad allegare al bilancio un prospetto dimostrativo del rispetto del saldo, previsto nell'Allegato 9 del d.lgs. n. 118 del 2011, vigente alla data dell'approvazione del documento contabile.

Il prospetto deve essere allegato, oltre che al bilancio di previsione, anche ad ogni provvedimento di variazione, comprese quelle di cui all'art. 51, comma 2, lettere a) e g), del

---

[248] Legge di stabilità per il 2017.

[249] I primi cinque titoli delle entrate ed i primi tre titoli delle spese dello schema di bilancio previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118

[250] Ai sensi dell'art. 9, comma 1 della l. n. 243/2012 e del comma 468 dell'art. 1 della l. n. 232/2016. Peraltro la disposizione sembra dover restare destinata all'applicazione per il solo 2017, in quanto l'art. 1, comma 785 della l. n. 205/2017 (legge di stabilità per il 2018) ha ripristinato l'obbligo di allegare il prospetto del conseguimento dell'obiettivo solo al bilancio di previsione ed al rendiconto.

d.lgs. n. 118/2011, effettuate dalla Giunta[251], e quelle di competenza dei dirigenti a norma dello stesso art. 51, comma 4, riguardanti la reiscrizione di economie di spesa e il fondo pluriennale vincolato. Il documento contabile è redatto in termini di stanziamenti e di accertamenti/impegni, rispettivamente nei documenti di previsione ed in sede di rendiconto.

Il comma 469 dispone l'istituzione di un sistema di monitoraggio trimestrale progressivo dei saldi di pareggio, da attuarsi mediante la trasmissione telematica dei prospetti approvati con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze[252]. Considerato che il provvedimento è stato emanato nel mese di luglio, la prima certificazione avrebbe dovuto essere inviata, come previsto dallo stesso decreto, entro un mese dalla pubblicazione e riguardare, pertanto, i dati cumulati del primo semestre 2017.

Il comma 470 prevede poi il termine perentorio del 31 marzo dell'anno successivo per l'invio della certificazione dei risultati conseguiti, sempre al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, attraverso il sito web dedicato. Il prospetto è redatto, evidentemente, con dati di pre-consuntivo, soggetti a variazione, in particolare in sede di riaccertamento ordinario dei residui, da effettuarsi, generalmente, in prossimità dell'approvazione del rendiconto. In caso di variazioni che comportino un peggioramento del saldo, è prevista la presentazione di una nuova certificazione[253].

Il saldo tra le entrate finali e le spese finali, in termini di competenza, corretto dal saldo del fondo pluriennale vincolato in entrata e spesa, al netto del fondo crediti dubbia esigibilità e dei fondi destinati a confluire nel risultato di amministrazione, tiene conto anche degli spazi finanziari acquisiti e ceduti. In particolare, per quelli acquisiti devono essere indicati quelli derivanti dai patti di solidarietà orizzontali degli anni precedenti (2015 e/o 2016), unitamente a quelli già assegnati in attuazione dell'articolo 1, commi da 485 a 502, della l. n. 232/2016; per quelli ceduti, si aggiungono agli spazi finanziari relativi agli anni precedenti, quelli che l'ente intende cedere con le procedure previste nell'anno in corso. Non possono essere inseriti

---

[251] Art. 51 d.lgs. n. 118/2011 "*Nel corso dell'esercizio la giunta, con provvedimento amministrativo, autorizza le variazioni del documento tecnico di accompagnamento e le variazioni del bilancio di previsione riguardanti: a) l'istituzione di nuove tipologie di bilancio, per l'iscrizione di entrate derivanti da assegnazioni vincolate a scopi specifici nonché per l'iscrizione delle relative spese, quando queste siano tassativamente regolate dalla legislazione in vigore; (…) g) le variazioni necessarie per l'utilizzo della quota accantonata del risultato di amministrazione riguardante i residui perenti*".

[252] Per il 2017 d.m. 19 luglio 2017 "Monitoraggio e certificazione del pareggio di bilancio 2017 per le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano". Sono istituiti il modello 1SF/17 per il monitoraggio trimestrale e il modello 2C/17 per la certificazione annuale.

[253] I commi 473 e 474 dell'art. 1 della l. n. 232/2016 prevedono rispettivamente la corrispondenza dei dati del prospetto con quelli del rendiconto e l'obbligo di presentare una nuova certificazione solo in caso di peggioramento del saldo rilevante.

nel prospetto, come acquisiti, spazi finanziari antecedentemente alla loro formale assegnazione.

In sostanza, il saldo non negativo tra entrate e spese finali deve essere realizzato, in termini di competenza, attraverso le entrate proprie, evitando cioè il ricorso all'indebitamento e limitando l'uso degli avanzi di amministrazione. Infatti, il saldo prescritto dall'articolo 9, comma 1, lett. a) della l. n. 243/2012[254] (entrate – spese finali), comprende le spese in conto capitale (titolo II), ma non le entrate da indebitamento (titolo VI), né quelle derivanti dall'applicazione dell'avanzo di amministrazione, entrambe non costituenti entrate finali.

In realtà il legislatore, conscio della difficoltà degli enti di conseguire, in tempi stretti, pareggi di bilancio così determinati, ha previsto la possibilità di applicare quote degli avanzi di amministrazione per la realizzazione di investimenti, sia attraverso specifiche procedure contabili, sia mediante la concessione di appositi spazi finanziari all'interno del saldo – obiettivo. Così, il comma 468 bis[255] consente l'applicazione degli avanzi di amministrazione al bilancio di previsione, tramite l'iscrizione in appositi fondi non rilevanti ai fini del pareggio; le variazioni finalizzate all'impiego delle risorse così accantonate – quando si manifesti la possibilità all'interno del saldo – sono effettuate dalla Giunta, anche in deroga all'art. 51 del d.lgs. n. 118/2011. Ciò contribuisce a "fluidificare" la gestione, agevolando il conseguimento del risultato con il minor scarto possibile. A tal fine, le delibere di Giunta sono corredate dal prospetto dimostrativo del mantenimento del pareggio.

Anche all'interno degli elementi che determinano il pareggio sono previsti spazi finanziari che consentono l'applicazione di avanzi di amministrazione (o, anche, l'indebitamento). In particolare, le spese correnti e quelle in c/capitale "valide ai fini del saldo di finanza pubblica", di cui ai punti H) e I) del prospetto, sono valutate, come accennato, al netto del fondo crediti dubbia esigibilità e degli altri fondi rischi e spese future destinati a confluire nel risultato di amministrazione. Questo, a parità di altre condizioni, aumenta il margine per il conseguimento dell'obiettivo, e dunque la possibilità di applicazione dell'avanzo.

In aggiunta, il legislatore ha previsto, oltre agli spazi finanziari acquisiti o ceduti dagli enti nell'ambito dei cosiddetti patti territoriali di solidarietà, specifici provvedimenti[256] che, nel

---

[254] Confermato dal comma 466 dell'articolo 1 della l. n. 232/2016.
[255] Introdotto dall'art. 26, comma 1, lett. c) del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla l. 21 giugno 2017, n. 96.
[256] Per il triennio 2017-2019 l'art. 1, commi 140 bis e 495 bis della l. n. 232/2016.

rispetto degli obiettivi generali di finanza pubblica, prevedono la riduzione del saldo da conseguire nella misura in cui siano effettuati investimenti, per importi corrispondenti, nel corso degli esercizi indicati dalla normativa.

Il regime sanzionatorio e quello premiale[257] sono previsti dall'art. 9, comma 4, della l. n. 243/2012. In particolare, per il triennio 2017-2019, in attuazione della suddetta norma, il comma 475 dell'art. 1 della legge 232/2016 ha disposto che, in caso di mancato raggiungimento dell'obiettivo di pareggio:

a) l'ente è tenuto a recuperare lo scostamento nel triennio successivo, col versamento di altrettante quote dello scostamento al bilancio dello Stato;
b) gli impegni di spesa dell'anno successivo a quello di inadempienza sono ridotti dell'1 per cento rispetto a quelli dell'esercizio precedente. Gli impegni da ridurre sono quelli al netto del settore sanitario; la riduzione si applica con riferimento agli impegni riguardanti le funzioni esercitate in entrambi gli esercizi, quello dell'inadempienza e quello precedente;
c) nell'anno successivo a quello dell'inadempienza, l'ente non può ricorrere all'indebitamento per gli investimenti, esclusi quelli autorizzati e non ancora contratti. Queste ultime operazioni di finanziamento, eventualmente poste in essere con istituzioni creditizie devono essere corredate da apposita attestazione del rispetto del saldo di cui al comma 466;
d) sempre nell'anno successivo a quello dello sforamento dell'obiettivo, la Regione non può procedere ad assunzioni di personale ad alcun titolo, compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione; sono altresì vietati i contratti che si configurino elusivi delle disposizioni relative agli equilibri di bilancio e del relativo pareggio. Sono escluse dalle limitazioni le assunzioni a termine fino al 31/12 dell'anno successivo alla violazione, al fine di garantire le funzioni di protezione civile, di polizia locale, di istruzione pubblica e del settore sociale, entro il limite del 50 per cento della spesa sostenuta, per lo stesso titolo, nel 2009[258];

[257] Il regime premiale è stato introdotto, ma solo a decorrere dal 2018, dal comma 479 dell'art.1 della l. n. 232/2016, e consiste in una premialità economica per il conseguimento di saldi di cassa positivi, in aggiunta al saldo non negativo di competenza, e in un alleggerimento dei vincoli alla spesa del personale.
[258] Art. 9, comma 28 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, nella legge 30 luglio 2010, n. 122.

e) nello stesso esercizio, il Presidente ed i componenti della Giunta in carica nell'anno in cui è avvenuta la violazione, sono tenuti a versare al bilancio dell'ente il 30 per cento delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza spettanti nell'esercizio della violazione.

Il successivo comma 476 dell'art.1 prevede riduzioni delle sanzioni in caso di uno scostamento inferiore al 3 per cento degli accertamenti delle entrate finali dell'esercizio del mancato conseguimento del saldo. In questo caso, gli impegni di parte corrente al netto della sanità non subiscono riduzioni rispetto all'esercizio precedente, il divieto di assumere si applica solo ai rapporti di lavoro a tempo indeterminato, e la sanzione agli amministratori è limitata al 10 per cento delle indennità.

Nel caso in cui il mancato conseguimento del pareggio di bilancio venga accertato successivamente dalla Corte dei conti, l'ente è tenuto a effettuare una nuova comunicazione a rettifica del saldo dichiarato, e sarà soggetto alle sanzioni di cui al comma 475 nell'esercizio successivo all'accertamento (art.1, comma 477).

I commi 480 e 481 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017 sanzionano eventuali comportamenti elusivi delle regole del pareggio di bilancio da parte degli enti soggetti alla normativa. Il primo prevede, infatti, che "*i contratti di servizio e gli altri atti posti in essere dagli enti, che si configurano come elusivi delle regole di cui ai commi da 463 a 484, sono nulli*".

Il comma 481 conferma i compiti di controllo della Corte dei conti, prevedendo, tra l'altro, che le Sezioni giurisdizionali regionali irroghino sanzioni pecuniarie agli amministratori e al responsabile finanziario, qualora accertino che il rispetto delle regole del pareggio è stato conseguito in maniera artificiosa, mediante una non corretta applicazione dei principi contabili di cui al decreto legislativo n. 118 del 2011, o mediante altre forme elusive. Le sanzioni sono irrogate agli amministratori ed al responsabile finanziario che hanno posto in essere gli atti elusivi[259], e gli importi sono acquisiti al bilancio dell'ente. A questi, si aggiungono i controlli e gli accertamenti propri delle Sezioni regionali nell'ambito delle attribuzioni di cui al d.lgs. n. 174/2012, finalizzati al monitoraggio ed alla salvaguardia degli equilibri di bilancio, nonché l'attività di controllo in sede di parificazione del rendiconto regionale.

Le principali fattispecie potenzialmente elusive, e di conseguenza i comparti e/o gli aggregati contabili da verificare, sono: le partite di giro e i servizi in conto terzi, quanto alla

[259] Fino ad un massimo di dieci volte l'indennità di carica percepita al momento della commissione dell'elusione per gli amministratori; fino a tre mensilità del trattamento retributivo, al netto degli oneri fiscali e previdenziali, per il responsabile amministrativo/finanziario.

corretta imputazione delle relative poste contabili; il fondo pluriennale vincolato di parte corrente e parte capitale, per gli importi da iscrivere in entrata e spesa, con riguardo alle regole per la loro determinazione, ai sensi del d.lgs. n. 118/2011; i fondi rischi e spese future, esclusi dalle spese finali per garantire spazi finanziari all'interno del saldo, per l'impiego di avanzi di amministrazione e la realizzazione di investimenti.

Dal lato delle entrate, nell'ambito di una corretta iscrizione degli accertamenti, è necessario verificare la valorizzazione di eventuali alienazioni di cespiti immobiliari, le cui entrate sono imputate al titolo IV "entrate in c/capitale", con la verifica del corretto svolgimento delle relative operazioni. Quanto alle entrate correnti, dovrà essere verificata la composizione del fondo crediti dubbia esigibilità.

Dal lato delle spese, eventuali comportamenti elusivi possono verificarsi in relazione al mancato rispetto del principio contabile della competenza finanziaria potenziata, recato dall'allegato 1 al d.lgs. 118/2011; in questo caso risulterà necessaria, in particolare, la verifica della corretta imputazione degli impegni secondo i principi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011.

8.2. La determinazione del saldo rilevante per il pareggio di bilancio in Toscana.

Occorre premettere che il saldo non negativo da conseguire ai sensi dell'art. 9, comma 1 della l. n. 243/ 2012, certificato mediante il prospetto previsto dal comma 466 dell'art. 1 della l. n. 232/2016, deve essere determinato anche alla luce dei vincoli di bilancio imposti (ormai annualmente) alle regioni dai provvedimenti legislativi nazionali, nell'ottica del concorso delle amministrazioni centrali e periferiche alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica[260].

[260] In ordine alla ricorrenza della richiesta di contribuzione alle regioni per il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, è intervenuta la Corte costituzionale con la sentenza n. 103 del 23 maggio 2018, dichiarando l'incostituzionalità dell'articolo 1, comma 527, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019), là dove prevede l'estensione al 2020 del contributo di 750 milioni a carico delle Regioni ordinarie (già previsto dal primo periodo dell'art. 46, comma 6, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66). Secondo la Corte, la disposizione censurata è in contrasto con il canone della transitorietà e condivisione che deve caratterizzare le singole misure di finanza pubblica impositive di risparmi di spesa alle Regioni, i quali incidono inevitabilmente sul livello del finanziamento del Servizio sanitario nazionale. Lo Stato, in una prospettiva di lungo periodo, dovrà scongiurare il rischio dell'impossibilità di assicurare il rispetto dei livelli essenziali di assistenza in materia sanitaria e di garanzia del diritto alla salute. Tale rischio dovrà essere evitato, eventualmente, mediante il reperimento di risorse in ambiti diversi da quelli riguardanti la spesa regionale.

In particolare l'intesa in Conferenza Stato Regioni del 23 febbraio 2017[261] prevedeva, per l'anno 2017, il conseguimento, da parte degli enti, di saldi positivi coerenti con l'entità della manovra finanziaria, pari, per lo stesso anno, a 2.691,80 milioni in termini di saldo netto da finanziare. Di questi, 2.106,60 venivano recuperati attraverso tagli a contributi vincolati[262] e contributi agli investimenti[263]; l'effetto sul saldo netto da finanziare era ottenuto attraverso un corrispondente saldo positivo negli equilibri di bilancio di cui alla legge 243/2012, da realizzarsi da parte delle regioni a statuto ordinario.

Al riguardo, il d.l. 24 aprile 2017, n. 50, convertito in legge n. 96/2017, ha introdotto il comma 140 bis all'art. 1 della legge 232/2016, che prevede la riduzione di tale saldo di 132,42 milioni "*a condizione che ciascuna Regione realizzi, fermo restando il saldo di cui all'articolo 1, comma 466, della legge n. 232 del 2016, investimenti nuovi e aggiuntivi per la quota di propria competenza…*". La quota fa comunque parte del saldo da conseguire[264]; infatti, la mancata realizzazione degli investimenti dichiarati, se non compensata da un equivalente saldo positivo, costituisce violazione dell'obbligo del pareggio e comporta le relative sanzioni.

I restanti 585,20 milioni di concorso delle regioni alla manovra statale per il 2017 sono costituiti da tagli ai trasferimenti statali, da recuperare nei bilanci degli enti.

È intervenuto, infine, il d.l. 20 giugno 2017 n. 91, conv. in l. 3 agosto 2017 n. 123 che, all'art. 9 *ter* reca disposizioni per favorire l'utilizzo delle risorse accertate e non impegnate nel 2017 in tema di contabilità speciali di protezione civile[265]. Il saldo finanziario aggiuntivo per la Toscana è pari a 8.743.748,50 euro.

Il saldo positivo da raggiungere per la Toscana, in termini di equilibrio di bilancio per il 2017, è indicato nella seguente tabella, che riporta i dati dell'intesa del 23 febbraio 2017 integrati dall'ultima disposizione normativa citata.

---

[261] Intesa in conferenza Stato-Regioni in attuazione dell'articolo 1, commi 680 e 682, della legge n. 208 del 2015 per l'anno 2017, del 23/2/2017.

[262] Contributi statali del fondo di cui all'art. 1, comma 433 della legge n. 232/2016 "Fondo da ripartire per il finanziamento di interventi a favore degli Enti territoriali solo in termini di saldo netto da finanziare".

[263] Contributo statale di cui all'art. 1, comma 140 della legge n. 232/2016.

[264] Per la Toscana la riduzione vale 10,351 milioni.

[265] Al fine di favorire l'utilizzo delle risorse derivanti dalla chiusura delle contabilità speciali di cui all'*articolo 5*, commi 4-ter e 4-quater, della legge 24 febbraio 1992, n. 225, secondo le procedure ordinarie di spesa, le regioni sono tenute a conseguire un valore positivo del saldo previsto dall'articolo 1, comma 466, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, di importo pari alla differenza tra le risorse accertate nel 2017 riversate alle regioni a seguito della chiusura delle contabilità speciali in materia di protezione civile, ai sensi dell'articolo 7, *comma 4*, del decreto legislativo 12 maggio 2016, n. 90, e i correlati impegni dell'esercizio 2017 […].

Tab. 96 - Determinazione del saldo di pareggio di bilancio. (in euro)

Vincoli / componenti del saldo	Importo
A) Riduzione contributi statali del fondo di cui all'art. 1, comma 433 della legge n. 232/2016	133.410.593,81
B) Riduzione del contributo statale di cui all'art. 1, comma 140 della legge n. 232/2016	31.269.263,16
C) Spazio finanziario per l'utilizzo delle risorse derivanti dalla chiusura delle contabilità speciali (art. 9-ter D.l. n.91/2017)	8.743.748,50
Saldo equilibri bilancio ex art. 1, comma 466 legge 232/2016 (A+B) in assenza di investimenti nuovi e aggiuntivi realizzati.	173.423.605,47
D) Contributo statale di cui all'art. 1, comma 140 della legge n. 232/2016. Quota investimenti nuovi e aggiuntivi da realizzare.	10.351.771,86
Saldo equilibri bilancio ex art. 1, comma 466 legge 232/2016 in presenza di investimenti nuovi e aggiuntivi realizzati (A+B+C-D)	163.071.833,61

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati intesa Conferenza Stato-regioni del 23 febbraio 2017.

Gli investimenti nuovi e aggiuntivi che consentono la riduzione del saldo positivo da conseguire devono essere realizzati, in termini di impegno e di esigibilità della relativa spesa, nel 2017, e certificati entro il 31 marzo dell'anno successivo, unitamente dunque all'invio del prospetto di cui al citato comma 470, dimostrativo del rispetto del pareggio di bilancio. Si potranno verificare, pertanto, valori diversi di saldo, come mostrato nella tabella, a seconda della realizzazione o meno degli investimenti eventualmente programmati ai sensi dell'art. 1, comma 140 della legge n. 232/2016. In realtà, come vedremo più avanti, gli investimenti sono stati realizzati, per cui il saldo positivo da conseguire è 163.071.833,61 euro.

Sempre in termini di saldo rilevante per il pareggio di bilancio dispone, come accennato, il comma 495 *bis*, anch'esso introdotto dal d.l. n. 50/2017 citato, a seguito dell'intesa Stato - Regioni del 23 febbraio 2017, che concede alle regioni spazi finanziari per complessivi 500 milioni per la realizzazione di investimenti nel periodo 2017-2021. Gli interventi dovranno essere nuovi e aggiuntivi, analogamente a quelli di cui al comma 140 *bis* sopra descritto, come analoghe sono le condizioni di utilizzo degli spazi e certificazione degli investimenti. Per la Regione Toscana, lo spazio finanziario disponibile ammonta a 39.086.578,95 euro.

8.3. La gestione del pareggio e il monitoraggio dei risultati.

Si è già chiarito, anche nei precedenti referti, come le regole del pareggio di bilancio, tese al monitoraggio ed alla verifica del mantenimento dei relativi equilibri, agiscano sia dal lato delle entrate che da quello delle spese, contrariamente a quelle del precedente patto di stabilità, che imponevano esclusivamente limitazioni agli impegni di spesa. Di conseguenza, la gestione ed il monitoraggio progressivo dei risultati – anche in corso d'anno – deve riguardare entrambi i comparti del bilancio.

Come già evidenziato in precedenza il saldo rilevante ai fini del pareggio è costituito dalla differenza, in termini di competenza, tra entrate e spese finali, corretto dal saldo del fondo pluriennale vincolato in entrata e spesa e al netto dei fondi destinati a confluire nel risultato di amministrazione. Tra le spese è considerato il fondo crediti dubbia esigibilità. Il risultato così ottenuto è poi corretto dagli spazi finanziari acquisiti e ceduti. Il saldo (positivo) dovrà risultare, a consuntivo, pari o superiore a 163 milioni, come indicato nella precedente tabella.

Poiché il saldo rilevante ai fini del pareggio di bilancio è, evidentemente, relativo alla competenza, ovvero agli accertamenti e agli impegni dell'esercizio, vengono in evidenza le regole del d.lgs. n. 118/2011, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi; la normativa, agli articoli 53, comma 1 e 56, comma 1, stabilisce che tutte le obbligazioni, giuridicamente perfezionate, rispettivamente attive e passive, debbano essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con l'imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo il principio applicato di cui all'allegato 4/2 della competenza finanziaria potenziata.

Il principio contabile prevede anche il fondo pluriennale vincolato[266], definito come un saldo finanziario costituito da risorse accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata. La posta contabile rende evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e il loro effettivo impiego.

Il valore del fondo è indice, in definitiva, della capacità dell'ente di realizzare i programmi previsti, nel senso che maggiori sono le risorse acquisite ed impegnate, ma imputate ad esercizi non di competenza e, a parità di altre condizioni, più scarsa sarà l'attitudine dell'ente ad una corretta programmazione, e più difficile risulterà conseguire il pareggio di bilancio richiesto dalla legge n. 243/2012, poiché il fondo "pesa" sul pareggio, in quanto elemento non di competenza[267].

Quanto alla gestione, anche nel 2017 essa si è svolta attraverso le consuete decisioni di Giunta autorizzatorie di determinati *budget* di spesa che, unitamente alle corrispondenti previsioni di entrata, consentissero, periodo per periodo, da un lato di sostenere le politiche dell'amministrazione e, dall'altro, di permettere il rispetto dei saldi.

---

[266] Di cui al punto 5.4 dell'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118/2011.
[267] Essendo peraltro iscritto in entrata e spesa, il fondo peserà sul pareggio per il relativo saldo.

Le decisioni, tenuto conto della natura delle risorse, dei vincoli specifici derivanti dalle disposizioni statali[268], nonché delle priorità programmatiche, individuano, all'interno dell'insieme della spesa regionale, determinati ambiti e voci di spesa, caratterizzati da logiche e aspetti specifici di erogazione della stessa e di assegnazione dei relativi trasferimenti statali. In particolare, con la decisione di Giunta n. 13 del 27 febbraio 2017 "Pareggio di bilancio 2017: disposizioni operative di prima applicazione" sono stati definiti l'ambito "sanità" e quello "extra sanità", ripartiti nelle voci finanziarie indicate nella tabella che segue, caratterizzate dagli aspetti ricordati. Per ogni ambito sono stati individuati specifici budget di spesa, articolati per direzione, e declinati nelle relative voci economiche e nei capitoli di spesa afferenti. Per il 2017 l'autorizzazione all'impegno delle risorse riguarda il 100 per cento delle relative previsioni di bilancio, mentre per il biennio successivo i budget sono limitati al 50 per cento. Vengono previsti anche appositi budget per gli impegni reimputati provenienti dagli esercizi precedenti di 93,7 milioni per il 2017, 30,7 per il 2018 e 17,2 per il 2019. Infine, budget di riserva sono disposti per finanziare, rispettivamente, trasferimenti a soggetti terzi per la realizzazione di programmi finanziati con avanzo vincolato (2 milioni) e le eventuali maggiori necessità per gli esercizi 2018 e 2019 nell'ambito della voce di spesa 2.10 "Spese finanziate con risorse regionali libere in c/capitale" per 5 milioni annui.

[268] L'articolo 20, comma 2, del d.lgs. n. 118/2011 prevede per il comparto sanitario:
"…*Per garantire effettività al finanziamento dei livelli di assistenza sanitaria, le regioni:*
a) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente, ivi compresa la quota premiale condizionata alla verifica degli adempimenti regionali, le quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate…"

Tab. 97 - Budget di spesa ai fini del pareggio; decisione n. 13 del 27/02/2017. (in migliaia)

Ambiti e voci di spesa	Budget 2017		Budget 2018		Budget 2019	
	Comp.	Reimp.	Comp.	Reimp.	Comp.	Reimp.
1. Sanità:						
1.01 Spese finanziate dal Fondo Sanitario	6.890.559	0	3.444.865	0	3.444.570	0
1.02 Spese a destinazione vincolata	5.730	0	35	0	35	0
1.03 Spese finanziate con risorse regionali libere	1.030	0	240	0	240	0
1.04 Spese per i programmi comunitari 2007/13	0	0	0	0	0	0
2. Extra sanità:						
2.01 Spese per i programmi comunitari 2014/20	269.363	6.507	206.676	297	133.097	0
2.02 Spese a destinazione vincolata	79.053	60.214	10.852	12.400	5.505	10.685
2.03 Spese obbligatorie (funzionamento, oneri finanziari e altre spese obbligatorie)	455.707	1.187	224.008	206	220.203	1
2.04 Servizi di TPL	586.422	1.658	299.095	0	298.440	0
2.06 Spese per i programmi comunitari 2007/13	77	2.351	0	0	0	0
2.09 Spese finanziate con risorse regionali libere correnti	230.814	1.850	99.246	221	95.646	0
2.10 Spese finanziate con risorse regionali libere in c/capitale (investimenti e incremento attività finanziarie)	53.113	19.946	48.018	17.545	49.805	6.500
TOTALI	**8.571.868**	**93.712**	**4.333.035**	**30.669**	**4.247.541**	**17.186**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

I *budget* delle spese per i programmi comunitari 2014-2020 sono stati invece programmati con decisione n. 7 del 6 febbraio 2017[269], che ne ha definito il cronoprogramma triennale 2017-2019. I capitoli di spesa non compresi nelle predette voci economiche non sono interessati dalle regole del pareggio. Al fine di garantire flessibilità ed efficacia al sistema si prevede, con lo stesso atto, che la Direzione Programmazione e bilancio possa autorizzare variazioni dei *budget* secondo le necessità, a invarianza di quello complessivo; all'interno della singola voce di spesa, le strutture titolari di *budget* possono scambiarsene quote in caso di variazione delle previsioni su singoli capitoli.

La gestione del pareggio attraverso i *budget* di spesa a partire dal bilancio di previsione riguarda, come mostra la tabella, una larga parte degli stanziamenti (8.571,8 + 93,7 milioni), considerato che il totale assestato 2017 è pari a 9.982 milioni[270], al netto delle contabilità speciali e dei fondi destinati a confluire nel risultato di amministrazione. La naturale evoluzione della spesa nel corso dell'esercizio viene monitorata e controllata attraverso la

[269] "Approvazione cronoprogramma dei bandi e delle procedure negoziali a valere sui programmi comunitari (annualità 2017-2019)".
[270] Cfr. la successiva tabella degli aggregati rilevanti per il pareggio di bilancio, in particolare la colonna "l.r. del 31/07/2017 n. 39 – assestamento che prevede spese correnti 9.168 milioni e spese in c/capitale 814 milioni".

progressiva definizione degli stessi *budget*[271], determinati nel rispetto del pareggio, la cui dimostrazione è richiesta, come visto, ad ogni variazione di bilancio.

Il monitoraggio trimestrale di cui al ricordato comma 469, in termini di competenza e con accertamenti ed impegni riportati in progressione sul modello ministeriale 1 SF17, è stato certificato con riferimento al primo semestre[272] e, successivamente, al terzo e al quarto trimestre 2017.

La tabella che segue mostra l'evoluzione, nella fase di previsione, degli aggregati economici di entrata e spesa rilevanti ai fini del pareggio di bilancio, rilevati nei prospetti dimostrativi allegati ai provvedimenti di variazione[273] ai sensi del comma 468 dell'art. 1 della legge 232/2016. L'ultima colonna della tabella dà conto dei dati a consuntivo, come certificati al Ministero dell'economia e delle finanze il 19 marzo 2018, e dunque entro il termine perentorio (31 marzo) previsto dallo stesso comma 470.

[271] Si citano, cronologicamente, le decisioni della Giunta relative ai *budget* di spesa assunte nel 2017: n. 7 del 6/2; n. 13 del 27/2; n. 38 del 18/4; n. 7 del 31/7.
[272] Il modello di rilevazione è stato predisposto dal d.m. 19 luglio 2017. La prima certificazione 2017 riguardava il periodo 1/1 – 30/6/2017.
[273] Variazioni adottate con leggi regionali e con provvedimenti gestionali della Giunta ai sensi dell'art. 51 del d.lgs. 118/2011.

Tab. 98. - Andamento degli aggregati rilevanti per il pareggio di bilancio nel ciclo della programmazione. Anno 2017. (in milioni)

Pareggio di bilancio di cui all'art.9 della legge n. 243/2012		l.r. del 27/12/2016 n. 90 Bilancio di previsione	Delibera GR del 10/04/2017	Delibera GR del 10/04/2017 n. 378	Delibera GR del 18/04/2017 n. 410	Delibera GR del 15/05/2017 n. 517	Delibera GR del 19/06/2017 n.640	Delibera GR del 809 del 24/07/2017	l.r. del 31/07/2017 n. 39 assestamento	l.r. del 1/08/2017 n. 41 1° variazione	Delibera GR del 7/08/2017 n.854	Delibera GR del 18/09/2017 n. 1002	l.r. del 29/09/2017 n.52 2° variazione	Delibera GR del 9/10/2017 n. 1065	Delibera GR del 9/10/2017 n. 1069	Delibera GR del 23/10/2017 n. 1161	l.r. del 6/12/2017 n. 69 3° variazione	Delibera GR del 30/11/2017 n. 1334	Delibera GR del 27/12/2017 n. 1482	***Certificazione MEF 31/3/2018***
A1) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	45	45	45	45	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	***77***
A2) Fondo pluriennale vincolato di entrata in conto capitale al netto delle quote finanziate da debito (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	69	69	69	69	176	176	176	176	176	176	176	176	176	176	176	176	176	176	***176***
A3) Fondo pluriennale vincolato di entrata per partite finanziarie (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)															-				
A4) Fondo pluriennale vincolato di entrata che finanzia gli impegni cancellati definitivamente dopo l'approvazione del rendiconto 2016																				***3***
A) Fondo pluriennale vincolato di entrata (A1 + A2 + A3)	(+)	114	114	114	114	253	253	253	253	253	253	253	253	253	253	253	253	253	253	***250***
B) Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	(+)	8.863	8.863	8.863	8.863	8.863	8.854	8.856	8.863	8.854	8.856	8.856	8.856	8.856	8.856	8.856	8.887	8.894	9.095	***8.507***
C) Titolo 2 - Trasferimenti correnti validi ai fini dei saldi finanza pubblica	(+)	266	286	286	293	309	430	436	418	414	436	439	439	439	452	466	469	442	674	***483***
D) Titolo 3 - Entrate extratributarie	(+)	52	75	75	75	75	77	79	77	77	79	79	79	79	80	80	80	81	82	***99***
E) Titolo 4 - Entrate in c/capitale	(+)	280	299	320	317	453	554	550	550	550	551	573	573	573	575	570	537	538	539	***371***
F) Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	(+)	8	8	8	8	8	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	***10***
G) SPAZI FINANZIARI ACQUISITI	(+)		-	-	-	-	-	39	-	-	39	39	39	39	39	39	39	39	39	***39***
H1) Titolo 1 - Spese correnti al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	9.078	9.148	9.148	9.154	9.199	9.276	9.283	9.312	9.259	9.283	9.289	9.272	9.272	9.285	9.301	9.329	9.312	9.625	***8.717***
H2) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	31	31	31	31	34	34	38	34	34	38	38	38	38	38	38	38	38	49	***49***
H3) Fondo crediti di dubbia esigibilità di parte corrente	(-)	117	117	117	117	117	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119	
H4) Fondo contenzioso (destinato a confluire nel risultato di amministrazione)	(-)		-	-	-	-	1	1	1	1	1	1	*1*	1	1	1	1	1	1	
H5) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione)	(-)	48	48	48	51	51	51	51	*51*	*51*	51	51	51	51	51	51	51	51	33	
H) Titolo 1 - Spese correnti valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (H=H1+H2-H3-H4-H5)	(-)	8.943	9.013	9.013	9.013	9.061	9.133	9.144	9.168	9.115	9.144	9.150	9.133	9.133	9.147	9.161	9.208	9.191	9.514	***8.766***
I1) Titolo 2 - Spese in c/ capitale al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	377	443	464	461	687	811	784	768	809	804	831	848	848	850	842	844	823	888	***680***
I2) Fondo pluriennale vincolato in c/capitale al netto delle quote finanziate da debito (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	26	26	27	27	49	49	72	49	19	72	72	72	72	72	75	75	79	85	***87***
I3) Fondo crediti di dubbia esigibilità in c/capitale	(-)		-	-	-	-	31	31	31	31	31	31	31	3	3	3	3	3	3	

Pareggio di bilancio di cui all'art.9 della legge n. 243/2012		l.r. del 27/12/2016 n. 90 Bilancio di previsione	Delibera GR del 10/04/2017	Delibera GR del 10/04/2017 n. 378	Delibera GR del 18/04/2017 n. 410	Delibera GR del 15/05/2017 n. 517	Delibera GR del 19/06/2017 n.640	Delibera GR del 809 del 24/07/2017	l.r. del 31/07/2017 n. 39 assestamento	l.r. del 1/08/2017 n. 41 1° variazione	Delibera GR del 7/08/2017 n.854	Delibera GR del 18/09/2017 n. 1002	l.r. del 29/09/2017 n.52 2° variazione	Delibera GR del 9/10/2017 n. 1065	Delibera GR del 9/10/2017 n. 1069	Delibera GR del 23/10/2017 n. 1161	l.r. del 6/12/2017 n. 69 3° variazione	Delibera GR del 30/11/2017 n. 1334	Delibera GR del 27/12/2017 n. 1482	***Certificazione MEF 31/3/2018***
14) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione)	(-)		-	-	-	-	-			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
I) Titolo 2 - Spese in c/capitale valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (I=I1+I2-I3-I4)	(-)	404	470	491	488	736	857	853	814	854	872	900	917	917	920	913	916	898	970	***767***
L1) Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziaria al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	***6***
L2) Fondo pluriennale vincolato per partite finanziarie (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)		-	-	-	-	-		-	-		-	-	-	-	-		-	-	
L) Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziaria (L=L1 + L2)	(-)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	***6***
M)SPAZI FINANZIARI CEDUTI	(-)		-	-	-	-	-					-		-		-		-	-	
(N) EQUILIBRIO DI BILANCIO AI SENSI DELL'ARTICOLO 9 DELLA LEGGE N. 243/2012(N=A+B+C+D+E+F+G-H-1-L-M)		229	155	155	162	157	181	219	182	182	201	192	192	192	191	193	144	161	201	***220***
(P) OBIETTIVO DI SALDO		154	154	163	***163***	***163***	***163***	***163***	***163***	***163***	***163***	***163***	***163***	***163***	***163***	***163***	***163***	***163***	***163***	***163***
(Q) DIFFERENZA TRA IL SALDO ENTRATE E SPESE FINALI E OBIETTIVO (Q=N-P)		75	1	(8)	(1)	(6)	18	56	19	19	38	29	29	29	28	30	(19)	(2)	38	57

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

L'obiettivo del pareggio, per il 2017 pari, come visto a 163 milioni, risulta rispettato, a consuntivo, con margine di circa 57 milioni. Come mostra la tabella, peraltro, in diverse occasioni il saldo rilevante non ha raggiunto l'importo stabilito[274], pur rientrando successivamente nel range di rispetto. A tal proposito, si sottolinea che, anche se le sanzioni sono previste dal comma 475 solo a fronte del mancato rispetto del pareggio a consuntivo, il precedente comma 468 dispone che *"Nella fase di previsione […]al bilancio di previsione è allegato il prospetto dimostrativo del rispetto del saldo di cui al citato comma 466"*, e dunque pare evidente che la condizione di rispetto dell'obiettivo del pareggio debba essere mantenuta anche per tutta la programmazione annuale, ovvero in occasione della predisposizione del bilancio di previsione e di tutte le sue variazioni.

In merito, si osserva che la ragione per la quale la normativa dispone la dimostrazione del rispetto continuo del pareggio in tutta la fase di previsione, prevedendo l'obbligo di allegare il prospetto ad ogni variazione, è indubbiamente l'esigenza di monitorare gli stessi saldi da certificare poi, in termini competenza, sia trimestralmente, sia a consuntivo. D'altra parte, il risultato non negativo del saldo in termini di stanziamenti – che sono autorizzatori della spesa – non può che riflettersi, con buona approssimazione, in uno altrettanto positivo in termini di accertamenti-impegni. Al contrario, il mantenimento di livelli di stanziamento non in linea con l'obiettivo, può determinare corrispondenti sforamenti in termini di saldo di competenza.

Non possono non rilevarsi, inoltre, le cospicue differenze tra gli stanziamenti definitivi, di previsione (le ultime variazioni sono del mese di dicembre[275]) ed i dati di rendiconto, quanto alle componenti rilevanti ai fini dei saldi di finanza pubblica. Rispetto all'ultima variazione di bilancio, le entrate correnti calano di circa 500 milioni, quelle da trasferimenti e in c/capitale, complessivamente, di 359 milioni; parallelamente vengono registrate minori spese, rispetto a quelle previste, per 956 milioni (di cui 748 di spese correnti e 208 in c/capitale).

Nell'ambito del monitoraggio trimestrale di cui al ricordato comma 469, in termini di competenza, la Regione ha certificato i dati relativi agli accertamenti e impegni cumulati mediante il modello ministeriale 1 SF17[276], presentando i dati del primo semestre rilevati al

---

[274] Variazioni di bilancio di cui alle delibere di giunta n. 378 del 10/04/2017, n. 517 del 15/05/2017, n. 1334 del 30/11/2017 e l.r. n. 69 del 6/12/2017 (terza variazione di bilancio).
[275] L.r. del 6/12/2017, n. 69; delibera Giunta regionale del 30/11/2017, n. 1334; delibera Giunta regionale del 27/12/2017, n. 1482.
[276] Predisposto dal d.m. 19 luglio 2017.

30 giugno e quelli del terzo e quarto trimestre rilevati, rispettivamente, al 30 settembre e al 31 dicembre 2017.

Tab. 99 - Monitoraggio del pareggio di bilancio. Art. 1, c. 469-470, Legge stabilità 2017. (in milioni)

PAREGGIO DI BILANCIO DI CUI ALL'ART. 9 DELLA LEGGE N. 243/2012		Previsioni competenza 2017 (legge n. 90/2016)	Certificazione 30 giugno 2017	Certificazione 30 settembre 2017	Certificazione 31 dicembre 2017	*Certificazione MEF 31/3/2018*
A1) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	45	77	77	77	***77***
A2) Fondo pluriennale vincolato di entrata in conto capitale al netto delle quote finanziate da debito (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	69	176	176	176	***176***
A3) Fondo pluriennale vincolato di entrata per partite finanziarie (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	-	-	-	-	**-**
A4) Fondo pluriennale vincolato di entrata che finanzia gli impegni cancellati definitivamente dopo l'approvazione del rendiconto 2016		-	-	-	3	***3***
A) Fondo pluriennale vincolato di entrata (A1 + A2 + A3)	(+)	114	253	253	250	250
B) Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	(+)	8.863	5.103	6.208	8.507	***8.507***
C) Titolo 2 - Trasferimenti correnti validi ai fini dei saldi finanza pubblica	(+)	266	82	117	483	***483***
D) Titolo 3 - Entrate extratributarie	(+)	52	44	56	99	***99***
E) Titolo 4 - Entrate in c/capitale	(+)	280	276	302	371	***371***
F) Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	(+)	8	9	9	10	***10***
G) SPAZI FINANZIARI ACQUISITI	(+)		39	39	39	***39***
H1) Titolo 1 - Spese correnti al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	9.078	4.361	6.631	8.717	***8.717***
H2) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	31	34	38	49	***49***
H3) Fondo crediti di dubbia esigibilità di parte corrente	(-)	117	-	-	-	**-**
H4) Fondo contenzioso (destinato a confluire nel risultato di amministrazione)	(-)		-	-	-	**-**
H5) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione)	(-)	48	-	-	-	**-**
H) Titolo 1 - Spese correnti valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (H=H1+H2-H3-H4-H5)	(-)	8.943	4.395	6.669	8.766	***8.766***
I1) Titolo 2 - Spese in c/ capitale al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	377	417	464	680	***680***
12) Fondo pluriennale vincolato in c/capitale al netto delle quote finanziate da debito (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	26	49	72	87	***87***
13) Fondo crediti di dubbia esigibilità in c/capitale	(-)	-	-	-	-	**-**
14) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione)	(-)	-	-	-	-	**-**
I) Titolo 2 - Spese in c/capitale valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (I=I1+I2-I3-I4)	(-)	404	466	536	767	***767***
L1) Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziaria al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	7	5	5	7	***6***
L2) Fondo pluriennale vincolato per partite finanziarie (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	-	-	-	-	**-**
L) Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziaria (L=L1 + L2)	(-)	7	5	5	7	***6***
M) SPAZI FINANZIARI CEDUTI	(-)	-	-	-	-	**-**
(N) EQUILIBRIO DI BILANCIO AI SENSI DELL'ARTICOLO 9 DELLA LEGGE N. 243/2012(N=A+B+C+D+E+F+G-H-1-L-M)		229	940	(226)	219	***220***
(P) OBIETTIVO DI SALDO		154	154	154	163	***163***
(Q) DIFFERENZA TRA IL SALDO ENTRATE E SPESE FINALI E OBIETTIVO (Q=N-P)		75	786	(380)	56	***57***

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

Come mostra la tabella, l'obiettivo di pareggio risultava ampiamente conseguito al 30 giugno, mentre i dati cumulati al 30 settembre certificano uno scostamento negativo di circa

380 milioni euro. Rispetto ai dati del prospetto allegato alla seconda variazione di bilancio[277], che prevedeva il conseguimento del pareggio (sia pure con margine minimo) e che risulta quasi coeva alla certificazione del terzo trimestre, gli impegni appaiono in linea con la previsione, mentre risultano carenti gli accertamenti, in particolare quelli del titolo II "Trasferimenti correnti", con una differenza, tra previsione e accertamenti al 30 settembre di circa 322 milioni. La differenza viene peraltro riassorbita nei dati di rendiconto, consentendo il conseguimento dell'obiettivo di pareggio. Il saldo rilevante per il pareggio del quarto trimestre corrisponde a quello al 31 dicembre 2017 certificato al Mef ai sensi del citato comma 470.

Passando all'esame delle specifiche componenti dell'obiettivo, si osserva che il fondo pluriennale vincolato in entrata ammonta, a consuntivo, a 250 milioni, mentre nella parte spesa è pari a 136 milioni.

L'obiettivo di minimizzare l'importo del fondo, per garantire maggiori spazi finanziari all'interno del pareggio, è stato perseguito dalla Regione anche attraverso apposite linee guida denominate "Linee di indirizzo per la riduzione del riaccertamento degli impegni di spesa corrente e di investimento ai sensi del d.lgs. 118/2011", approvate con decisione di Giunta n. 13 del 29 novembre 2016 e successivamente modificate dalla decisione n. 16 del 15 maggio 2017.

Questi provvedimenti hanno, peraltro, la dichiarata finalità della riduzione del riaccertamento degli impegni di spesa, ovvero delle reimputazioni ad esercizi successivi di impegni già imputati, per i quali, ai sensi dell'allegato 4/2 al decreto legislativo citato, si sono verificate le condizioni per la registrazione dell'impegno (titolo giuridico) e per la relativa imputazione (scadenza dell'obbligazione).

Per quanto riguarda le spese correnti non vincolate, destinate all'acquisto di beni e servizi non durevoli, le direzioni regionali dovranno verificare che le relative prestazioni siano state effettuate entro il 31/12, e che il fornitore abbia altresì emesso la fattura, o attestazione equivalente.

Per quanto riguarda, invece, le spese correnti vincolate, come ad esempio quelle per la concessione di contributi a privati o altri enti pubblici, le linee guida prevedono la verifica puntuale degli adempimenti funzionali alla concessione, come le rendicontazioni, con

[277] Legge 29/09/2017 n. 52, i cui dati contabili sono riportati nella precedente tabella relativa all'andamento degli aggregati rilevanti per il pareggio di bilancio.

disposizioni specifiche da inserire nei contratti, come la revoca dei contributi in assenza di rendiconto entro i termini stabiliti e, comunque, entro la chiusura dell'esercizio. Quando l'attività oggetto di contribuzione si svolga su più esercizi, la rendicontazione progressiva può essere integrata da liquidazioni in acconto, fino al 20 per cento dell'annualità, per evitare la reimputazione dell'impegno relativo alla rendicontazione non presentata.

Come noto, in presenza di impegni assunti ed imputati, in mancanza del pagamento può essere mantenuto il residuo passivo; se invece la prestazione non è resa nell'anno, gli impegni vengono cancellati in sede di riaccertamento ordinario, e verranno reimputati all'esercizio nel quale è collocata la nuova scadenza dell'obbligazione, alimentando il fondo pluriennale vincolato. Invece, in caso di obbligazioni che si rivelino insussistenti, si determinerà un avanzo di amministrazione che, se applicato, necessiterà degli adeguati spazi finanziari nel pareggio.

Quanto alla reimputazione di impegni non esigibili, questa Sezione, nell'ambito dell'attività di controllo ex d.l. n. 174/2012, ha sempre ribadito che la stessa debba avvenire nei soli casi ammessi dai principi contabili, e quindi nei casi in cui derivi da un'oggettiva impossibilità di svolgimento della prestazione per fatti sopravvenuti, da dimostrare in sede di rendiconto e da rilevare solo in occasione del riaccertamento ordinario. I dirigenti responsabili devono dunque fornire le motivazioni di ogni reimputazione derivante dell'inesigibilità del relativo impegno nei tempi originariamente previsti, mentre i revisori sono tenuti ad effettuare controlli a campione sulla correttezza dell'operazione, e della conseguente determinazione del fondo pluriennale vincolato.

In quest'ottica, si è resa necessaria una verifica rispetto alle delibere di Giunta relative alle variazioni gestionali del bilancio 2017, a partire dalla n. 357 del 10 aprile 2017, laddove si dispone, tra l'altro, che "[…] *qualora il monitoraggio di cui al precedente punto 8) evidenzi elementi tali da rendere non garantito il rispetto del principio del pareggio di bilancio, la Giunta regionale si riserva di adottare le misure correttive che si rendessero necessarie, [….]dando disposizioni agli uffici per economizzare gli impegni sull'esercizio 2017 già assunti (fatta salva la salvaguardia dei rapporti giuridici sorti con i soggetti beneficiari), con particolare riferimento a quegli impegni che non garantiscano la loro piena esigibilità entro la chiusura dell'esercizio"*, con riferimento sia alle modalità che alla tempistica delle operazioni.

All'esito di apposita istruttoria l'ente ha specificato che "La disposizione contenuta al punto 9) del deliberato vuole essere una disposizione cautelativa, introdotta a salvaguardia

del rispetto del principio del pareggio di bilancio [...]. Considerato che il rispetto del pareggio a preventivo viene di volta in volta garantito e attestato nel relativo prospetto allegato a tutte le variazioni di bilancio, si rende invece necessario adottare alcune misure finalizzate a garantire il rispetto di tale principio anche a consuntivo, attraverso un costante monitoraggio sull'andamento della gestione finanziaria. La disposizione intende pertanto stabilire le misure correttive che la Giunta potrebbe adottare nel caso in cui, dal suddetto monitoraggio, emergano andamenti dell'entrata e della spesa (a livello di accertamenti e di impegni) tali da non garantire il rispetto del pareggio di bilancio a consuntivo. Si precisa, comunque, che la Regione non si è trovata nella condizione/necessità di dover economizzare impegni di spesa già assunti sugli stanziamenti di competenza 2017 in quanto il risultato della gestione finanziaria dell'entrata e della spesa riferita alla competenza 2017 non ha determinato criticità dal punto di vista del rispetto del pareggio di bilancio a consuntivo [...].

Quanto affermato dalla Regione non fa altro che confermare le perplessità di questa Sezione in ordine alle indicazioni predisposte dalla Regione stessa per il raggiungimento del pareggio di bilancio, con particolare riguardo a quella che prevede la rimodulazione di impegni di spesa già assunti pur in assenza di adeguata motivazione, anche se, per il 2017, essa non ha trovato applicazione. Si invita pertanto l'amministrazione a valutare la legittimità di tale disposizione, alla luce delle norme finanziarie e dei principi contabili vigenti.

Anche per le spese d'investimento si assiste al tentativo di avvicinare temporalmente gli elementi della previsione con quelli dell'effettiva gestione, principalmente cercando di far coincidere, per quanto possibile, la competenza con la cassa. A tale riguardo, le linee guida di cui alla richiamata decisione n. 13/2016 riservano particolare attenzione al cronoprogramma delle spese in conto capitale, come del resto prevede il principio contabile applicato[278]. Tuttavia, le indicazioni relative agli investimenti per la realizzazione delle opere pubbliche presenti nella citata decisione non sono convincenti. Per le spese di investimento, come noto, è frequente il ricorso al fondo pluriennale vincolato, specie per interventi la cui realizzazione si sviluppi su un arco temporale che comprende più esercizi finanziari. Al riguardo, lo stesso documento dispone che "Per le opere finanziate invece mediante ricorso all'indebitamento ed il cui crono programma interessa un arco temporale più lungo del periodo nel quale è possibile richiedere l'erogazione delle risorse mutuate occorre tenere in considerazione che per gli

[278] Allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, punto 5.3 e seguenti.

esercizi successivi a quello in cui scatta il termine per il tiraggio si determina comunque l'attivazione di Fpv; ciò in quanto ad oggi le forme di finanziamento disponibili prevedono che il tiraggio avvenga ordinariamente entro un periodo massimo di tre anni. In tal caso l'impegno è direttamente imputato sulle annualità di bilancio anche successive attraverso lo strumento del Fpv. Per evitare l'attivazione di tale fondo i settori regionali, fin dalle fasi iniziali di progettazione, devono valutare la possibilità di realizzare l'intervento per stralci funzionali."

Il dichiarato obiettivo di evitare (o di ridurre) l'accantonamento al fondo determina, secondo le indicazioni regionali, la possibilità di adottare due opzioni gestionali – rispetto all'investimento da realizzare – che dovrebbero essere valutate in base a considerazioni di natura economica, e comunque nel rispetto della normativa in materia di lavori pubblici.

In tal senso, l'indicazione di ricorrere, ove possibile, a finanziamenti ad erogazione multipla o progressiva, se idonea, in astratto – e almeno per i primi anni – a far coincidere il fabbisogno con l'erogazione delle risorse, non conduce necessariamente alla soluzione più vantaggiosa, sotto il profilo economico. La scelta, poi, di prevedere, fin dalla progettazione, la realizzazione di investimenti – che per ipotesi potrebbero essere effettuati anche unitariamente – attraverso stralci funzionali, va attentamente valutata, anche al fine di verificare che la realizzazione di opere pubbliche attraverso un'adeguata programmazione non sia esclusivamente condizionata da esigenze, pur legittime, di raggiungimento degli obiettivi annuali di finanza pubblica.

Sul punto l'istruttoria svolta, tesa soprattutto a valutare le fasi della programmazione di una serie di investimenti realizzati con indebitamento e quote non liquidate alla chiusura dell'esercizio, non ha tuttavia permesso di chiarirne gli eventuali condizionamenti e/o le connessioni con la normativa sul pareggio[279].

Quanto, poi, agli spazi finanziari aggiuntivi, in particolare quelli previsti dai commi 140 *bis* e 495 *bis* dell'art. 1 della legge n. 232/2016, le risorse per il finanziamento degli investimenti nuovi ed aggiuntivi previsti per gli importi, rispettivamente, di 10 e 39 milioni, sono state stanziate nell'ambito della variazione disposta dalla Giunta regionale con delibera

[279] In merito si riporta la risposta alla richiesta istruttoria dei cronoprogrammi di alcuni investimenti 2017 con residui da liquidare: *"In relazione agli impegni di spesa assunti nell'esercizio 2017 per investimenti finanziati attraverso l'indebitamento e non liquidati al termine dello stesso, si segnala che la ripartizione della spesa a carico delle singole annualità di bilancio è coerente con l'articolazione della spesa risultante dal Decreto dirigenziale di impegno e con il principio della competenza finanziaria potenziata."*

n. 357 del 10 aprile 2017, attraverso l'applicazione di avanzo vincolato per 73,87 milioni. A tal proposito, va ricordato che le citate disposizioni consentono di usufruire di spazi finanziari aggiuntivi solo nel caso vengano effettuati investimenti nei termini ed alle condizioni stabilite. In particolare gli investimenti nuovi e aggiuntivi sono quelli che soddisfano una delle due condizioni:

a) che le Regioni procedano a variare il bilancio di previsione incrementando gli stanziamenti riguardanti gli investimenti diretti e indiretti per la quota di rispettiva competenza;

b) che gli investimenti per l'anno di riferimento siano superiori, per un importo pari ai valori indicati per ciascuna Regione nella tabella di cui al comma 495 bis, rispetto agli impegni per investimenti diretti e indiretti effettuati nell'esercizio precedente a valere su risorse regionali, escluse le risorse del fondo pluriennale vincolato.

La principale finalità delle disposizioni, come noto, è quella di agevolare gli enti nell'applicazione degli avanzi di amministrazione degli esercizi precedenti che rimarrebbero inutilizzati, consentendo, nel contempo, il conseguimento dell'obiettivo di pareggio.

Per quanto riguarda l'impegno e la realizzazione degli investimenti, nonché la certificazione degli stessi, il comma 495 bis dell'articolo 1 della legge 232/2016 prevede, come già accennato, che gli interventi vengano realizzati nel quinquennio 2017-2021 ripartiti, in termini di impegni, negli anni considerati sulla base del prospetto allegato alla norma stessa[280]. Entro il 31 luglio di ogni anno, poi, la Regione adotta *"gli atti finalizzati all'impiego delle risorse, assicurando l'esigibilità degli impegni nel medesimo anno di riferimento…"*.

Gli interventi da realizzarsi, invece, a norma del comma 140 *bis* dello stesso articolo, devono essere sorretti da impegni 2017, assunti entro il 31 luglio ed esigibili nello stesso anno.

L'istruttoria compiuta sul punto ha evidenziato la situazione mostrata nella tabella che segue, quanto alla cadenza temporale degli impegni assunti nel 2017.

[280] Per la Toscana i 39 milioni di investimenti da realizzare sono suddivisi in 13,68 nel 2017, 10,71 nel 2018, 10,16 nel 2019, 4,14 nel 2020 ed infine 0,55 milioni nel 2021.

Tab. 100 - Impegni per investimenti nuovi e aggiuntivi. Art. 1, c. 140 *bis* e 495 *bis* legge n. 232/2016. (in milioni)

	Impegni 2017		Impegni 2018		Impegni 2019		Impegni 2020		Impegni 2021		Totale	
	Da assumere	Assunti	Da assumere	Assunti	Da assumere	Assunti	Da assumere	Assunti	Da assumere	Assunti	Da assumere	Assunti
Investimenti nuovi ed aggiuntivi ai sensi del comma 495 bis dell'art.1 l. 232/2016	13,68	36,47	10,71	8,50	10,16	10,76	4,14		0,55		39,24	55,74
Investimenti nuovi ed aggiuntivi ai sensi del comma 140 dell'art.1 l. 232/2017	10,35										10,35	27,77

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

Gli impegni 2017 che la Regione, in sede istruttoria, ha affermato di aver certificato al Mef contestualmente al rispetto del pareggio 2017, entro il 31 marzo 2018, superano ampiamente la quota richiesta per lo stesso esercizio, mentre quelli relativi al 2018, che, peraltro, dovranno essere certificati successivamente, nel 2019, sono di poco inferiori a quelli da assumere. L'importo complessivo degli investimenti impegnati è ampiamente superiore al *plafond* necessario a garantire lo spazio aggiuntivo nel saldo di pareggio, nonché alle esigue quote da imputarsi al 2020 e 2021, attualmente non impegnate. È stata verificata anche l'esigibilità delle spese del 2017. Il prospetto riepilogativo prodotto dall'ente mostra che l'importo totale degli impegni 2017 è pari a 56,2 milioni, poi rettificato in sede di riaccertamento – sulla base all'esigibilità degli stessi nel 2017 – in 55,74 milioni, come indicato nella tabella che precede.

L'istruttoria ha riscontrato la natura prevalentemente vincolata delle risorse utilizzate a copertura dei suddetti impegni. Come mostra la tabella che segue, solo 5,8 milioni sembrerebbero costituiti da risorse libere (anche se di queste 0,7 milioni sono finanziate da avanzo). Per il resto, pari a circa 49 milioni, si tratta di risorse finanziate da avanzo vincolato.

Tab. 101 - Tipologia delle risorse libere o vincolate. Art.1, c. 495 bis l. n. 232/2016. (in euro)

Sigla	Tipo risorsa	Importo
L (mut)	risorse libere finanziate da mutuo	706.799,00
L (ava)	risorse libere finanziate da avanzo	5.109.125,64
V (ava)	risorse vincolate finanziate da avanzo	30.655.781,29
V (ava18)	risorse vincolate finanziate ad avanzo reimputate al 2018 tramite FPV	8.518.229,36
V (ava19)	risorse vincolate finanziate ad avanzo reimputate al 2019 tramite FPV	10.755.930,10
	Totale	**55.745.865,39**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

Come accennato, la verifica ha riguardato anche lo spazio finanziario previsto dal comma 140 *bis* dello stesso articolo 1 della legge n. 232/2016, concesso a titolo di miglioramento dell'obiettivo di pareggio. Come già detto, infatti, il saldo rilevante della Toscana per il 2017 si assesta in +163 milioni proprio grazie alla presenza di tale elemento che, se non conseguito o sostituito nel saldo da altri elementi positivi, porterebbe l'obiettivo del pareggio a +173 milioni.

A tal proposito, risultano assunti impegni a tale titolo per 27,8 milioni, tutti finanziati, come indicato dall'ente in sede istruttoria, da risorse libere. Gli impegni sono stati rilevati prima e dopo il riaccertamento, per la verifica, richiesta dalla norma, dell'esigibilità delle spese nello stesso esercizio 2017. È risultato così che gli impegni assunti nell'anno a tale titolo sono pari a 33,6 milioni, di cui appunto 27,8 esigibili nell'anno.

È stata inoltre compiuta la verifica sulle spese finanziate tramite l'applicazione di avanzo vincolato mediante il meccanismo di cui al comma 468 *bis* del citato articolo 1. In particolare, l'avanzo applicato in sede di assestamento[281] ha finanziato stanziamenti di spesa per 2.163 milioni. Di questi, 1.858 sono stati accantonati nei fondi di cui alla missione 20[282], "Fondi e accantonamenti", per poi essere utilizzati per gli interventi che avessero trovato spazio finanziario all'interno degli equilibri. La verifica ha evidenziato che sui 1.858 milioni accantonati, 1.099 non sono stati stornati[283] per essere poi impegnati, presumibilmente anche perché, in caso contrario, visto oltretutto l'esiguo margine, non sarebbe stato conseguito il risultato del pareggio.

Quanto, infine, ai possibili comportamenti elusivi di cui si è accennato nel primo paragrafo e indicati dalla circolare ministeriale n. 17 del 3/4/2017, mentre si rinvia alle sezioni specifiche del presente referto per le spese allocate nei servizi in conto terzi e per la verifica della corretta quantificazione dei fondi per rischi e spese future, in cui si è diffusamente trattato degli aspetti di correttezza contabile nella gestione delle entrate e delle spese secondo le regole armonizzate, si dà infine conto dell'istruttoria effettuata sullo stanziamento, per l'anno 2017, di circa 10 milioni di entrate in conto capitale, derivanti da alienazioni del patrimonio immobiliare. Nel merito, è emerso che, a fronte dello stanziamento complessivo ricordato, gli accertamenti si sono attestati sui 3,86 milioni, tutti assistiti da contratti stipulati e per la

[281] Con l.r. n. 39/2017 e delibera n. 851/2017.
[282] A norma del comma 468 *bis* dell'art. 1 della legge n. 232/2016.
[283] Residuano, al 31/12/2017 stanziamenti non utilizzati sui capitoli della missione 20 per 1.099.137.419,63 euro.

maggior parte incassati. A parità, dunque, delle altre condizioni, l'importo non accertato (oltre 6 milioni) è stato recuperato, in termini di saldo, negli altri aggregati del bilancio.

Quanto fin qui detto dimostra come la gestione degli equilibri di bilancio secondo i principi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011 e le regole del pareggio di bilancio enunciate dalla legge n. 243/2012, declinate, per il triennio 2017-2019, dalla legge n. 232/2016, non possa prescindere dall'efficace accertamento di tutti gli stanziamenti di competenza, per la massimizzazione degli spazi finanziari disponibili che permettano l'assunzione degli impegni di spesa previsti. Se ciò non avviene, o avviene in misura insufficiente, il pareggio di bilancio viene conseguito prevalentemente attraverso la limitazione delle spese o la compressione di specifici aggregati, come ad esempio gli investimenti e le spese finanziate da avanzo di amministrazione.

9. Considerazioni conclusive

I dati in sintesi

L'esercizio 2017 si chiude per la Regione Toscana con un risultato finanziario ancora una volta negativo, pari a -679,98 milioni, in netto peggioramento rispetto a quello del 2016 (-167,08 milioni) ed in linea rispetto a quello del 2015 (quando si attestò a -620,72 milioni).

Il risultato della gestione di competenza è negativo per 543,95 milioni, anch'esso in netto peggioramento rispetto al risultato del 2016, anno in cui si presentava negativo per soli 12,51 milioni.

A fronte di minori accertamenti per 8.543,18 milioni, sussistono minori impegni per 7.999,22 milioni. La gestione residui, invece, è positiva per 33,88 milioni, grazie, soprattutto, a minori residui passivi per 211,10 milioni.

Come si è detto, il saldo positivo dei residui è ben lontano dal pareggiare il saldo negativo della gestione di competenza, nel momento in cui vengono applicati il risultato negativo dell'anno precedente e il fondo pluriennale vincolato. Infatti, il disavanzo finanziario di circa 680 milioni è da ascriversi principalmente alla gestione di competenza, con riguardo alla spesa in conto capitale ed alle risultanze delle contabilità speciali, che hanno generato uno squilibrio di 710,39 milioni di euro, imputabile alla movimentazione dei capitoli di spesa riconducibili alla regolarizzazione contabile di residui perenti.

La situazione finanziaria non è, tuttavia, l'unico indicatore dello stato di salute della Regione. Si deve infatti rammentare che il d.lgs n. 118/2011 impone di considerare anche i vincoli e gli accantonamenti che gravano sull'ente e che, come tali, contribuiscono alla determinazione della situazione finanziaria effettiva il cui risultato finale, se di segno negativo, viene definito "disavanzo sostanziale". Tale grandezza, pur non avendo attinenza con aggregati rilevanti a livello di trattati europei, in quanto somma elementi di flusso ed elementi di *stock*, rappresenta comunque una fedele fotografia della situazione complessiva dell'ente.

Dai dati di consuntivo della Regione Toscana risulta che le economie vincolate ammontano a 1.741,47 milioni, mentre l'accantonamento relativo ai residui passivi in perenzione è pari a 341,81 milioni. Rispetto all'esercizio precedente, quindi, le economie vincolate sono diminuite del 2,3 per cento (contro un aumento dell'1,5 per cento del 2016,

rispetto al 2015), mentre il fondo per residui perenti è diminuito del 68,2 per cento (contro il 4,6 per cento del 2016, rispetto al 2015).

Il disavanzo sostanziale risulta in definitiva pari a 2.763,26 milioni, in calo dell'8,7 per cento rispetto al 2016 e di oltre il 21 per cento rispetto al 2015. Al risultato negativo del 2017 contribuisce anche la necessaria costituzione di un fondo, per un importo di 627,5 milioni, a valere sulla parte sanitaria del bilancio, per la copertura delle spese previste dal d.l. n. 35/2013, relative all'anticipazione di liquidità per il pagamento dei debiti scaduti, posta che è stata obbligatoriamente applicata a decorrere dal rendiconto 2015 in conseguenza della sentenza n. 181/2015 della Corte costituzionale e dei successivi interventi normativi.

Le entrate tributarie accertate nel 2017 ammontano a 7.937,26 milioni, in aumento del 3,76 per cento rispetto all'anno precedente; tali entrate rappresentano l'84,74 per cento del totale delle risorse accertate.

I *"tributi a titolarità regionale"* passano, in sede di accertamento, dai 478,059 milioni del 2016, ai 480,050 del 2017, facendo registrare, quindi, una sostanziale stabilità, dopo il consistente aumento registratosi nel 2016, rispetto al 2015.

Un andamento decrescente con riguardo al 2016 si registra, invece, per le entrate da sanzionamento tributario (237,747 milioni nel 2017 contro i 315,393 del 2016). La decrescita è quasi interamente riconducibile alle entrate derivanti dalla riscossione coattiva dei tributi regionali, sintomo di un peggioramento, nel biennio 2016-2017, del recupero dell'evasione, in controtendenza rispetto ai buoni risultati del biennio precedente.

Sono in aumento, invece, gli accertamenti delle compartecipazioni, che tornano ad attestarsi sui valori del 2015, dopo il calo registratosi nel 2016.

La situazione finanziaria

Come già accennato, la valutazione della situazione finanziaria complessiva di un ente territoriale non può che prendere le mosse dall'analisi del risultato di amministrazione che costituisce senz'altro l'aggregato più significativo.

A seguito dell'introduzione della contabilità armonizzata, si suole distinguere tra due diversi tipi di saldo finanziario: i cc.dd. saldo formale e saldo sostanziale.

Nel caso della Regione Toscana (ma, si potrebbe dire, della maggioranza delle regioni a statuto ordinario), i saldi finanziari, sia quello formale, sia quello sostanziale, sono negativi: si tratta perciò, più propriamente, di disavanzi.

Nell'esercizio 2017, i due saldi in questione hanno registrato andamenti divergenti, in quanto il saldo formale è peggiorato, passando dai -167,08 milioni del 2016 ai -679,98 del 2017 (con un peggioramento pari a 512,90 milioni), mentre il saldo sostanziale è migliorato, attestandosi sui -2.763,26 milioni, contro i -3.024,76 milioni dell'esercizio precedente (con un miglioramento pari a 261,50 milioni).

Come già indicato, ai fini della determinazione dello stato di salute di un ente, il saldo più significativo è il "disavanzo sostanziale", in quanto esso rappresenta le risorse di cui l'ente avrebbe necessità sia per corrispondere agli impegni già assunti, sia per ricostituire quelle somme che l'ente ha già accertato e che quindi sono confluite tra le entrate (peraltro vincolate o destinate ad utilizzi specifici) sia, infine, per "sterilizzare" quelle entrate che si presentino di dubbia o difficile esazione o, comunque, per fronteggiare specifici rischi.

Da tali considerazioni, discende che la situazione finanziaria della Regione, pur rimanendo critica in quanto in consistente disavanzo, registra comunque un discreto miglioramento rispetto all'esercizio precedente. Difatti risulta, per il secondo anno consecutivo, una diminuzione del disavanzo sostanziale: la riduzione di 261,50 milioni dell'esercizio trascorso è stata preceduta da quella di 479,17 milioni dell'anno 2016.

In ogni caso, si conferma una situazione di deficitarietà strutturale che perdura dal 2007 e che, nell'ultimo quinquennio, ha raggiunto livelli che hanno superato il 20 per cento delle entrate.

La Regione Toscana, infatti, ha registrato, fino al rendiconto 2012, un avanzo di amministrazione formale, che si tramutava in disavanzo sostanziale una volta applicati tutti i vincoli, tra cui i rilevantissimi importi riferiti ai residui perenti afferenti al 2010, 2011 e 2012, rispettivamente pari a 2,6, 2,7 e 3,2 miliardi circa.

A partire dal rendiconto 2013, ai disavanzi sostanziali si sono aggiunti quelli formali, caratterizzati da livelli crescenti negli esercizi successivi, fino al 2015.

Nel 2016 la situazione descritta si inverte positivamente, soprattutto in virtù del miglioramento del saldo finanziario, a fronte di un andamento sostanzialmente stabile, rispetto al 2015, delle somme vincolate e accantonate.

Nel 2017, infine, è proseguita la tendenza positiva già registrata nel 2016, dovuta alla forte diminuzione dell'avanzo vincolato, in particolare nella componente relativa ai residui perenti, solo in parte controbilanciata dal peggioramento del saldo finanziario.

A fronte di ciò, permane un saldo finanziario effettivo negativo di notevolissime dimensioni, pari a circa 2,7 miliardi.

In base ai risultati dell'anno precedente, che probabilmente saranno confermati quest'anno, il disavanzo della Regione Toscana costituiva il quarto peggior disavanzo a livello nazionale, dopo Lazio, Piemonte e Sicilia.

Come peraltro dianzi osservato, si rammenta che, per valutare compiutamente la situazione finanziaria, occorre tenere conto anche del disavanzo formale il quale corrisponde a quelle spese già impegnate che non trovano copertura nelle risorse dell'ente.

In altre parole, poiché il saldo finanziario è costituito dalla cassa, a cui si aggiungono i residui attivi e si sottraggono sia i residui passivi, sia il fondo pluriennale vincolato, il suo valore negativo è rappresentativo del fatto che l'ente non è riuscito a coprire, con le risorse a disposizione, le spese già impegnate.

Nel caso della Regione Toscana, su tale risultato negativo ha inciso la reiscrizione di un consistente importo di residui perenti, superiore ai 700 milioni, dovuto, in maggior parte, all'applicazione dell'art. 1, comma 530 l. n. 232/2016 norma, quest'ultima, che ha imposto alle regioni una "compensazione" tra le anticipazioni di tesoreria concesse, per gli esercizi antecedenti al 2013, al fine di assicurare mensilmente il finanziamento della spesa sanitaria e le somme relative alla compartecipazione Iva assegnate alle regioni per le medesime annualità. Tale operazione è stata finanziata mediante la riduzione della corrispondente quota del fondo relativo ai residui perenti.

Il disallineamento del conto terzi

Le reiscrizioni dei residui perenti sono, poi, all'origine di una ulteriore problematica, che è quella del disallineamento tra entrate e spese dei servizi in conto terzi.

È bene ricordare che tale disallineamento aveva determinato, in sede di valutazione del rendiconto dell'esercizio 2016, la parifica parziale del medesimo.

Nella relazione dell'anno precedente, la Sezione aveva messo in evidenza l'inappropriatezza dell'iscrizione, tra i servizi in conto terzi, di alcune poste riferite a progetti europei per i quali non parevano sussistere i presupposti per la loro allocazione in tali poste - e cioè l'esatta predeterminazione dei tempi, degli importi e dei destinatari delle erogazioni - ritenendo invece più corretta la loro allocazione nella parte ordinaria del bilancio.

La Regione, pur dichiarando di voler recepire le argomentazioni della Sezione, non ha esattamente seguito le prescrizioni in materia, in quanto nel bilancio dell'esercizio 2017 risultano ancora iscritte, tra le partite di giro, poste relative a progetti comunitari per oltre 2 milioni, pur se in diminuzione rispetto all'anno precedente.

Per quanto riguarda il disallineamento delle partite di giro dell'esercizio 2016 riconducibile ai progetti comunitari T-net e CertEnt, risulta che, mentre il secondo è concluso, per cui le relative economie di stanziamento provenienti dall'esercizio 2016 e reiscritte in conto competenza 2017 non hanno determinato alcuna movimentazione contabile, il primo è tuttora in corso e, tuttavia, poiché gli stanziamenti presenti nel bilancio 2017 tra le partite di giro finanziati da avanzo vincolato proveniente dal 2016 non sono stati oggetto di impegno, ciò non ha determinato il disallineamento tra accertamenti e impegni, mentre le relative economie di stanziamento, secondo quanto affermato dalla Regione, verranno reiscritte, nell'esercizio 2018, tra le spese correnti, risolvendo il problema.

Si deve tuttavia rilevare che, anche per l'esercizio 2017, sussiste un disallineamento tra gli accertamenti e gli impegni contabilizzati in conto terzi, per un importo pari a 710.398.917,76 euro.

Come già accennato, tale squadratura è da addebitare, per la quasi totalità, alla reiscrizione di residui perenti riconducibili alle anticipazioni sanitarie per gli esercizi anteriori al 2013.

Si tratta di una voce contabile che, per espressa previsione normativa, viene originariamente allocata tra le partite in conto terzi.

La Regione, in casi analoghi, in cui si è reso necessario reinserire residui perenti in bilancio, originariamente iscritti nei servizi in conto terzi, ha sempre reimputato l'impegno ai medesimi servizi, giustificando tale modalità di contabilizzazione in base alle previsioni di cui all'art. 51 del d.lgs. n. 118/2011 che, ad avviso dell'amministrazione, implicherebbe la reiscrizione nel capitolo di origine.

Tuttavia, così facendo se, da un lato, viene rispettato il principio di trasparenza, dall'altro è inevitabile la creazione di una squadratura nel conto terzi in quanto, a fronte dell'impegno, non c'è corrispondenza dal lato dell'accertamento, essendo la reiscrizione finanziata da avanzo di amministrazione.

Il sistematico disallineamento che si viene a creare in occasione della reimputazione di residui perenti in conto terzi, rende evidente la criticità riscontrata, conducendo a ribadire i

dubbi espressi nelle relazioni relative agli esercizi precedenti con riguardo all'applicazione dell'istituto della perenzione amministrativa ai residui passivi derivanti dagli impegni registrati in tale sezione del bilancio.

In definitiva, pur considerando che la Regione Toscana ha provveduto ad accantonare nel relativo fondo l'intero ammontare dei residui perenti derivanti dal conto terzi, pari a 128.184.167,77 e, pur nella consapevolezza che, a causa del divieto di procedere ad ulteriori applicazioni dell'istituto della perenzione, a far data dal 2015, la problematica è destinata ad esaurirsi nei prossimi anni, la Sezione non può esimersi dal rilevare una specifica criticità.

L'avanzo vincolato

Il peggioramento registrato nella situazione finanziaria, quanto meno a livello di disavanzo formale, è poi da mettere in relazione ad un tema di estrema attualità e rilevanza in quanto, oltre a riguardare un gran numero di enti territoriali, è in grado di incidere in misura sostanziale sugli equilibri di bilancio degli stessi enti.

Si tratta della questione relativa all'applicabilità (o meno) dell'avanzo vincolato, nel bilancio preventivo, da parte di enti che si trovino in disavanzo, formale o sostanziale.

Al riguardo la posizione della Sezione, per le motivazioni espresse nella relazione (in particolare, nel capitolo II), è orientata nel senso dell'inapplicabilità dell'avanzo vincolato, nei casi in cui i bilanci presentino un disavanzo formale, come la Regione Toscana (mentre, laddove il disavanzo sia solo sostanziale, e quindi il saldo finanziario formale sia positivo, ci sono margini per l'applicazione dell'avanzo, almeno in parte).

Tale conclusione deriva dalla considerazione che, nelle ipotesi di disavanzo, sia esso formale o sostanziale, le somme vincolate non costituiscono poste utilizzabili a copertura delle spese, in quanto si sostanziano, esse stesse, in risorse da reperire, che quindi non possono essere iscritte tra le entrate.

Ed in effetti, in considerazione del fatto che le poste di cui trattasi costituiscono somme da reperire, il loro utilizzo per la copertura di spese, pur vincolate, sembra contrastare con il principio di effettività della copertura - di origine risalente e a più riprese confermato dalla giurisprudenza costituzionale - secondo cui la tale copertura deve essere credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria e irrazionale, e comunque rispettosa del principio della prudenza.

Tali considerazioni valgono, in linea generale e con le eccezioni indicate nella relazione, anche per gli enti territoriali che presentano esclusivamente un saldo di amministrazione sostanziale negativo ed un saldo formale positivo. Tali enti, infatti, presentano un equilibrio (appunto, formale) in quanto sono riusciti a coprire le proprie spese, seppur facendo un improprio ricorso alle somme vincolate ed accantonate, ma si trovano nella situazione di dover reperire le risorse che erano originariamente destinate a far fronte alle spese vincolate. Sembra evidente che, fino all'avvenuta ricostituzione di tali risorse, la loro utilizzazione non sia possibile.

Per gli enti che presentano, poi, anche un disavanzo formale, la situazione è notevolmente più critica in quanto oltre ad aver utilizzato, per le proprie spese, somme destinate ad altro, si trovano nella situazione di non avere a disposizione neppure le risorse necessarie per far fronte agli impegni già assunti.

Quindi, mentre per i primi enti (disavanzo solo sostanziale), le spese impegnate sono interamente coperte ed è possibile, a certe condizioni, l'utilizzo di avanzo vincolato, per i secondi (enti in disavanzo anche formale) un tale utilizzo non può considerarsi consentito.

I mutui a pareggio

Sul disavanzo della Regione Toscana, poi, occorre evidenziare il notevole rilievo che hanno i c.d. mutui a pareggio (o, più correttamente, i debiti autorizzati e non contratti).

La loro origine risale alla l. n. 335/1976, cui ha fatto seguito il d.lgs. n. 76/2000 (recante i principi fondamentali e le norme di coordinamento in materia di bilancio e contabilità delle regioni). Tali normative, riguardanti il bilancio preventivo, si limitavano a disporre che le spese di cui la Regione autorizzasse l'impegno potessero essere superiori al totale delle entrate che l'Ente prevedesse di accertare, purché la differenza fosse coperta da mutui la cui stipulazione fosse autorizzata con la legge di approvazione del bilancio. Si trattava, in sostanza, di una sorta di clausola di salvaguardia.

L'autorizzazione in questione era tuttavia destinata a decadere al termine dell'esercizio di riferimento del bilancio, laddove non concretizzata.

L'intento del legislatore, sembra evidente, era quello di favorire gli investimenti, consentendo alle regioni l'approvazione di un bilancio di previsione in disavanzo purché coperto dall'autorizzazione all'indebitamento. Laddove, poi, al termine dell'esercizio, la contrazione dei mutui non si fosse resa necessaria (in quanto, ad esempio, erano state

accertate entrate superiori alle attese, oppure impegnate spese inferiori), l'autorizzazione sarebbe decaduta. Nei casi in cui, al contrario, il disavanzo non fosse stato riassorbito, si sarebbe dovuto provvedere tramite la effettiva contrazione dei mutui.

Nel tempo, tuttavia, le regioni hanno declinato tale normativa ancorandola alle esigenze di cassa, anziché a quelle di competenza, creando le inevitabili condizioni per l'esplosione dei disavanzi regionali.

Questa situazione si è protratta fin quando, a seguito dell'introduzione della contabilità armonizzata e dell'equilibrio di bilancio in Costituzione, l'art. 40, comma 2 d.lgs. n. 118/2011 ha vietato il ricorso a tale pratica, pur con salvezza degli *stock* di debito autorizzato e non contratto esistenti al 31 dicembre 2015, comunque consentendo ad alcuni enti, considerati virtuosi, la possibilità di incrementarli fino al 2016.

Inoltre, tale impostazione dei bilanci regionali conseguente l'applicazione dell'istituto dei mutui a pareggio ha incontrato l'aperta opposizione della Corte costituzionale che, nella sentenza n. 274/2017, afferma testualmente come "*…un simile meccanismo giuridico fosse in problematico rapporto con il principio dell'equilibrio di bilancio di cui all'art. 81 Cost. e con lo stesso art. 119, sesto comma, Cost., il quale contempla la "regola aurea" secondo cui l'indebitamento può servire solo alla promozione di investimenti e non alla sanatoria di spese per investimenti non coperti*".

In ordine a tale argomento, la ragione normalmente addotta a giustificazione dell'utilità dell'istituto e cioè quella secondo cui, legando l'effettiva contrazione dei mutui alle esigenze di cassa, era possibile contenere gli oneri a servizio del debito laddove le risorse presenti in tesoreria fossero sufficienti a far fronte alle spese, non pare poter reggere ad un'analisi più stringente. Infatti, la mancata contrazione dei mutui a fronte dell'impegno di spese per pari importo, comporta formazione di disavanzo, indice inequivoco di una gestione finanziaria non sana e tale – dunque - da richiedere in ogni caso una copertura. Il recupero del disavanzo così creato, poi, non può che avvenire in due modi: o contraendo i mutui in futuro, oppure ottenendo avanzi di gestione negli anni seguenti.

In entrambi i casi, i vantaggi conseguiti dai bilanci passati, vanno a discapito di quelli futuri, con uno scambio intergenerazionale non equo.

In conclusione, pur dopo la previsione normativa che ha abolito l'istituto in questione, non sembrano risolte le conseguenze legate al suo precedente utilizzo in quanto il disavanzo

in tal modo generato, non può non condizionare anche le politiche annuali, restringendo sempre più i margini di manovra.

Inoltre, qualora intervenisse nuovamente il legislatore o Giudice delle leggi ponendo l'obbligo di un rientro immediato dallo *stock* di debito accumulato, ciò potrebbe provocare seri problemi di sostenibilità.

A tal proposito, pur dando atto che la Regione Toscana, nell'esercizio in corso, ha ridotto l'importo dello *stock* di mutui a pareggio e del relativo disavanzo per la somma di 242,5 milioni di euro (che fa seguito alla riduzione di 461 milioni dell'anno precedente) che si attesta quindi ad un valore di 2.057 milioni, non si può non rilevare come permanga un cospicuo disavanzo da dover ripianare, con tutte le problematiche ad esso connesse.

Conseguentemente, a fronte di un tale quadro, si esorta l'amministrazione a proseguire nel percorso di graduale riassorbimento della voce in questione, al fine di riportare il bilancio, nel più breve termine possibile, in situazione di equilibrio, pur nella consapevolezza che, anche a causa della contingente situazione finanziaria complessiva, dei notevoli tagli dei trasferimenti statali subiti dalle regioni nel corso degli ultimi anni, nonché del quadro macroeconomico attuale, i margini a disposizione della Regione in tal senso si siano notevolmente ridotti.

In definitiva, in considerazione delle problematiche che il consistente disavanzo genera, si invita comunque la Regione, nell'ambito della sua autonomia e discrezionalità, a tenere conto delle osservazioni appena espresse ed a predisporre tutte le azioni a propria disposizione in tal senso.

La cassa

Il motivo per cui è stata evitata, nel corso degli anni, l'effettiva sottoscrizione della gran parte dei mutui a pareggio, sembra risalire, principalmente, a due fattori: la possibilità di trasferire, temporaneamente, risorse di cassa dal conto sanitario al conto ordinario; la disponibilità di ingente liquidità derivante dal finanziamento della spesa sanitaria attraverso le anticipazioni mensili da parte dello Stato.

Per quanto riguarda le anticipazioni sanitarie, contabilizzate nel conto terzi - e che sovente hanno dato origine a residui poi caduti in perenzione, la cui reimputazione, come sopra ricordato, ha dato luogo alla squadratura, per il 2017, dei servizi in conto terzi - si rileva che, con riferimento all'esercizio in esame, a fronte di una previsione di entrata pari a 2,5 miliardi, l'anticipazione effettivamente erogata è stata di circa 1,45 miliardi. La medesima somma,

impegnata tra le spese in conto terzi, è stata restituita allo Stato per soli 432 milioni, dando luogo alla registrazione di residui passivi originati dalla competenza per circa 1 miliardo, cui vanno sommati i residui passivi pregressi, pari a circa 1,7 miliardi, per un totale di circa 2,7 miliardi da restituire allo Stato.

La formazione di tali, consistenti, importi collegati alle anticipazioni sanitarie, stabilmente presenti in bilancio, è dovuta allo sfasamento temporale esistente tra la loro erogazione e la richiesta di rimborso. Tale sfasamento, oltre a creare una situazione potenzialmente rischiosa per la futura sostenibilità dell'equilibrio di cassa nel caso in cui le compensazioni con i tributi di competenza dell'ente non dovessero essere sufficienti, in futuro, a coprire l'intero ammontare dell'anticipazione, e si manifestasse quindi l'esigenza di provvedere a effettivi pagamenti a favore dello Stato, ha consentito alla Regione di registrare, nel corso degli anni, un costante *surplus* di cassa, che ha probabilmente consentito di evitare sia il ricorso all'anticipazione di tesoreria, costantemente inserita in bilancio e mai utilizzata, sia il ricorso all'effettiva sottoscrizione dei mutui a pareggio.

Per quanto riguarda, invece, il trasferimento temporaneo di risorse di cassa dal conto sanitario al conto ordinario, ammesso dall'ordinamento contabile e previsto anche dai principi, finalizzato a far fronte a temporanee esigenze di cassa senza far ricorso all'anticipazione di tesoreria, è previsto che il flusso di risorse afferenti la gestione sanitaria transiti attraverso conti di tesoreria diversi da quelli relativi alla gestione ordinaria, in modo da garantire la trasparenza e la tracciabilità dei flussi.

Dall'esame delle risultanze del rendiconto, si rileva che, nel corso del 2017, sono transitate temporaneamente dal conto sanitario al conto ordinario risorse per complessivi 200 milioni, con un notevole incremento rispetto al precedente esercizio, allorché il trasferimento era stato pari a 50 milioni. Sintomo, questo, di una maggiore difficoltà del conto ordinario a garantire i pagamenti nel corso dell'anno.

Il pareggio di bilancio

Per quanto riguarda il saldo di finanza pubblica, si osserva quanto segue.

L'obiettivo del rispetto del saldo di finanza pubblica, anche detto, in termini forse impropri ma significativi, "pareggio di bilancio", costituisce uno degli elementi principali su cui si concentra, in generale, l'attenzione degli enti territoriali, e la Regione Toscana, al riguardo, non fa eccezione.

Come è risultato, infatti, a seguito dell'attività istruttoria, il rispetto dell'obiettivo del pareggio di bilancio costituisce, correttamente, il faro che illumina l'intera attività finanziaria dell'ente, anche in considerazione delle pesanti sanzioni applicate in conseguenza del suo mancato rispetto.

Tali sanzioni consistono essenzialmente nel versamento allo Stato, nel triennio, di una somma pari a un terzo dello scostamento; nella riduzione degli impegni di spesa dell'1 per cento; nel divieto di ricorrere all'indebitamento; nel divieto di assumere personale; nel versamento del 30 per cento delle indennità percepite dal Presidente, dal Sindaco e dai membri della Giunta.

In particolare, per dare il senso dell'attenzione posta dal legislatore sul rispetto dell'obiettivo, appare significativa la comminazione di sanzioni di carattere patrimoniale nei confronti degli amministratori dell'ente, soluzione a cui si ricorre, solitamente, solo per i casi ritenuti più gravi (ad esempio, in caso di dissesto di enti locali).

Per l'esercizio 2017, la Regione Toscana ha certificato il raggiungimento dell'obiettivo previsto, trasmettendo alla Ragioneria Generale dello Stato, in via telematica, i relativi prospetti, approvati con apposito decreto del Mef.

L'obiettivo della Regione, per il 2017, era pari a circa 163 milioni. Tale obiettivo tiene conto anche del contributo statale di cui al comma 140-bis dell'art. 1 della l. n. 232/2016, nonché degli spazi finanziari aggiuntivi riconosciuti dal comma 495-bis della medesima disposizione. Tali importi, pari a circa 10 milioni e 39 milioni, sono relativi alla realizzazione di investimenti, e sono utilizzabili ai fini del pareggio solo a fronte di interventi nuovi ed aggiuntivi.

L'obiettivo risulta rispettato, a consuntivo, con un margine di circa 57 milioni, nonostante in alcuni periodi dell'anno, in occasione di alcune variazioni, esso non risulti rispettato. Pur se le sanzioni sono applicate solo in caso di mancato raggiungimento a rendiconto, per il 2017 la normativa impone la dimostrazione del rispetto in tutta la fase di previsione, con l'obbligo di allegare il prospetto a seguito di ogni variazione.

Per quanto riguarda il finanziamento degli investimenti nuovi ed aggiuntivi da realizzare per poter beneficiare degli spazi finanziari aggiuntivi sopra indicati, occorre rilevare che la normativa non indica le risorse utilizzabili a tal fine. Come si è già messo in evidenza, l'avanzo di amministrazione della Regione è di natura interamente vincolata e, del resto, la

copertura degli investimenti in questione, necessari per beneficiare degli spazi aggiuntivi, è stata effettuata proprio con l'applicazione di avanzo vincolato dell'esercizio precedente.

A tal proposito, si rileva che la questione del finanziamento degli investimenti aggiuntivi si interseca con quella relativa alla possibilità di applicazione al bilancio preventivo delle quote di avanzo vincolato, da parte degli enti in disavanzo, a cui, per quanto già detto, sembra doversi dare una risposta negativa.

Il fondo crediti dubbia esigibilità e il fondo pluriennale vincolato – Il riaccertamento ordinario

Come si è detto in precedenza, l'attenzione posta dalla Regione sul rispetto dell'obiettivo del pareggio è massima, anche a causa delle sanzioni previste dall'ordinamento in conseguenza del suo mancato rispetto a rendiconto.

Con riguardo alle poste che influiscono sul pareggio di bilancio, e che presentano un certo margine di manovrabilità da parte della Regione, è necessario effettuare alcune considerazioni.

In primo luogo viene in evidenza il fondo crediti di dubbia esigibilità.

In sede di rendiconto, l'importo accantonato al Fcde è stato pari a 327,3 milioni, mentre nel bilancio 2017 era stato stanziato un importo per 420 milioni (comprensivo sia dell'accantonamento di competenza, sia della quota afferente al rendiconto 2016). Ciò ha condotto alla liberazione di risorse per un importo pari alla differenza e, cioè, per 92,7 milioni. Di conseguenza, sembrerebbe che l'importo accantonato nel bilancio sia stato sovrastimato rispetto a quello che, poi, è stato iscritto a rendiconto.

Ciò, oltre ad aver contribuito al miglioramento del risultato di amministrazione dell'anno, ha avuto anche effetti sul pareggio, in quanto la quota relativa all'accantonamento di competenza dell'anno al Fcde è iscritta nel bilancio di previsione, e quindi contribuisce al raggiungimento del saldo di finanza pubblica, mentre la stessa quota è irrilevante, per il rispetto dello stesso saldo a rendiconto.

In secondo luogo, occorre esaminare il fondo pluriennale vincolato, che incide in misura notevole sul saldo in questione.

La normativa attualmente vigente, infatti, prevede l'inclusione, tra gli importi rilevanti ai fini del pareggio, sia del Fpv di entrata, sia di quello di spesa, al netto della quota generata dal debito.

A partire dal 2020, il valore del fondo che avrebbe dovuto essere considerato ai fini del saldo era quello generato dalle sole entrate finali. Su tali norme, tuttavia, è intervenuta la sentenza della Corte costituzionale n. 101/2018, che ha sancito l'illegittimità costituzionale delle norme in oggetto, "*nella parte in cui stabilisce che, a partire dal 2020, ai fini della determinazione dell'equilibrio del bilancio degli enti territoriali, le spese vincolate provenienti dai precedenti esercizi debbano trovare finanziamento nelle sole entrate di competenza*", nonché nella parte in cui "*non prevede che l'inserimento dell'avanzo di amministrazione e del fondo pluriennale vincolato nei bilanci dei medesimi enti territoriali abbia effetti neutrali rispetto alla determinazione dell'equilibrio dell'esercizio di competenza*".

Sembrerebbe, quindi, che l'incidenza del Fpv sul pareggio di bilancio sia destinata a non mutare, a partire dal 2020, rispetto a quella vigente.

Riguardo al Fpv, la Regione Toscana ha adottato apposite linee guida, con la Decisione n. 13/2016, recante "*Linee di indirizzo per la riduzione del riaccertamento degli impegni di spesa corrente e di investimento ai sensi del d.lgs. 118/2011*", finalizzata a ridurre l'entità del riaccertamento degli impegni di spesa che determinano la formazione del fondo pluriennale vincolato.

In particolare, per le spese di parte capitale relative alla realizzazione di opere pubbliche, il documento in questione prevede che gli impegni di competenza possano essere mantenuti a residuo, anziché essere reimputati agli esercizi successivi, tramite il Fpv, sia nel caso in cui sia stato emesso il Sal, come previsto dal principio contabile, sia nel caso in cui sia presente l'attestazione formale del Rup, contenente la dichiarazione dell'importo dei lavori maturati tra l'ultimo Sal e la fine dell'esercizio.

Tale seconda casistica, che non sembra rientrare tra quelle previste dal principio contabile, ha l'effetto di contenere l'importo del Fpv, consentendo il mantenimento a residuo di importi che il principio contabile non prevede, e quindi agevolando il rispetto del pareggio di bilancio.

Inoltre, la decisione in questione interviene sugli impegni già oggetto, in precedenti esercizi, di reimputazioni, effettuate in sede di riaccertamento ordinario o straordinario. In particolare, per la quota di tali impegni sussistenti ma non esigibili nell'anno di imputazione, le linee di indirizzo invitano le strutture regionali a ridefinire il cronoprogramma di spesa e, con riferimento agli interventi finanziati mediante fondi vincolati, a valutare l'opportunità di procedere a dichiararne l'economia al fine di riassumerli gradualmente nel corso del tempo sulla base di nuovi atti di assegnazione.

Tale modalità di contabilizzazione non sembra coerente con i principi contabili. Infatti, le economie di spesa non possono essere utilizzate per la reimputazione ad anni successivi, laddove sussista il titolo giuridico che ne ha determinato l'impegno. In tale caso, la cancellazione dell'impegno determinerebbe non più la movimentazione del Fpv, ma l'aumento della quota vincolata del risultato di amministrazione, che però, sussistendo l'impegno, non sarebbe effettivo.

Quanto appena detto appare confermato dai risultati del riaccertamento ordinario.

Infatti, sono stati reimputati all'anno 2018, e successivi, impegni per complessivi 281 milioni (50, 8 di parte corrente e 230,3 di parte capitale), mentre gli accertamenti reimputati ai medesimi anni sono pari a 155 milioni (30 di parte corrente e 125 di parte capitale).

Nonostante si tratti di importi inferiori rispetto a quelli dell'esercizio precedente, si tratta comunque di cifre consistenti, che denotano, quantomeno, un utilizzo non efficiente degli strumenti di programmazione, che stanno alla base di tutta la riforma relativa alla contabilità armonizzata.

Ciò è ulteriormente confermato dalla presenza di cospicui importi riferiti a poste contabili caratterizzate da plurime reimputazioni, e cioè la cui esigibilità era stata già oggetto, in passato, di spostamento in avanti.

Dei 155 milioni di accertamenti sottoposti a reimputazione nel 2017, ben 50,2 milioni sono costituiti da accertamenti provenienti dal 2016 (e anni precedenti) e reimputati agli anni 2018 e successivi. Lo stesso vale per gli impegni: dei 281 milioni sottoposti a reimputazione nel 2017, circa 73 milioni, provenienti dagli esercizi pregressi, sono stati spostati agli anni successivi.

Tale problematica, relativa al trascinamento pluriennale delle poste residuali che, fra l'altro, era ancora più accentuata nell'esercizio 2016, oltre ad essere in apparente contrasto con il principio della competenza finanziaria potenziata che, tendenzialmente, dovrebbe limitare le reimputazioni, è in grado di ripercuotersi anche sul pareggio di bilancio, in considerazione sia della sua incidenza sulla determinazione del Fpv, sia dei riflessi diretti che ha sulle poste afferenti al pareggio.

CAPITOLO IV

L'INDEBITAMENTO DELLA REGIONE TOSCANA

Sommario: 1. Il contesto normativo di riferimento. - 2. Il debito autorizzato e non contratto ("mutui a pareggio"). - 3. Il debito complessivo della Regione Toscana nel 2017. - 4. Il ricorso a nuovo indebitamento nell'esercizio 2017. - 5. Il rispetto dei vincoli di indebitamento di cui all'art. 62 del d.lgs. n. 118/2011. - 6. Gli ulteriori investimenti finanziati con contributi regionali. - 7. L'indebitamento in derivati finanziari. - 7.1 I derivati finanziari in Regione Toscana. - 7.2. Il fair value (mark to market) dei derivati. - 8. I debiti fuori bilancio e le passività potenziali. - 9. Le anticipazioni di liquidità erogate ai sensi del d.l. n. 35/2013: la gestione 2017. - 10. Considerazioni conclusive e criticità riscontrate.

1. Il contesto normativo di riferimento

A seguito dell'introduzione a regime, a partire dal 2016, del capo IV della l. n. 243/2012, che disciplina la materia degli equilibri di bilancio e dell'indebitamento delle regioni e degli enti locali, il principio di sostenibilità del debito pubblico ha assunto rango costituzionale. In particolare, la citata legge, successivamente modificata dalla l. n. 164/2016, ribadisce, all'art. 10, il principio già contenuto nell'art. 119 Cost. che sancisce la possibilità di contrarre nuovo debito per finanziare esclusivamente spese di investimento, secondo quanto disposto dalle leggi dello Stato (comma 1) e prevedendo al contempo, per ciascuna operazione di indebitamento, l'adozione di piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento (comma 2).

Inoltre, il successivo comma 3 prevede che, non solo le operazioni di indebitamento, ma anche le operazioni di investimento realizzate attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti siano effettuate sulla base di apposite intese concluse in ambito regionale, al fine di garantire l'equilibrio di competenza tra entrate e spese finali del complesso degli enti territoriali interessati, equilibrio regolato dal precedente art. 9 della medesima l. n. 243/2012[284].

[284] Sull'art. 9 della l. n. 243/2013 si è pronunciata peraltro la Corte costituzionale, a seguito del ricorso da parte di alcune regioni e provincie autonome. Infatti, con sentenza n. 247/2017, la Corte affronta la tematica relativa ai rapporti tra l'equilibrio di bilancio regolato dalla l. n. 243/2012 e le grandezze contabili riferite all'avanzo di amministrazione e al fondo pluriennale vincolato. La Corte, dichiarando non fondate le questioni di legittimità costituzionale proposte dai ricorrenti, conferma che l'avanzo di amministrazione, una volta accertato nelle forme di legge, è nella disponibilità dell'ente che lo realizza. Rappresenta pertanto una facoltà, e non un obbligo, la possibilità per l'ente di mettere a disposizione delle politiche regionali di investimento una parte o l'intero

Il dettato normativo si pone lo scopo di scoraggiare gli enti a finanziare le spese in conto capitale mediante l'utilizzo di avanzi di bilancio precedenti favorendo, invece, il ricorso al fondo pluriennale vincolato quale strumento contabile di correlazione temporale tra le entrate e le relative spese finanziate, oltre a tendere a rafforzare lo strumento dell'intesa tra enti appartenenti alla medesima regione.

Il successivo comma 4 dell'art. 10 consente l'utilizzo dei "patti di solidarietà nazionali" per realizzare quelle operazioni di indebitamento e di investimento non soddisfatte dalle intese regionali. La norma, a seguito della modifica intervenuta con la già menzionata l. n. 164/2016, vuole favorire il pieno utilizzo della capacità di spesa a livello nazionale, correggendo eventuali situazioni sperequative.

Infine, il comma 5 delega ad un decreto del Presidente del Consiglio la predisposizione di criteri e modalità di attuazione della disposizione, comprese le modalità attuative del potere sostitutivo dello Stato in caso di inerzia o ritardo da parte delle regioni e delle province autonome. Si precisa al riguardo che con sentenza n. 252/2017 è stata dichiarata la parziale illegittimità costituzionale del comma in oggetto[285].

Il successivo art. 12 della medesima l. n. 243/2012 regola il contributo delle regioni e degli enti locali alla sostenibilità del debito pubblico. Questi enti, infatti, sono tenuti a concorrere, in base all'andamento del ciclo economico, alla riduzione del debito pubblico mediante versamenti al fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato. La già citata legge n. 164/2016, che modifica l'originaria l. n. 243/2012, introduce ulteriori correzioni all'art. 12, affidando esclusivamente alla legge statale la determinazione delle modalità con le quali gli enti pubblici coinvolti devono concorrere alla riduzione del debito.

Già la l. n. 183/2011 aveva sancito l'obiettivo di riduzione del debito a livello aggregato disponendo, all'art. 8, comma 3, l'obbligo per tutti gli enti territoriali di ridurre l'entità del debito pubblico a partire dal 2013. Le disposizioni di cui al menzionato art. 8 costituiscono principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, ai sensi degli articoli 117, terzo comma, e 119, secondo comma, della Costituzione.

---

avanzo. Resta quindi nella piena disponibilità dell'ente titolare dell'avanzo partecipare o meno alle intese in ambito regionale.

[285] La Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità del passaggio (articolo 2, comma 1, lettera c della legge n. 164 del 2016) in cui le regole sul pareggio di bilancio assegnano a un decreto del Presidente del Consiglio il compito di disciplinare lo scambio di spazi finanziari fra le regioni e gli enti locali del loro territorio e la possibilità per lo Stato di intervenire con il potere sostitutivo al posto delle Regioni inadempienti.

In tale contesto normativo di rango costituzionale si inserisce la l. n. 232/2016 (legge di stabilità 2017). Quest'ultima, all'art. 1 comma 495, prevede, per le regioni a statuto ordinario, spazi finanziari fino a 500 milioni annui da concedere nel triennio 2017-2019 nell'ambito dei patti nazionali di cui all'articolo 10, comma 4, della l. n. 243/2012 precedentemente trattato, al fine di incentivare gli investimenti.

Il successivo comma 495 *bis*, introdotto dal d.l. n. 50/2017, ha provveduto a ripartire tra le regioni gli spazi messi a disposizione dal comma 495 per l'esercizio 2017, attribuendo alla Regione Toscana 39,1 milioni di maggiori spazi da destinare ad investimenti nuovi ed aggiuntivi. Tale concessione è comunque subordinata al rispetto di specifiche condizioni ed all'invio della certificazione di avvenuta realizzazione degli investimenti stessi. Per un'analisi dettagliata di tale aspetto si rimanda al capitolo relativo al pareggio di bilancio nel presente referto.

Lo stesso art. 1, comma 506 della l. n. 232 /2016 prevede precise sanzioni per quelle regioni che non sanciscono l'intesa regionale disciplinata dal decreto del Presidente del Consiglio di cui all'articolo 10, comma 5, della l. n. 243/2012[286].

Inoltre, il successivo comma 507 dispone che gli spazi concessi devono comunque essere utilizzati o riceduti, altrimenti non se ne possono chiedere di nuovi. Diventa quindi fondamentale verificare l'effettivo utilizzo degli spazi da parte degli enti, oltre che utilizzare correttamente il cronoprogramma delle opere, strumento che dovrebbe permettere di avere contezza delle risorse da richiedere/spendere nell'ambito dei patti nazionali.

Peraltro, la stessa legge n. 232/2016 sancisce, all'art. 1 comma 465, la messa a regime della l. n. 243/2012 a seguito delle modifiche intervenute con l. n. 164/2016, specificando che le disposizioni in essa contenute (in particolare quelle di cui ai commi da 463 a 484), costituiscono princìpi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, ai sensi degli articoli 117, terzo comma, e 119, secondo comma, della Costituzione.

La normativa nazionale in tema di indebitamento è inoltre completata dalle disposizioni contenute nel d.lgs. n. 118/2011, come modificato dal d.lgs. n. 126/2014, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali.

---

[286] La l. n. 232/2016 prevede, quali sanzioni applicabili in tale circostanza, quelle previste dal comma 475, lettere c) ed e), del medesimo art. 1, che riguardano limiti nell'effettuazione della spesa corrente e nell'assunzione di personale, nonché una riduzione dei trasferimenti statali. Si rammenta in merito che l'art. 10, comma 5, della l. n. 243/2012 è stato parzialmente dichiarato incostituzionale dalla Corte costituzionale con sentenza n. 252/2017.

In primo luogo, l'art. 44 della citata norma conferma la destinazione esclusiva a spese di parte capitale delle entrate derivanti da indebitamento, principio già sancito dall'art. 119, comma 6, della Costituzione[287].

A tale riguardo, il successivo art. 75 amplia l'elencazione della casistica, originariamente prevista dall'art. 3, comma 17, della l. n. 350/2003, delle fattispecie che costituiscono indebitamento, da considerare quindi rilevanti per la verifica del rispetto del principio costituzionale di cui all'art. 119 Cost.[288].

Di particolare rilevanza inoltre appare l'art. 62 dello stesso d.lgs. n. 118/2011, teso a valutare l'impatto delle scelte di ricorso al debito sugli equilibri economico-finanziari presenti e futuri. Tale articolo, oltre a rimarcare la possibilità per le regioni di ricorrere a nuovo debito nei limiti previsti dalle leggi vigenti in materia[289], permette la contrazione di nuovi mutui solo in caso di avvenuta approvazione, da parte del Consiglio regionale, dei rendiconti dei due esercizi precedenti. Inoltre, l'effetto autorizzatorio della legge di bilancio all'indebitamento è espressamente circoscritto al solo esercizio a cui il bilancio si riferisce[290].

Lo stesso art. 62 regola, inoltre, la modalità di contabilizzazione delle entrate derivanti dalle operazioni di debito stabilendo, da una parte, la correlazione tra la contrazione dell'obbligazione, (che corrisponde alla stipulazione del relativo contratto) e l'accertamento dell'entrata corrispondente; dall'altra, la contestuale iscrizione della spesa riguardante il rimborso del prestito, con imputazione ai vari anni in base al piano di ammortamento, distintamente per la quota interessi e la quota capitale.

Infine, il medesimo articolo, al comma 6, pone due ulteriori condizioni che le regioni devono rispettare per poter accedere a nuovo debito: la prima si riferisce al limite

---

[287] Si rammenta in merito che il ricorso al debito per finanziarie spese diverse da quelle d'investimento comporta, ai sensi dell'art. 30, co. 15, della l. n. 289/2002, la nullità dei relativi atti e contratti, unitamente all'irrogazione di una sanzione pecuniaria da parte delle Sezioni giurisdizionali della Corte dei conti agli amministratori che hanno assunto la relativa delibera, da un minimo di 5 e fino ad un massimo di 20 volte l'indennità di carica percepita al momento di commissione della violazione.

[288] Tra le fattispecie che costituiscono ricorso al debito vengono inserite le operazioni di *leasing* finanziario stipulate dal 1° gennaio 2015, nonché il residuo debito garantito a seguito dell'escussione della garanzia per tre annualità consecutive, fermo restando il diritto di rivalsa nei confronti del debitore originario.

[289] Il riferimento è in particolare agli articoli 81 e 119 Cost., all'art. 3, co. 16, della l. n. 350/2003, ed agli articoli 9 e 10 della l. n. 243/2012.

[290] La nota integrativa al bilancio di previsione prescritta dall'art. 11, comma 3, lett. g), del d.lgs. n. 118/2011 deve, tra l'altro, contenere l'elenco degli interventi programmati per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili.

dell'importo del costo del debito (quota capitale ed interessi) rispetto alle entrate correnti[291]; la seconda condizione prevede invece che i futuri oneri di ammortamento trovino copertura nell'ambito del bilancio di previsione della regione stessa[292]. Inoltre, concorrono al limite di indebitamento di cui al presente comma anche le garanzie prestate dalle regioni a favore di enti ed altri soggetti. L'unica eccezione riguarda le garanzie per cui l'ente territoriale ha accantonato in bilancio l'intero importo del debito garantito. Si attua in questo modo un ampliamento della nozione di debito, al fine di evitare un'elusione dei limiti posti dal legislatore, trasferendo lo stesso verso soggetti esterni all'amministrazione regionale. A fronte dell'iniziale trasferimento dell'onere, infatti, sulle regioni graverebbe comunque il rischio di un mancato adempimento contrattuale da parte degli enti garantiti. La concessione di garanzie, oltre ad influenzare la capacità complessiva di indebitamento, deve, di conseguenza, rispettare i limiti di cui all'art. 119 Cost., riguardo alla loro esclusiva destinazione alle spese di investimento.

Di particolare importanza per la capacità delle regioni di effettuare investimenti è anche l'art. 40 del d.lgs. n. 118/2011. L'articolo consentiva il ricorso ai cosiddetti 'mutui a pareggio' fino al rendiconto 2015, ovvero fino alla piena entrata in vigore della l. n. 243/2012, avvenuta il 1° gennaio 2016. A partire dall'esercizio 2016, quindi, il ricorso a tale istituto risulta superato.

Infatti, il finanziamento della spesa per investimenti mediante la previsione dei 'mutui a pareggio' derivava, secondo la normativa previgente dettata dall'art. 23, co. 5, del d.lgs. n. 76/2000, dalla possibilità di stanziare, nell'ambito del bilancio di previsione, specifiche risorse in relazione ad operazioni di indebitamento autorizzate, ma non perfezionate entro il termine dell'esercizio, che quindi costituivano minori entrate rispetto alle previsioni. A livello contabile, la mancata contrazione dei mutui non ha influenzato solamente la gestione della cassa (per cui, in chiusura d'esercizio le riscossioni complessive risultavano inferiori rispetto alle previsioni), ma soprattutto, quella di competenza. Infatti, la mancata accensione dei finanziamenti nell'anno di competenza non frenava il ciclo della spesa cui tali finanziamenti erano destinati. Questa veniva comunque assunta (e quindi impegnata) con la conseguente

[291] Il limite massimo dell'importo complessivo delle annualità di ammortamento, per capitale ed interessi, dei mutui e delle altre forme di debito in estinzione nell'esercizio considerato, al netto di specifiche voci escluse, non può superare il 20 per cento delle entrate correnti.
[292] La norma fa salvo quanto previsto dall'art. 8, c. 2-bis, della l. n. 183/2011 per i finanziamenti anteriori al 31 dicembre 2011.

creazione di uno squilibrio nel bilancio di competenza e del generarsi di disavanzi di pari importo.

La gestione del disavanzo determinato dall'utilizzo dello strumento dei mutui a pareggio viene regolata dal comma 2 dello stesso art. 40. Viene infatti concessa alle amministrazioni regionali la possibilità di coprire il disavanzo pregresso derivante dal debito autorizzato e non contratto per finanziare spesa di investimento, risultante dal rendiconto 2015, mediante il ricorso a nuovo debito; quest'ultimo può essere contratto solo per far fronte ad effettive esigenze di cassa.

La stessa possibilità di ricorso al debito per finanziare tale tipologia di disavanzo pregresso è regolata anche dal principio contabile applicato della contabilità finanziaria (allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011) al punto 9.2, che prevede lo stanziamento, in sede di bilancio di previsione, della corrispondente entrata da accensione di prestiti. Il relativo accertamento sarà però assunto solo in presenza di effettive esigenze di cassa[293].

Lo stesso principio applicato concernente la contabilità finanziaria di cui al citato allegato 4/2 tratta, in più punti, anche la contabilizzazione delle entrate provenienti da nuovo debito, nonché la loro successiva gestione. In particolare, si rammenta il punto 3.17, il quale prescrive che, nel corso della gestione, le scelte di ricorrere al debito devono essere attentamente valutate, con riguardo ai riflessi sugli equilibri economico-finanziari dinamici. La scelta di contrarre nuovi mutui deve infatti rappresentare l'ultima soluzione a cui ricorrere in assenza di risorse alternative.

Il successivo punto 3.18 indica le corrette modalità di contabilizzazione delle risorse provenienti dalla contrazione di nuovi mutui e delle spese cui queste sono destinate. L'entrata viene accertata nel momento in cui è stipulato il contratto di mutuo o prestito e viene imputata all'esercizio nel quale la somma oggetto del prestito è esigibile (ovvero quando il soggetto finanziatore rende disponibile le somme oggetto del finanziamento). Per quanto riguarda la spesa per investimenti finanziata, questa deve essere imputata all'esercizio nel quale scadono le relative obbligazioni passive. Di conseguenza, il vincolo tra entrate e uscite, nel caso siano imputati ad esercizi diversi, si costituisce e si mantiene mediante appositi accantonamenti al fondo pluriennale vincolato, il cui saldo finanziario rappresenta la copertura delle spese ancora non scadute.

---

[293] Per l'analisi dettagliata del disavanzo proveniente dai mutui a pareggio della Regione Toscana si rimanda alla relazione allegata alla decisione sulla parifica del rendiconto 2016 (Sez. di controllo per la Toscana, del. n. 159/2017/PARI, Capitolo I).

Peraltro, il principio contabile opera una distinzione tra le diverse tipologie di debito contratto. La relativa modalità di contabilizzazione differisce a seconda che si tratti di mutui tradizionali, per i quali la somma è esigibile al momento della stipula del contratto o dell'emanazione del provvedimento (regolati dal punto 3.18) o di finanziamenti attivati con "aperture di credito" (da gestire secondo le disposizioni del successivo punto 3.19).

Particolare attenzione viene posta anche sulla tipologia di entrate destinate a finanziare gli investimenti pubblici. Il nuovo punto 5.3 del principio contabile, come modificato dal d.m. 1 dicembre 2015, specifica che la copertura delle spese di parte capitale, in particolare quelle imputate agli esercizi successivi, deve risultare "credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale, in equilibrato rapporto con la spesa che si intende effettuare in esercizi futuri" (punto 5.3.3.). Inoltre, costituiscono idonea copertura finanziaria delle spese di investimento, impegnate negli esercizi successivi, le risorse accertate e imputate all'esercizio in corso di gestione (accantonate nel fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa), l'avanzo di amministrazione o le entrate già accertate imputate agli esercizi successivi, la cui esigibilità è perfezionabile mediante manifestazione di volontà pienamente discrezionale dell'ente o di altra pubblica amministrazione (punto 5.3.4).

In tale contesto, al fine di garantire un corretto utilizzo del fondo pluriennale vincolato quale strumento di correlazione tra le spese per investimento e le risorse ad esse destinate, assume particolare rilevanza l'attività di programmazione delle opere da parte dell'ente pubblico ed il rispetto del relativo cronoprogramma. La programmazione rappresenta peraltro uno dei principi cardini della nuova contabilità armonizzata, a cui viene dedicato l'intero allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011.

2. Il debito autorizzato e non contratto ("mutui a pareggio")

Per comprendere appieno la problematica dei "mutui a pareggio" (o, meglio, dei mutui autorizzati e non contratti), nonché la rilevanza della sentenza della Corte costituzionale n. 274/2017, la quale ha affermato importanti principi in materia, conviene prendere le mosse dalla genesi di tale istituto.

La sua origine risale alla l. n. 335/1976 (Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni), che prevedeva, all'art. 4, comma 2, la possibilità che il totale delle spese di cui la regione autorizzasse l'impegno potesse essere superiore al totale delle entrate che la stessa regione prevedesse di accertare, purché il relativo

disavanzo fosse coperto da mutui la cui stipulazione fosse autorizzata con la legge di approvazione del bilancio.

Successivamente, è intervenuto il d.lgs. n. 76/2000, il quale ha confermato l'istituto in questione, prevedendo, all'art. 5, comma 2, che "*Il totale delle spese di cui si autorizza l'impegno può essere superiore al totale delle entrate che si prevede di accertare nel medesimo esercizio, purché il relativo disavanzo sia coperto da mutui e altre forme di indebitamento autorizzati con la legge di approvazione del bilancio nei limiti di cui all'art. 23*".

Tale norma va integrata con quella di cui all'art. 23 del medesimo decreto legislativo. In particolare, il comma 3 dispone che "*L'autorizzazione all'indebitamento, concessa con la legge di approvazione del bilancio o con leggi di variazione del medesimo, decade al termine dell'esercizio cui il bilancio si riferisce*", mentre, a mente del comma 5 "*Le somme iscritte nello stato di previsione dell'entrata in relazione ad operazioni di indebitamento autorizzate, ma non perfezionate entro il termine dell'esercizio, costituiscono minori entrate rispetto alle previsioni*".

La *ratio* della norma di cui all'art. 5, comma 2, letta in combinato disposto con quella di cui all'art. 23, sembra essere chiara.

In sostanza, il legislatore voleva consentire alle regioni, al fine di favorire gli investimenti, la possibilità di approvare un bilancio di previsione in disequilibrio, purché la differenza tra spese e entrate, e cioè il disavanzo, fosse coperto dall'autorizzazione all'indebitamento, che costituiva una sorta di clausola di salvaguardia *ante litteram*.

Tale autorizzazione, laddove non si fosse poi concretizzata con l'effettiva contrazione del debito, sarebbe decaduta al termine dell'esercizio di riferimento.

In tal modo, si consentiva alle regioni di inserire nel bilancio di previsione delle spese al momento non coperte, con la riserva, però, di provvedere alla relativa copertura laddove, al termine dell'esercizio, tale quota fosse effettivamente necessaria.

Di conseguenza laddove, al termine dell'esercizio, la contrazione dei mutui non fosse stata necessaria, sia perché le entrate effettivamente accertate fossero state superiori a quelle previste, sia perché le spese effettivamente impegnate fossero state inferiori a quelle previste, in modo da raggiungere l'equilibrio anche senza la stipulazione dei contratti relativi al debito, l'autorizzazione sarebbe decaduta, *ex* art. 23, comma 3.

Ciò poteva costituire, effettivamente, una corretta prassi operativa, in quanto non appariva opportuno contrarre in anticipo debiti quando, alla fine dell'esercizio, essi potrebbero non essere stati più necessari al fine di raggiungere l'equilibrio della gestione.

Infatti laddove, in tali ipotesi di "naturale" riequilibrio, i mutui fossero stati già contratti, la regione alla fine dell'esercizio si sarebbe trovata con un avanzo di risorse non necessarie, a fronte dell'obbligo di corrispondere gli interessi sui mutui stipulati.

Le conclusioni fin qui raggiunte, tuttavia, non sembrano più consentite laddove, anziché far dipendere la contrazione del debito dall'effettivo raggiungimento dell'equilibrio di competenza alla fine dell'esercizio, lo si lega alle esigenze di cassa, come hanno fatto gran parte delle regioni, fra cui la Regione Toscana.

In pratica, le Regioni hanno declinato i precetti del d.lgs. n. 76/2000 in modo anomalo, imponendo che la contrazione dei mutui autorizzati fosse legata alle effettive esigenze di cassa.

La Regione Toscana ha introdotto tale norma con la l.r. n. 36/2001 (Ordinamento contabile della Regione Toscana), ora abrogata dalla l.r. n. 1/2015. In particolare, l'art. 8, al comma 1, disponeva che "*La Regione può contrarre mutui ed effettuare altre operazioni di indebitamento in misura non superiore al totale delle spese d'investimento, incrementato di quelle per l'assunzione di partecipazioni in società finanziarie e della quota del saldo negativo presunto dell'esercizio precedente, determinata dalla mancata contrazione dell'indebitamento già autorizzato*", mentre il comma 6 prevedeva che "*Alla stipulazione dei mutui e delle altre operazioni di indebitamento patrimoniale si provvede in relazione alle esigenze di cassa*".

In tal modo la Regione Toscana, diversamente da quanto previsto dal d.lgs. n. 76/2000, ha legato la stipulazione dei mutui alle esigenze di cassa. Una tale declinazione della legge statale, oltre a confondere il profilo della competenza con quello della cassa che, seppur legati, sono profondamente diversi, ha consentito l'espansione a dismisura del disavanzo di competenza, che in diversi anni è risultato superiore addirittura ai 3 miliardi di euro. Tale espansione è stata ovviamente causata anche dal fatto che, anziché provvedere alla copertura del disavanzo dell'esercizio precedente tramite la contrazione di mutui, come sembrerebbe imporre lo stesso comma 1 dell'art. 8 citato, questo è stato "coperto" tramite l'autorizzazione alla stipulazione di nuovi mutui, creando una spirale perversa in cui il disavanzo è andato sempre aumentando, senza controllo.

Tale normativa, giustificata dalla opportunità di non contrarre i mutui, laddove l'ente possa far fronte alla spesa impegnata con la liquidità già presente in tesoreria, pur se avallata anche da alcune posizioni dottrinali, non pare poter reggere ad un'analisi più critica.

Ed infatti, se è vero che, finché non vengono contratti i mutui, l'ente non è costretto a far fronte ai relativi interessi, è pur vero che il disavanzo deve comunque essere recuperato. E il recupero di tale disavanzo non potrà essere effettuato che in due modi: o contraendo i mutui in futuro, e in tal modo gli interessi risparmiati in passato andranno a gravare sui bilanci futuri; oppure recuperando il disavanzo negli anni futuri tramite avanzi di amministrazione, a compensazione dei disavanzi pregressi.

In entrambi i casi, come sembra evidente, ciò di cui hanno beneficiato i bilanci presenti, andrà inevitabilmente a ricadere sui bilanci futuri[294].

Tale impostazione, che giustifica la mancata contrazione dei mutui con il risparmio degli interessi, è stata criticata apertamente dalla Corte costituzionale laddove, nella sentenza n. 274/2017, afferma che "*Il perfezionamento avveniva solo nel caso di impossibilità di finanziare gli investimenti con la liquidità presente in tesoreria. Tanto veniva giustificato con la finalità di risparmiare in termini di interessi sui prestiti, finalità che peraltro si sarebbe potuta raggiungere in modo più corretto attraverso l'accertamento – ove sussistente – dell'avanzo di amministrazione, unico strumento certo di "copertura giuridica", dal momento che la mera disponibilità di cassa non costituisce cespite di sicuro affidamento*".

Senza contare che, di per sé, il concetto di "esigenze" di cassa è alquanto sfumato, e difficilmente controllabile, essendo soggetto, al contrario, ad un ampio margine di manovrabilità.

Del resto, come è facilmente riscontrabile per la Regione Toscana, ma anche per le altre regioni che registrano mutui autorizzati e non contratti per consistenti importi, tali esigenze di cassa, asseritamente insussistenti, e quindi non obbliganti alla contrazione dei mutui, si sono rivelate invece ben presenti, allorché gli enti hanno fatto abbondante ricorso alle anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013, per far fronte ai debiti certi, liquidi ed esigibili.

E, ovviamente, tale margine di manovrabilità è tanto più ampio per le regioni, rispetto agli altri enti in quanto, annualmente, si trovano a gestire un ampio volume di liquidità, rispetto alle esigenze del bilancio ordinario, in virtù delle somme che esse ricevono per il finanziamento della sanità.

---

[294] Detto in altri termini, come sembra essere di moda in questo momento storico, di fronte ai benefici ottenuti dalle generazioni passate, i relativi oneri sono scaricati sulle generazioni future.

Ad ogni modo il legislatore statale, preso atto dell'impossibilità di continuare ad ammettere una simile prassi, è intervenuto impendendo il protrarsi della crescita dello *stock* di mutui a pareggio.

Del resto, l'istituto dei mutui a pareggio, così come era strutturato, creava anche problemi di compatibilità costituzionale.

In primo luogo, infatti, si era in presenza di un istituto che, nella sostanza, consentiva alle regioni di continuare a creare disavanzi di amministrazione, senza che fosse previsto un obbligo di copertura effettiva, non potendosi considerare tale la semplice iscrizione, a bilancio preventivo, dal lato delle entrate, dell'autorizzazione alla contrazione di mutui per una somma pari allo *stock* di disavanzo cumulato negli anni precedenti.

In secondo luogo, come anche rilevato dalla Corte costituzionale nella citata sentenza, "*E' di palmare evidenza, poi, come un simile meccanismo giuridico fosse in problematico rapporto con il principio dell'equilibrio di bilancio di cui all'art. 81 Cost. e con lo stesso art. 119, sesto comma, Cost., il quale contempla la "regola aurea" secondo cui l'indebitamento può servire solo alla promozione di investimenti e non alla sanatoria di spese per investimenti non coperti*".

In ogni caso, attualmente la disciplina dei mutui a pareggio si rinviene nell'art. 40, comma 2 del d.lgs. n. 118/2011, laddove si afferma che "*A decorrere dal 2016, il disavanzo di amministrazione derivante dal debito autorizzato e non contratto per finanziare spesa di investimento, risultante dal rendiconto 2015, può essere coperto con il ricorso al debito che può essere contratto solo per far fronte ad effettive esigenze di cassa*".

Tale disposizione sembra da interpretare nel senso che il disavanzo di amministrazione derivante dai mutui a pareggio, consolidato al 31/12/2015, possa essere coperto iscrivendo in entrata, nel bilancio preventivo, l'autorizzazione alla contrazione di mutui che possono essere stipulati solo per far fronte ad effettive esigenze di cassa.

E' poi intervenuto anche l'art. 1, comma 688 *bis* della l. n. 208/2015, che dispone che "*Anche per l'esercizio 2016, per le sole regioni che nell'anno 2015 abbiano registrato indicatori annuali di tempestività dei pagamenti, calcolati e pubblicati secondo le modalità stabilite dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 22 settembre 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 265 del 14 novembre 2014, tenendo conto di quanto disposto dall'articolo 4, comma 4, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 125, con un valore inferiore rispetto ai tempi di pagamento di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, e successive modificazioni, sono valide le disposizioni di cui al*

comma 2, dell'articolo 40, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, con riferimento alla copertura degli investimenti autorizzati".

Il combinato disposto di tali ultime due disposizioni, secondo l'interpretazione prevalente, è da intendersi nel senso che lo stock di mutui autorizzati e non contratti può essere aumentato, nell'esercizio 2016, esclusivamente da parte delle regioni che rispettano gli indici di tempestività dei pagamenti (e cioè che, in sostanza, non hanno problemi di liquidità) mentre, a decorrere dal 2016, lo stock così consolidato può essere ridotto contraendo i mutui autorizzati, in caso di esigenze di cassa.

In buona sostanza, la normativa attualmente in vigore, se impone, per i nuovi mutui autorizzati, la contrazione nell'anno in cui è concessa l'autorizzazione, la quale deve precedere, come è ovvio che sia, l'avvio della procedura di spesa con essi finanziata, ha preso atto dei disavanzi pregressi, ed ha adottato una soluzione che consente di contemperare le esigenze di messa in sicurezza dei conti regionali con quelle della continuità dell'azione amministrativa, che sarebbe gravemente compromessa dalla necessità di ripianare, in una sola annualità, i disavanzi pregressi.

Sennonché, con tale intervento il legislatore statale si è limitato a cristallizzare ciò che le varie normative regionali già prevedevano.

Si rileva, tuttavia che la normativa attuale presenta gli stessi margini di incertezza interpretativa rispetto alle previgenti normative regionali, continuando a fare riferimento alle esigenze di cassa.

A tal riguardo, infatti, il problema sembra essere quello di definire un concetto operativo di "esigenza di cassa", in modo che, pur nella discrezionalità riconosciuta alle regioni, sia possibile valutare quando le esigenze di cassa possano essere considerate effettive.

A tal proposito, si potrebbe ritenere che le esigenze di cassa si manifestino nel momento in cui l'ente sia costretto a ricorrere alle anticipazioni di tesoreria. Accogliendo questa interpretazione, si dovrebbe allora sostenere che l'ente debba far ricorso, prima che all'anticipazione, alla contrazione dei mutui autorizzati, in tal modo riducendone la consistenza.

In alternativa, potrebbe sostenersi che le esigenze di cassa siano effettive allorché l'ente si trovi nella necessità di far fronte ai pagamenti relativi agli impegni che sono già registrati nei bilanci degli esercizi anteriori al 2015 e che hanno dato luogo alla presenza del disavanzo, come sembra orientata la stessa Corte costituzionale nella citata sentenza n. 274/2017.

Infatti, in tale sentenza la Corte afferma che "*La normativa, infatti, contempla un duplice vincolo: a) quello del previo riscontro delle esigenze effettive di cassa; b) quello secondo il quale deve essere rigorosamente mantenuta la destinazione a programmi di investimento già autorizzati ma non finanziati negli esercizi precedenti*".

Tale rigida interpretazione, tuttavia, potrebbe essere eccessivamente restrittiva. Infatti, la conseguenza sembrerebbe essere che la parte di mutui a pareggio cui corrispondono spese già pagate, non possa mai essere contratta, determinando o una persistenza a tempo indefinito di tale posta in bilancio, oppure la necessità di un suo assorbimento tramite successivi avanzi di amministrazione.

Per quanto riguarda la Regione Toscana, si rileva che, nell'anno in corso, l'importo dei mutui a pareggio si è ridotto di 242,5 milioni, proseguendo il *trend* positivo iniziato l'anno scorso, allorché il relativo importo si era ridotto di 461 milioni.

Si esorta quindi l'amministrazione a proseguire nel percorso di graduale riassorbimento di tale posta, al fine di riportare il bilancio, nel più breve termine possibile, in situazione di equilibrio.

3. Il debito complessivo della Regione Toscana nel 2017

In considerazione del contesto normativo sopra descritto, si riportano di seguito i dati riferiti all'indebitamento della Regione Toscana, unitamente alla sua influenza sia sulla popolazione residente (in termini di incidenza *pro capite*), sia sul bilancio regionale (in termini di incidenza del costo del debito sulle entrate correnti).

Tab. 102 - L'indebitamento della Regione Toscana - dettaglio per tipologia di debito. (in milioni)

Anni	A carico della Regione			A carico dello Stato			Totale Debito	Incidenza pro capite (euro)
	Mutui (*)	Obbligazioni	Debito complessivo	Mutui	Obbligazioni	Debito complessivo		(**)
2011	731,85	448,7	1.180,55	143,7	99,58	243,28	1.423,83	380
2012	810,11	421,29	1.231,40	127,11	82,14	209,25	1.440,65	393
2013	1.306,90	405,37	1.712,27	95,3	52,27	147,57	1.859,84	504
2014	1.679,22	378,66	2.057,88	74,36	32,23	106,59	2.164,47	577
2015	1.623,47	344,21	1.967,68	59,68	18,89	78,57	2.046,25	545
2016	1.580,67	311,98	1.892,65	44,81	4,96	49,78	1.942,43	519
2017	1.635,21	282,63	1.917,83	30,39	0,00	30,39	1.948,22	521

(*) L'importo dei mutui con oneri a carico della Regione, includono, per le annualità 2013 e 2014, le anticipazioni finanziarie ai sensi del d.l. n. 35/2013 pari rispettivamente a 510,63 contratte nel 2013 e 404,00 contratte nel 2014. Nonostante siano contabilizzate nel titolo V dell'entrata, i relativi oneri non incidono sulla capacità giuridica di indebitamento.
(**) L'incidenza *pro capite* è calcolata sulla base della popolazione residente all'1.1 di ogni anno da rilevazione Istat.
Fonte: Corte dei conti su dati forniti dalla Regione Toscana.

La serie storica esposta nella tabella mostra un incremento costante del debito a carico dell'ente regionale nel periodo 2011-2014. In tale periodo infatti, lo *stock* di debito complessivo imputato alla Regione passa da 1.423 milioni a 2.164 milioni (+52 per cento). Il 2015 registra una prima riduzione della grandezza in oggetto; riduzione che continua anche nel successivo anno 2016. Il 2017, a sua volta, è caratterizzato da un nuovo lieve aumento del debito regionale (1.948,22 milioni), a seguito della contrazione di nuovi mutui disposta dall'ente a partire dal 2016. Al termine del 2017 l'incidenza del debito sul Pil regionale è pari a circa 1,70 per cento[295].

Analogo andamento segue l'incidenza *pro capite* dell'indebitamento sui cittadini residenti nella regione: dai 380 euro del 2011 si passa ai 577 euro del 2014, con una successiva lieve diminuzione nel 2016 (519 euro) ed un nuovo incremento nel 2017 fino a 521 euro, ammontare che, comunque, permane ben più elevato di quanto registrato negli anni precedenti il 2013. Quest'ultimo rappresenta infatti il primo esercizio di utilizzo delle anticipazioni di liquidità messe a disposizione degli enti territoriali ai sensi del d.l. n. 35/2013 e s.m.i.

Le considerazioni sopra riportate devono essere valutate anche alla luce dell'impatto sul debito complessivo delle anticipazioni di liquidità ricevute ai sensi del d.l. n. 35/2013 e s.m.i.. A tale riguardo, la Regione ha ricevuto anticipazioni di liquidità ai sensi del menzionato d.l. n. 35/2013 per 510 milioni nel 2013. Nel 2014, le risorse della medesima tipologia, iscritte in

[295] Il Pil regionale al 31.12.2016 (ultimo dato disponibile secondo le rilevazioni Istat) ammontava a 112.454,8 milioni (prezzi correnti).

bilancio nell'ambito delle entrate derivanti dal ricorso al credito, sono state pari a 404 milioni, per un totale di 914 milioni. Tale importo complessivo è ricompreso nello *stock* del debito regionale indicato nella tabella sopra riportata.

Analizzando, pertanto, il livello di indebitamento al netto della quota ricevuta dalla Regione ai sensi del d.l. n. 35/2013, al fine di effettuare una comparazione omogenea con gli anni precedenti, si riscontra una diminuzione del debito regionale già a partire dal 2013. In particolare, al netto dell'anticipazione di liquidità (914 milioni complessivi distribuiti sul biennio 2013-2014), lo *stock* di debito regionale si rimodula in 1.350 milioni nel 2013, 1.255 milioni nel 2014, 1.159 milioni nel 2015, 1.078 milioni nel 2016 e in 1.106 milioni nel 2017[296].

Inoltre, è necessario osservare che una quota del debito esaminato risulta a carico dello Stato, come riportato nella tabella precedente. Tale quota si riduce costantemente nel corso del periodo considerato (da 243,28 milioni nel 2011 a 30,39 milioni nel 2017), mentre aumenta l'ammontare che incide direttamente sulle finanze dell'ente regionale: da 1.180,55 milioni nel 2011 a 1.917,83 milioni nel 2017. Si ricorda che quest'ultimo dato comprende anche l'importo ricevuto dall'ente ai sensi del già citato d.l. n. 35/2013.

Nell'ambito del debito complessivo a carico della Regione, viene privilegiato il tasso variabile fino al 2012; il 2013 vede un'inversione di tendenza a causa della presenza delle anticipazioni di cui al d.l. n. 35/2013, caratterizzate da un tasso fisso, tendenza che si conferma anche nel 2014, secondo anno di erogazione delle anticipazioni, e nel successivo triennio 2015-2017.

Al termine del 2017, infatti, a fronte di un importo a carico della Regione, comprensivo dei prestiti obbligazionari, pari a 1.917,83 milioni, la quota di indebitamento a tasso fisso ammonta a 1.439,63 milioni, ovvero circa il 75 per cento del totale.

Con riferimento al nuovo aumento dello *stock* di indebitamento registrato nel 2017, si evidenzia che già nel precedente anno 2016 la Regione, dopo un periodo di mancata contrazione di nuovi debiti resa possibile, tra l'altro, dalla possibilità di ricorrere all'utilizzo dell'istituto dei mutui a pareggio, aveva proceduto ad assumere nuovi mutui per complessivi 77,5 milioni, nella forma di prestiti ad erogazione multipla.

Successivamente, in sede di riaccertamento ordinario dei residui sul rendiconto 2016, le entrate derivanti da nuovo debito accertate nel bilancio 2016 si erano ridotte a 69,55 milioni.

---

[296] L'ammontare ancora da rimborsare ai sensi del d.l. n. 35/2013 al 31/12/2017 è pari complessivamente a 841,9 milioni.

La differenza, pari a 7,97 milioni derivava da cancellazioni per 2,59 milioni e da reimputazioni agli anni 2017 e successivi per 5,38 milioni. Tuttavia, a fronte di accertamenti complessivi nel 2016 per 69,55 milioni, erano stati incassati dall'ente nello stesso anno solo 14,2 milioni. La differenza di 55,3 milioni era stata mantenuta a residuo attivo[297].

Nel corso del 2017 vengono contratti nuovi mutui per 58,31 milioni. Per l'analisi dettagliata del nuovo debito contratto nel 2017 si rimanda all'apposita sezione del presente capitolo. Si evidenzia, in questa sede, come le movimentazioni sopra descritte, al netto delle restituzioni delle quote capitali in ammortamento ogni anno, abbiano comportato un nuovo incremento dell'indebitamento dell'ente regionale.

Infatti, nel 2017, si registra un nuovo aumento dello *stock* di debito da rimborsare, derivante dall'incremento della quota a carico del bilancio regionale, che passa da 1.892,6 milioni a 1.917,8 milioni. Tale andamento influenza il dato finale, che dai 1.942,4 milioni del 2016 passa ai 1.948,22 milioni del 2017, in presenza di un valore riferito al debito a carico dello Stato pressoché costante.

A seguito di apposita richiesta istruttoria, la Regione fornisce il dettaglio del calcolo dello *stock* di debito residuo al 31/12/2017. In base a tali dati, l'incremento del debito specificatamente a carico dell'ente che si assesta, come detto, a 1.917,8 milioni, deriva dal debito regionale riportato dall'esercizio 2016 (1.892,6 milioni) diminuito della quota rimborsata nel corso del 2017 (88,5 milioni) e aumentato della quota di nuovi debiti afferenti al 2017 (113,6 milioni). Al riguardo, si effettuano le seguenti considerazioni:

- con riferimento al decremento dello *stock* di debito, pari a 88,5 milioni (riferiti alla sola quota a carico della Regione, al netto di quella a carico dello Stato), l'importo non corrisponde precisamente ai dati di bilancio forniti dalla Regione stessa, caratterizzati da impegni, relativi al rimborso del debito, lievemente maggiori e pari a 92,4 milioni. Sussiste pertanto una differenza di circa 4 milioni che non trova spiegazione nei dati forniti. A tale proposito la Regione comunica che la differenza descritta si riferisce agli impegni per rimborso della quota capitale assunti nell'ambito del perimetro sanitario e disciplinati, di conseguenza, dall'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011. In particolare, l'impegno assunto è risultato sovrastimato rispetto al rimborso effettivo; ciò ha generato peraltro una differenza tra l'impegno ed il correlato pagamento, che risulta inferiore di 4 milioni. Poiché le risorse che

[297] Per la descrizione dettagliata dell'operazione e per le considerazioni della Sezione in merito si rimanda alla relazione sul rendiconto della Regione per l'anno 2016, allegata alla delibera della Sezione n. 159/2017/PARI.

finanziano tale capitolo sono relative al fondo sanitario, sono gestite contabilmente secondo quanto previsto dal citato art. 20, che prevede il contestuale accertamento ed impegno dell'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente. La spesa in oggetto, essendo stata sovrastimata, non è stata quindi modificata nel corso dell'esercizio e dovrà essere regolarizzata nell'anno successivo, in base alle disposizioni di cui al titolo II del d.lgs. n. 118/2011 che regola il comparto sanitario. Si evidenzia in merito che la contestuale perimetrazione degli oneri finanziari in parte nell'ambito del conto ordinario ed in parte in quello sanitario (il cui finanziamento è previsto con il fondo sanitario) comporta una diversa gestione contabile delle poste allocate tra i due settori, nonostante queste presentino la stessa natura. Infatti, il conto ordinario segue il principio di competenza potenziata, mentre quello sanitario è disciplinato dal citato titolo II, che, come detto, prevede regole contabili diverse, sia in merito alla gestione di competenza che a quella dei residui[298];

- con riferimento alla quota considerata in aumento (113,6 milioni) questa, oltre ai nuovi mutui autorizzati nel 2017 per 58,3 milioni, comprende anche le entrate derivanti dal debito contratto nel 2016, per la parte non incassata nell'anno e mantenuta a residuo attivo (55,3 milioni). Tale quota, peraltro, non era stata computata nel calcolo dello *stock* di debito del precedente esercizio 2016. Pertanto la sua incidenza si registra sul bilancio 2017 anziché su quello 2016. Questo sfasamento temporale comporta una scarsa trasparenza nella rappresentazione contabile delle operazioni di indebitamento effettuate dall'ente, in ordine alla corretta imputazione dell'assunzione di nuovo debito di 55,3 milioni, accertati nel 2016, non riscossi nell'anno e considerati come nuovo debito solo nel 2017. Tale fenomeno potrebbe peraltro incidere sul rispetto dei limiti di indebitamento previsti dalla normativa in materia e già descritti in precedenza (art. 62 del d.lgs. n. 118/2011 e art. 10 della l. n. 243/2012)[299]. Si rimanda, inoltre, alle criticità già rilevate in sede di parifica del precedente rendiconto 2016 sulla gestione del debito assunto nell'anno 2016.

---

[298] L'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011 esprime una esplicita deroga al principio della competenza potenziata, che trova giustificazione nella volontà di evitare dispersioni e distrazioni di risorse destinate al servizio sanitario ed è finalizzata a consentire un migliore allineamento tra la contabilità finanziaria e quella economico-patrimoniale. Il principio di competenza potenziata, infatti, tende a spostare l'esercizio di imputazione su quello dell'incasso, che è spesso diverso da quello di competenza economica. Inoltre, il comparto sanitario, ai sensi del titolo II del d.lgs. n. 118/2011, non è sottoposto al riaccertamento ordinario dei residui, come già esplicitato nel paragrafo relativo alla gestione dei residui di cui al precedente capitolo III.

[299] Il possibile impatto sul calcolo dei limiti di indebitamento verrà esplicitato meglio nel successivo paragrafo riferito al rispetto dei vincoli di indebitamento di cui all'art. 62 del d.lgs. n. 118/2011.

In merito a quest'ultimo punto, la Regione precisa in sede istruttoria che, al fine di contenere le posizioni di debito da gestire amministrativamente in futuro, nel corso dell'anno 2017, ha proceduto ad accorpare le richieste di somministrazione sottoposte ai due istituti con cui sono stati effettuati i contratti ad erogazione multipla (Cassa depositi e prestiti e Banca europea per gli investimenti - Bei) "sommando le quote accertate, ma non incassate, registrate nell'esercizio 2016 con le quote accertate registrate nell'esercizio del 2017". In tale modo, le richieste di somministrazione effettuate nel 2017 sono risultate pari ad euro 22.984.195,26 relativamente alla posizione verso la Cassa Depositi e Prestiti ed a euro 90.641.524,28 relativamente alla posizione verso la Bei.

Prendendo atto di quanto comunicato dall'ente, non si comprende, tuttavia, il motivo del computo della quota di debito accertata nel 2016 (55,3 milioni), anche se non incassata, come nuovo debito 2017, a seguito della mancata imputazione dello stesso nello *stock* di debito registrato al termine del 2016. Infatti, per quanto riguarda i prestiti ad erogazione multipla, le risorse vengono messe a diposizione dall'istituto finanziatore in relazione alla scadenza della correlata spesa (all. 4/2 al d.lgs n. 118/2011, punto 3.19). Pertanto, l'accertamento e la riscossione delle entrate derivanti dal nuovo debito dovrebbero coesistere nello stesso esercizio, essendo le stesse correlate al momento in cui la relativa spesa diviene esigibile (e quindi liquidabile). Nel caso in oggetto, l'accertamento dell'entrata nel corso del 2016 e la sua riscossione solo nel successivo anno 2017 fanno emergere dubbi sulla corretta imputazione dell'entrata al 2016, anche in considerazione dell'andamento dei relativi interventi finanziati, impegnati nel 2016 ma non pagati, al termine dello stesso anno, per analogo importo (55,3 milioni), rendendo incerta l'individuazione dell'esercizio di effettiva esigibilità degli stessi.

In sede di contraddittorio l'ente specifica che tale modalità di contabilizzazione era stata indotta dal fatto che le spese di investimento finanziate dal nuovo debito erano state impegnate, anche se non pagate, nell'esercizio 2016. Di conseguenza, sono stati assunti i corrispondenti accertamenti relativi alla contrazione di mutui sul medesimo anno, al fine di garantire l'equilibrio del bilancio. Alla luce di tali considerazioni, permangono dubbi sulla corretta imputazione al 2016 delle spese finanziate da nuovo debito, proprio in quanto non liquidabili (quindi non esigibili) nel medesimo esercizio. Si rimanda al successivo paragrafo 4 per le opportune valutazioni in merito.

Oltre allo *stock* di debito complessivo, viene analizzato l'impatto che tale grandezza esercita sul bilancio regionale in termini di costo del servizio del debito, comprensivo della

spesa per il rimborso della quota capitale e della quota riferita agli interessi. In particolare, i dati seguenti mostrano l'andamento della spesa per il rimborso della quota capitale (contabilizzata nel titolo IV di spesa del bilancio armonizzato denominato "rimborso di prestiti) e l'importo relativo agli interessi sul debito, iscritti tra gli impegni di spesa corrente (titolo I di spesa).

I dati riportati sono stati suddivisi tra la quota posta a carico del conto ordinario del bilancio regionale e quella a carico del perimetro sanitario. Rimandando per gli opportuni approfondimenti all'apposito capitolo del presente referto dedicato alle politiche sanitarie, ci si limita in questa sede a richiamare l'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011. Quest'ultimo dispone, tra l'altro, la necessità per le regioni di garantire "un'esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale, al fine di consentire la confrontabilità immediata fra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento, nonché un'agevole verifica delle ulteriori risorse rese disponibili dalle regioni per il finanziamento del medesimo servizio sanitario regionale per l'esercizio in corso".

L'obiettivo è, quindi, rappresentato dalla necessità di separare, a livello di bilancio finanziario, la gestione sanitaria da quella ordinaria, al fine di dare evidenza dell'insieme delle entrate e delle correlate spese che riguardano la sanità regionale. Tale suddivisione viene resa necessaria, oltre che per la successiva elaborazione di due distinti bilanci consolidati (ordinario e sanitario) come richiesto dallo stesso d.lgs. n. 118/2011, anche per dare conto delle modalità di utilizzo delle risorse indirizzate al comparto sanitario, in considerazione delle specifiche regole sottostanti la distribuzione del fondo sanitario nazionale alle regioni.

Tab. 103 - Il costo del servizio al debito: spesa per il rimborso di prestiti e per interessi passivi. (in milioni)

Voci	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Spesa per rimborso di prestiti (1) di cui:	85,05	80,75	88,91	84,98	100,66	105,97	102,79
quota ordinaria	*85,05*	*80,75*	*88,91*	*84,98*	*64,15*	*79,41*	*62,71*
quota sanitaria	-	-	-	-	*36,51*	*26,56*	*40,08*
Spera per interessi (1) di cui:	52,04	55,38	51,33	72,05	64,49	63,44	60,04
quota ordinaria	*52,04*	*55,38*	*51,33*	*56,29*	*33,77*	*41,41*	*39,85*
quota sanitaria	-	-	-	*15,76*	*30,72*	*22,03*	*20,19*
Totale quota ordinaria	***137,09***	***136,13***	***140,24***	***141,27***	***97,93***	***120,83***	***102,56***
Totale quota sanitaria	-	-	-	***15,76***	***67,23***	***48,59***	***60,26***
Totale costo del servizio al debito (quota capitale+interessi)	**137,09**	**136,13**	**140,24**	**157,03**	**165,15**	**169,41**	**162,82**
Incidenza % degli oneri del servizio al debito sulle entrate correnti (2)	1,67%	1,62%	1,65%	1,82%	1,82%	1,87%	1,80%

(1) Il dato è considerato al netto degli eventuali impegni relativi ad estinzione anticipata dell'indebitamento e della quota capitale su mutui e prestiti contratti/emessi per interventi nel settore del trasporto pubblico locale (l. n. 194/1998, l. n. 366/1998, l. n. 388/2000). Il dato comprende, invece, gli oneri coperti da contributi dello Stato e gli oneri derivanti da strumenti di finanza derivata. Per gli anni 2014 e seguenti viene considerata anche la quota capitale e interessi riferita alla restituzione dell'anticipazione di liquidità concessa ai sensi degli artt. 2 e 3 del d.l. n. 35/2013, convertito dalla l. n. 64/2013.
(2) Per le entrate correnti si considerano gli accertamenti di competenza dell'anno di riferimento dei titoli I, II, III di entrata.
Fonte: Corte dei conti su dati di rendiconto della Regione Toscana.

Analizzando, in primo luogo, la spesa per rimborso di prestiti (quota capitale), questa si incrementa a partire dal 2015 a causa soprattutto della presenza della quota di rimborso riferita alle anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013 erogate nel biennio 2013-2014. Quest'ultima quota ammonta a soli 5,5 milioni nel 2014, ma cresce notevolmente negli anni successivi (12,47 milioni nel 2015, 15,25 milioni nel 2016 e 22,85 milioni nel 2017).

La distinzione tra perimetrazione ordinaria e sanitaria evidenzia inoltre come, a partire dal 2015, la Regione faccia transitare sul conto sanitario una parte delle spese in oggetto, precedentemente a carico del bilancio ordinario (36,51 milioni). Non si tratta, infatti, di nuove spese in quanto, oltre al fatto che l'ente non ha contratto nuovi mutui nel corso degli esercizi precedenti, i capitoli di bilancio movimentati per tali spese sono caratterizzati dalle medesime descrizioni e riguardano le stesse tipologie di debito. Si tratta piuttosto di una traslazione di una quota di spese da rimborsare dal conto ordinario a quello sanitario, giustificato dall'ente dal fatto che i debiti pregressi riguardano, in gran parte, spese per investimenti destinati al settore sanitario.

Al riguardo la Regione, in sede di controdeduzioni, ha precisato che, a causa della dinamica crescente degli oneri finanziari, è stata effettuata una ricognizione del debito, per

operare una corretta imputazione al perimetro pertinente (ordinario o sanitario). Di conseguenza, viene annualmente imputata al perimetro sanitario una quota di oneri finanziari sempre diversa (inferiore a quella complessivamente riferita al debito sanitario), in relazione al margine disponibile sul conto ordinario, che si configura in una sorta di rimborso richiesto dalla gestione non sanitaria alla gestione sanitaria, comprensivo sia di una quota di interessi che della quota capitale. Nonostante i chiarimenti forniti in sede di controdeduzioni dall'ente, che definisce gli spostamenti descritti tra i due conti come "aggiustamenti" necessari per ripartire entrate e spese in maniera più precisa in base al piano dei conti, si esprimono perplessità sulla possibilità di porre le spese per rimborso di prestiti a carico del bilancio sanitario, in assenza di una oggettiva situazione che abbia comportato un mutamento delle condizioni in essere. Tali dubbi appaiono rafforzati dalla presenza di interessi passivi a carico del conto sanitario già dal precedente esercizio 2014 (per 15,76 milioni) in assenza di una quota capitale iscritta come spesa sanitaria. Si evidenzia in merito che la perimetrazione dovrebbe avere effetti tendenzialmente stabili ed ogni variazione dovrebbe essere giustificata in modo specifico e dettagliato. Tuttavia, le relative delibere di Giunta di variazione del bilancio si limitano a modificare i capitoli di imputazione delle spese tra i due comparti, senza addurre le motivazioni della diversa allocazione delle stesse tra quello ordinario e quello sanitario[300].

A partire dal 2015, come detto, vengono movimentate sul conto sanitario sia le spese per interessi che quelle per il rimborso della quota capitale, per un valore complessivo di 67,23 milioni, che si riduce nel 2016 (48,59 milioni) per poi aumentare nuovamente nel 2017 (60,26 milioni).

Quest'ultimo incremento dipende dall'andamento del rimborso della quota capitale a carico del comparto sanitario, che passa da 26,56 milioni del 2016 a 40,08 milioni nell'anno successivo. Infatti, nonostante le spese complessive per rimborso di prestiti diminuiscano nel 2017, aumenta la relativa quota contabilizzata tra le spese sanitarie, a causa dello spostamento, dal perimetro ordinario a quello sanitario, di una ingente quota in ammortamento per mutui e prestiti obbligazionari a lungo termine, pari a 13,5 milioni, in assenza di circostanze specifiche che abbiano modificato la natura dei debiti in oggetto e comunque senza motivazione.

[300] Tali criticità sono state peraltro rilevate già in sede di verifica sul bilancio di esercizio 2015 della Gestione sanitaria accentrata (Gsa) della Regione Toscana di cui alla delibera della Sezione n. 32/2018/PRSS.

Nonostante la modifica appena descritta nella contabilizzazione delle spese in oggetto, gli interessi passivi correlati a tali debiti non subiscono una redistribuzione tra i due comparti, essendo caratterizzati da una diminuzione sia su quello ordinario che su quello sanitario.

Si evidenzia inoltre che la quota di interessi passivi fatta transitare negli ultimi anni sul conto sanitario comprende anche il differenziale negativo relativo a contratti derivati (Irs). Quest'ultimo importo, che si attesta annualmente tra i 12 ed i 13 milioni, era imputato al bilancio ordinario fino al 2014 (nonostante già nel 2014 ci fosse una quota di spese per interessi transitati alla sanità), mentre dal 2015 vengono contabilizzati, per la quasi totalità, sul conto sanitario, in assenza di una oggettiva modifica della loro natura.

Si ricorda inoltre che, a partire dal 2014, la Regione ha registrato un incremento degli oneri derivanti sia della quota capitale che della spesa per interessi, a causa della presenza degli oneri relativi alla restituzione dell'anticipazione di liquidità concessa ai sensi degli artt. 2 e 3 del d.l. n. 35/2013 che vengono contabilizzati, in tutti gli anni analizzati, sul conto ordinario. Questo fenomeno ha comportato un appesantimento del bilancio regionale, derivato dalla necessità di reperire risorse aggiuntive per coprire i maggiori costi dell'operazione di cui al citato d.l. n. 35/2013. Tale appesantimento potrebbe avere indotto l'ente a trasferire alcune delle spese del debito già consolidate negli anni pregressi sul conto sanitario, compreso il differenziale negativo derivante dall'utilizzo di strumenti finanziari derivati.

In merito si evidenzia, infatti, che la fonte di finanziamento degli oneri per il debito contabilizzati sul conto sanitario non è rappresentata da fonti regionali proprie, bensì da risorse derivanti dal fondo sanitario nazionale, come risulta dall'esame dei corrispondenti capitoli di bilancio[301].

In generale, la spesa per rimborso di prestiti passa da 85,05 milioni nel 2011 a 102,79 milioni nel 2017. La spesa per interessi, a sua volta, cresce da 52,04 milioni nel 2011 a 60,04 milioni nel 2017. Di conseguenza, anche l'incidenza del costo del servizio del debito complessivo sulle entrate correnti dell'anno (in termini di accertamenti) aumenta nel corso del tempo, passando da 1,67 per cento nel 2011 a 1,80 per cento nel 2017.

Su tale andamento pesa, a partire dal 2014, come sopra detto, il rimborso a regime dell'anticipazione di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013, il cui valore è destinato ad aumentare

[301] Per un'analisi di dettaglio sulla gestione del fondo sanitario e sulla sua destinazione si rimanda al capitolo dedicato alle politiche sociali del presente referto.

nel corso degli anni (essendo caratterizzato da quote crescenti) e che pertanto caratterizzerà anche gli esercizi futuri[302].

In conclusione, il costo del debito complessivo sul bilancio regionale, per il 2017, è pari a 162,82 milioni. L'importo è considerato al netto della spesa per mutui e prestiti contratti/emessi per interventi nel settore del trasporto pubblico locale di cui alle l. n. 194/1998, l. n. 366/1998, l. n. 388/2000, quota che, dal 2014, risulta contabilizzata nel bilancio regionale, anziché in quello dello Stato. Se si considera anche quest'ultima tipologia di spesa, esclusa dall'analisi della serie storica per motivi comparativi con gli anni precedenti, la spesa complessiva 2017 si incrementa fino a 169,2 milioni milioni (di cui 60,4 milioni per interessi e 108,8 milioni per quota capitale).

4. Il ricorso a nuovo indebitamento nell'esercizio 2017

A partire dal 2016, a seguito dell'entrata in vigore a regime della l. n. 243/2012 e della conseguente impossibilità di utilizzare l'istituto dei mutui a pareggio per la copertura di nuove spese di parte capitale, come descritto nei paragrafi precedenti, la Regione Toscana ha previsto la contrazione di nuovo debito destinato al finanziamento degli investimenti.

In particolare, la l.r. n. 90/2016, che approva il bilancio di previsione 2017-2019, autorizza l'assunzione di mutui a copertura di investimenti previsti nel triennio di riferimento per complessivi euro 151,47 milioni di cui 53,19 milioni nel 2017, 46,54 milioni nel 2018 e 51,74 milioni nel 2019 (art. 4, comma 1, l.r. n. 90/2016).

Oltre alla previsione di mutui per la copertura di nuove spese di parte capitale, la Regione autorizza, nella stessa legge di approvazione del bilancio 2017-2019, la contrazione di debito destinato al finanziamento del disavanzo pregresso derivante dall'utilizzo dei mutui a pareggio, per ulteriori 2.654,9 milioni, a seguito della determinazione del risultato presunto di amministrazione 2016 (allegato A alla medesima l.r. n. 90/2016).

Al riguardo, come già descritto in precedenza, si rammenta che la Regione Toscana ha fatto ricorso, per gli esercizi precedenti il 2016, all'utilizzo dell'istituto dei "mutui a

[302]Analizzando la spesa complessiva per il servizio al debito (quota capitale + interessi) al netto degli effetti del d.l. n.35/2013, il costo totale diminuisce, nel 2014 a 143,75 milioni (rispetto ai 157,03 milioni considerati nei dati analizzati in precedenza); nel 2015 a 141,25 milioni; nel 2016 a 143,65 milioni e nel 2017 a 120,16 milioni.

pareggio", finalizzato a garantire l'equilibrio di bilancio sia in sede di previsione che in sede di assestamento[303].

Per quanto riguarda la copertura finanziaria dei maggiori oneri derivanti dall'autorizzazione alla contrazione di nuovo debito, l'art. 4, comma 4, della citata l.r. n. 90/2016 prevede che questa venga reperita "con le singole leggi di bilancio annuale e pluriennale, Missione 500 - Debito Pubblico". Il successivo comma 5 prevede che le rate di ammortamento riferite agli anni seguenti a quelli ricompresi nel bilancio di previsione trovino copertura con le successive leggi di bilancio.

Si evidenzia, in merito, come la legge in oggetto non indichi le risorse destinate alla copertura delle rate di rimborso di prestiti (considerate spese obbligatorie del bilancio regionale, in base all'elenco contenuto nell'allegato E alla stessa legge n. 90/2016), bensì solo la modalità di contabilizzazione delle stesse (Missione 500 – Debito pubblico). Inoltre, per gli anni successivi a quelli compresi nel bilancio di previsione (dal 2020) la legge rimanda all'art. 14 comma 5 della l.r. n. 1/2015[304], per cui la copertura viene prevista con successive leggi di bilancio, con il solo limite che la spesa non sia maggiore a quella sostenuta nel 2019.

Al riguardo si rileva, come peraltro sottolineato anche dalla Corte costituzionale[305], che per quanto concerne le spese considerate obbligatorie, è necessario individuare le modalità di

---

[303] Tale istituto era stato introdotto dal legislatore nazionale con d.lgs. n. 76/2000 e recepito dalla Regione nell'ambito della legge di contabilità n. 36/2001. L'istituto in oggetto permetteva di conseguire l'equilibrio tra le entrate che si prevedeva di accertare e le spese che si prevedeva di impegnare, ovvero lo sbilanciamento (presunto) della gestione di competenza, mediante l'autorizzazione a contrarre mutui o prestiti obbligazionari finalizzati a coprire la prevista carenza di entrate ordinarie, per la parte riferita agli investimenti. Il combinato delle due leggi citate permetteva di finanziare il disavanzo pregresso, per la quota derivante dalla mancata contrazione di mutui nell'anno precedente. A seguito dell'entrata in vigore della l. n. 243/2012, l'utilizzo di questo strumento non è più permesso per la copertura delle spese future di parte capitale; permane, tuttavia, la possibilità di finanziare il disavanzo pregresso derivante da tale istituto mediante la contrazione di nuovo debito, in presenza di effettive esigenze di cassa (art. 40, d.lgs. n. 118/2011). Anche la Corte costituzionale ha affrontato, ultimamente, la problematica riferita alla "prassi", seguita da molte Regioni, del ricorso ai "mutui a pareggio" (sentenza n. 247/2017).

[304] L'articolo in oggetto, riferito alle modalità di copertura finanziaria delle leggi regionali, recita, al comma 5, quanto segue: "Le leggi che comportano oneri a carico di esercizi successivi a quelli considerati dal bilancio di previsione si considerano integralmente coperte qualora lo siano con riguardo al periodo considerato dal bilancio di previsione, a condizione che i relativi oneri abbiano nel tempo un andamento costante o raggiungano comunque l'importo maggiore nel periodo considerato dal bilancio di previsione."

[305] Si cita in particolare la sentenza n. 384/1991 con la quale il Giudice delle leggi ha stabilito l'obbligo di copertura anche nei confronti di spese nuove o maggiori che la legge preveda siano inserite negli stati di previsione della spesa di esercizi futuri, in quanto l'adempimento dell'obbligo costituzionale prescinde dal riferimento a documenti contabili, già formati o da formarsi. Tuttavia, mentre per le leggi che hanno effetti finanziari nel periodo considerato dal bilancio di previsione la copertura deve essere osservata in modo rigoroso, per gli esercizi successivi tale rigore può essere in parte attenuato, anche tenendo conto della flessibilità nella determinazione del momento attuativo e della oggettiva difficoltà nella esatta quantificazione della spesa. Tale

finanziamento delle stesse per l'intero periodo in cui devono essere sostenute. Per le opportune considerazioni in merito si rimanda alle relazioni predisposte da questa Sezione sulla verifica della copertura delle leggi di spesa regionali[306], nonché al successivo capitolo riferito alla programmazione della Regione Toscana.

La legge di assestamento del bilancio di previsione (l.r. n. 39/2017) e le successive leggi di variazione (l.r. n. 41/2017, n. 52/2017, n. 69/2017) non modificano l'assetto sopra descritto in termini di ricorso a nuovo debito per il triennio 2017-2019, ma solo gli importi riferiti alle reimputazione di entrate provenienti dal 2016 agli anni 2017 e 2018, come di seguito specificato.

In particolare, la l.r. n. 39/2017 che, approva l'assestamento al bilancio 2017-2019, rimodula solo parzialmente la previsione di nuovi mutui o prestiti obbligazionari per il triennio in oggetto. Viene al riguardo autorizzata la contrazione di debito per l'importo complessivo di 156,84 milioni di cui 58,32 milioni nel 2017, 46,79 milioni nel 2018 e 51,74 milioni nel 2019. Le lievi variazioni registrate sugli anni 2017 e 2018, rispetto alla previsione iniziale (rispettivamente di 53,19 milioni e di 46,54 milioni), riguardano la reimputazione, effettuata in sede di riaccertamento ordinario dei residui del 2016, di entrate provenienti da nuovo debito assunto nel 2016 per un ammontare di 5,3 milioni, entrate reimputate per 5,13 milioni nel 2017 e per euro 241.619,70 nel 2018.

Come già ampiamente descritto nell'ambito dell'esame del precedente esercizio 2016[307] si ribadiscono le criticità riscontrate dalla Sezione nella contabilizzazione delle entrate derivanti da nuovi mutui accertati nel corso del 2016, a causa della gestione di tali entrate in parte come mutui ordinari ed in parte come debito ad erogazione multipla, attivato con 'aperture di credito'[308]. Peraltro, anche la reimputazione dell'entrata da nuovo debito contratto nel 2016 agli anni 2017 e 2018 (rispettivamente per euro 5.135.917,91 ed euro 241.619,70) non appare in linea con quanto disposto dal principio applicato alla contabilità finanziaria (allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), sia che si tratti di prestito ordinario (per cui si applica il punto 3.18 del citato principio) sia che si tratti di prestito ad erogazione multipla (regolato

---

attenuazione comunque non esonera il legislatore dall'obbligo di una ragionevole e credibile indicazione dei mezzi di copertura anche per gli esercizi successivi.

[306] Deliberazioni n. 175/2017 e n. 28/2018.

[307] Relazione allegata alla deliberazione n. 159/2017/PARI di parificazione del rendiconto regionale 2016, Volume I, capitolo 4, paragrafo 4.4.

[308] Il principio contabile applicato della contabilità finanziaria (all. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011) prevede una diversa modalità di gestione delle due tipologie di entrate, descritte nei punti 3.18 e 3.19 del principio stesso.

dal successivo punto 3.19). Nel primo caso, infatti, l'eventuale correlazione temporale tra l'accertamento dell'entrata derivante dall'accensione di nuovo debito e la spesa da finanziare viene effettuata mediante l'utilizzo del fondo pluriennale vincolato; nel secondo caso, gli importi dei singoli accertamenti ed i relativi esercizi di imputazione dell'entrata corrispondono a quelli degli impegni effettuati per la corrispondente spesa di investimento, sulla base del relativo cronoprogramma, senza quindi effettuare una reimputazione dell'entrata in sede di riaccertamento ordinario dei residui. In quest'ultima ipotesi, pertanto, la reimputazione dell'entrata può avvenire solo nel caso ci sia una reimputazione della relativa spesa ad esercizi futuri, rispetto al cronoprogramma inizialmente previsto, fenomeno che può sottintendere una carenza nella relativa attività di programmazione.

In generale, per quanto riguarda il triennio 2017-2019, viene quindi confermato, anche in sede di assestamento del bilancio, l'ammontare di nuovo debito già autorizzato in sede di bilancio preventivo, in quanto le variazioni registrate con l'assestamento riguardano solo le reimputazioni dei mutui assunti nel corso del 2016, come appena descritto.

Si rileva peraltro, come già evidenziato in sede di esame del precedente rendiconto 2016, che il capitolo di bilancio sul quale viene contabilizzata l'entrata derivante da nuovo debito (n. 51002) è denominato "Indebitamento a copertura del disavanzo"; tale dicitura appare fuorviante in relazione alla finalità dello stesso, in quanto il capitolo accoglie risorse destinate al finanziamento di nuove spese.

Inoltre, viene rimodulato, sempre in sede di assestamento, il finanziamento del disavanzo pregresso derivante dall'utilizzo dei mutui a pareggio, a seguito dell'approvazione definitiva del rendiconto 2016. Questo infatti diminuisce dai 2.654,91 milioni stimati in sede di bilancio di previsione a 2.381 milioni quantificati in assestamento, a seguito del miglioramento per 273,8 milioni del risultato definitivo del 2016 rispetto a quanto presunto (art. 3 della l.r. n. 39/2017). La nuova quantificazione rappresenta, pertanto, l'importo massimo finanziabile, nel corso del 2017, mediante ricorso a nuovo debito destinato alla copertura del disavanzo pregresso, secondo quanto previsto dal già citato art. 40 del d.lgs. n. 118/2011, in presenza di effettive esigenze di cassa. Come per il 2016, anche nel corso del 2017 la Regione non ha proceduto a contrarre nuovo debito per tale finalità, essendo caratterizzata da una gestione di cassa positiva[309].

[309] Per l'analisi della situazione di cassa si rimanda all'apposita sezione inserita nella presente relazione.

Con riferimento al nuovo debito assunto nell'esercizio 2017, questo era inizialmente previsto, come detto, in 53,2 milioni, a fronte di spese di parte capitale programmate nel bilancio di previsione in 124,7 milioni. Si sottolinea in merito l'importanza che il ricorso al debito assume come risorsa per l'attivazione di investimenti, in quanto finanzia circa il 43 per cento degli interventi programmati.

Successivamente, nel corso della gestione, le risorse accertate derivanti dell'accensione di mutui si incrementano fino a 58,32 milioni, a seguito della reimputazione nel 2017 di entrate riferite a debito assunto nel 2016 per 5,13 milioni. Anche sul fronte della spesa si verificano numerose rimodulazioni, in merito alle tipologie di spesa finanziate dal ricorso al debito.

Infatti, delle spese inizialmente finanziate con nuovo indebitamento per 53,2 milioni, solo 34,5 milioni vengono effettivamente coperte da tale entrata, in sede di impegni definitivi. La differenza, pari a 18,7 milioni, rappresenta la quota di mutui assunti nel 2017 che sono stati trasferiti verso capitoli di spesa diversi da quelli iniziali. Di conseguenza, considerando sia la rimodulazione degli investimenti, sia la reimputazione al 2017 della quota di 5,3 milioni riferiti a prestiti assunti nel 2016, l'importo finale degli interventi finanziati da mutui si attesta, come detto, a 58,3 milioni in termini di impegni, di cui solo 38,9 milioni sono stati liquidati nell'anno.

Con riguardo alle singole tipologie di spesa a cui i nuovi prestiti sono stati destinati, da un confronto tra le previsioni iniziali e gli impegni effettivi finanziati con nuovo debito, emerge come tali risorse siano state concentrate in un minore numero di programmi, rispetto a quanto programmato inizialmente. Ad esempio, vengono fatte confluire maggiori risorse da mutui verso gli interventi nel settore agricolo per 6 milioni (non previsti in fase iniziale) e verso quelli per il soccorso civile, che ammontano a più di 8 milioni contro i 550 mila euro iniziali. Diminuiscono anche le risorse da indebitamento destinate ad interventi per la tutela del territorio, in particolare per la difesa del suolo, che passano da 23,4 a 16,3 milioni.

Stabile permane la copertura delle spese per i trasporti, riferite in particolare al programma 'viabilità e infrastrutture stradali' (circa 10 milioni).

Inoltre, si evidenzia che non sono presenti, nell'ambito del bilancio regionale, entrate da mutui destinate al finanziamento di interventi nel settore sanitario (missione 'Tutela della salute'). A seguito delle varie rimodulazioni effettuate, infatti, scompaiono le già esigue risorse previste inizialmente in 1,5 milioni. A tale riguardo, si rammenta che la Regione, a partire dal 2016, ha provveduto ad autorizzare direttamente gli enti appartenenti al

comparto in oggetto (in particolare le aziende sanitarie ed ospedaliere) alla contrazione di nuovo debito, in luogo della Regione stessa[310]. Si rimanda in proposito a quanto esposto nel successivo paragrafo riferito agli ulteriori investimenti a carico della Regione.

Tab. 104 - Spese di investimento finanziate da nuovo debito 2017: dettaglio per tipologia ed evoluzione nel corso della gestione. (in euro)

Missione	Programma	Stanziamenti iniziali di bilancio	Previsione iniziale copertura con debito	Impegni finali coperti con debito	Liquidazioni finali
Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	Caccia e pesca	-	-	-	-
	Politica regionale unitaria per l'agricoltura, i sistemi agroalimentari, la caccia e la pesca (solo per le Regioni)	16.470.270,63	-	-	-
	Sviluppo del settore agricolo e del sistema agroalimentare	2.210.000,00	-	5.980.000,00	5.980.000,00
Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca Totale		**18.680.270,63**	**-**	**5.980.000,00**	**5.980.000,00**
Assetto del territorio ed edilizia abitativa	Edilizia residenziale pubblica e locale e piani di edilizia economico-popolare	80.000,00	-	-	-
	Politica regionale unitaria per l'assetto del territorio e l'edilizia abitativa (solo per le Regioni)	-	-	-	-
	Urbanistica e assetto del territorio	4.070.224,90	565.854,32	50.000,00	50.000,00
Assetto del territorio ed edilizia abitativa Totale		**4.150.224,90**	**565.854,32**	**50.000,00**	**50.000,00**
Fondi e accantonamenti	Altri fondi	3.135.000,00	635.000,00	-	-
	Fondo crediti di dubbia esigibilità	-	-	-	-
Fondi e accantonamenti Totale		**3.135.000,00**	**635.000,00**	**-**	**-**
Istruzione e diritto allo studio	Altri ordini di istruzione non universitaria	4.764.363,20	3.335.763,20	4.150.714,89	3.359.753,89
	Istruzione universitaria	-	-	997.956,82	-
	Politica regionale unitaria per l'istruzione e il diritto allo studio (solo per le Regioni)	-	-	-	-
Istruzione e diritto allo studio Totale		**4.764.363,20**	**3.335.763,20**	**5.148.671,71**	**3.359.753,89**
Politiche giovanili, sport e tempo libero	Sport e tempo libero	128.250,00	128.250,00	-	-
Politiche giovanili, sport e tempo libero Totale		**128.250,00**	**128.250,00**	**-**	**-**
Politiche per il lavoro e la formazione professionale	Formazione professionale	-	-	-	-
	Politica regionale unitaria per il lavoro e la formazione professionale (solo per le Regioni)	93.586,56	93.586,56	-	-
	Servizi per lo sviluppo del mercato del lavoro	-	-	-	-
	Sostegno all'occupazione	-	-	-	-
Politiche per il lavoro e la formazione professionale Totale		**93.586,56**	**93.586,56**	**-**	**-**
Relazioni internazionali	Cooperazione territoriale (solo per le Regioni)	-	-	-	-
	Relazioni internazionali e Cooperazione allo sviluppo	177.955,78	-	-	-
Relazioni internazionali Totale		**177.955,78**	**-**	**-**	**-**
Servizi istituzionali,	Gestione dei beni demaniali e	50.400,00	-	663.050,21	495.484,31

[310] Delibera di Giunta n. 722/2016.

Missione	Programma	Stanziamenti iniziali di bilancio	Previsione iniziale copertura con debito	Impegni finali coperti con debito	Liquidazioni finali
generali e di gestione	patrimoniali				
	Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato	51.548,59	41.548,59	-	-
	Organi istituzionali	1.282.553,00	1.032.553,00	-	-
	Politica regionale unitaria per i servizi istituzionali, generali e di gestione (solo per le Regioni)	-	-	-	-
	Risorse umane	-	-	-	-
	Segreteria generale	-	-	-	-
	Statistica e sistemi informativi	2.161.660,14	1.361.660,14	-	-
	Ufficio tecnico	-	-	318.273,35	140.208,44
Servizi istituzionali, generali e di gestione Totale		**3.546.161,73**	**2.435.761,73**	**981.323,56**	**635.692,75**
Soccorso civile	Interventi a seguito di calamità naturali	200.000,00	200.000,00	8.070.947,28	2.646.079,18
	Sistema di protezione civile	350.000,00	350.000,00	35.929,00	35.929,00
Soccorso civile Totale		**550.000,00**	**550.000,00**	**8.106.876,28**	**2.682.008,18**
Sviluppo economico e competitività	Commercio - reti distributive - tutela dei consumatori	-	-	-	-
	Industria, PMI e Artigianato	5.453.968,00	1.453.968,00	1.692.835,68	811.279,91
	Politica regionale unitaria per lo sviluppo economico e la competitività (solo per le Regioni)	4.723.761,29	-	-	-
	Reti e altri servizi di pubblica utilità	-	-	-	-
	Ricerca e innovazione	-	-	-	-
Sviluppo economico e competitività Totale		**10.177.729,29**	**1.453.968,00**	**1.692.835,68**	**811.279,91**
Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	Aree protette, parchi naturali, protezione naturalistica e forestazione	-	-	-	-
	Difesa del suolo	23.373.229,89	23.373.229,89	16.307.579,41	9.819.249,96
	Politica regionale unitaria per lo sviluppo sostenibile e la tutela del territorio e l'ambiente (solo per le Regioni)	-	-	-	-
	Qualità dell'aria e riduzione dell'inquinamento	1.016.000,00	1.016.000,00	1.266.789,69	823.349,09
	Rifiuti	-	-	-	-
	Servizio idrico integrato	5.969.707,64	50.000,00	1.386.312,50	1.010.000,00
	Sviluppo sostenibile territorio montano piccoli Comuni	-	-	-	-
	Tutela e valorizzazione delle risorse idriche	205.000,00	205.000,00	-	-
	Tutela, valorizzazione e recupero ambientale	940.000,00	785.000,00	1.246.780,00	263.780,00
Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente Totale		**31.503.937,53**	**25.429.229,89**	**20.207.461,60**	**11.916.379,05**
Trasporti e diritto alla mobilità	Altre modalità di trasporto	500.000,00	500.000,00	524.257,02	24.257,02
	Politica regionale unitaria per i trasporti e il diritto alla mobilità (solo per le Regioni)	2.360.000,00	2.360.000,00	1.109.468,77	1.109.468,77
	Trasporto ferroviario	19.016.994,76	-	394.752,00	348.194,02
	Trasporto per vie d'acqua	1.812.960,00	850.000,00	693.605,19	593.605,19
	Trasporto pubblico locale	1.500.000,00	1.500.000,00	1.500.000,00	1.500.000,00

Missione	Programma	Stanziamenti iniziali di bilancio	Previsione iniziale copertura con debito	Impegni finali coperti con debito	Liquidazioni finali
	Viabilità e infrastrutture stradali	16.192.462,60	11.528.822,60	10.367.566,40	8.755.434,04
Trasporti e diritto alla mobilità Totale		**41.382.417,36**	**16.738.822,60**	**14.589.649,38**	**12.330.959,04**
Turismo	Politica regionale unitaria per il turismo (solo per le Regioni)	-	-	-	-
	Sviluppo e la valorizzazione del turismo	3.675.754,00	-	-	-
Turismo Totale		**3.675.754,00**	**-**	**-**	**-**
Tutela della salute	Politica regionale unitaria per la tutela della salute (solo per le Regioni)	-	-	-	-
	Servizio sanitario regionale - investimenti sanitari	-	-	-	-
	Servizio sanitario regionale - ripiano di disavanzi sanitari relativi ad esercizi pregressi	-	-	-	-
	Ulteriori spese in materia sanitaria	1.500.000,00	1.500.000,00	-	-
Tutela della salute Totale		**1.500.000,00**	**1.500.000,00**	**-**	**-**
Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	Attività culturali e interventi diversi nel settore culturale	-	-	-	-
	Politica regionale unitaria per la tutela dei beni e delle attività culturali (solo per le Regioni)	-	-	-	-
	Valorizzazione dei beni di interesse storico	1.320.000,00	320.000,00	1.556.000,00	1.146.865,12
Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali Totale		**1.320.000,00**	**320.000,00**	**1.556.000,00**	**1.146.865,12**
Totale complessivo		**124.785.650,98**	**53.186.236,30**	**58.312.818,21**	**38.912.937,94**

Fonte: Corte dei conti su dati forniti dalla Regione Toscana.

I dati complessivi riportati mostrano che le spese in esame, impegnate per 58,3 milioni, sono state pagate solo per 38,9 milioni, generando residui passivi per la differenza di 19,4 milioni. Il principio della competenza potenziata prevede, in merito alla corretta contabilizzazione delle spese in conto capitale (punto 5.3 dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), la loro imputazione agli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o dalla convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, sulla base del relativo cronoprogramma. In caso di imputazione delle stesse ad esercizi futuri, la loro copertura viene prevista con risorse accertate e imputate all'esercizio in corso di gestione (accantonate nel fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa), con l'avanzo di amministrazione o con le entrate già accertate imputate agli esercizi successivi in base alla relativa esigibilità. I residui passivi si formano, pertanto, solo nel caso in cui la spesa sia risultata esigibile ma ancora non pagata. Nel caso degli investimenti, l'esigibilità, che di solito è rappresentata dall'emissione del relativo stato di avanzamento lavori (Sal), coincide

con la liquidabilità della spesa in base al relativo cronoprogramma[311]. In considerazione di quanto esposto, permangono dubbi sulla corretta applicazione del principio della competenza potenziata in merito alla contabilizzazione delle spese di parte capitale, alla luce dell'ingente ammontare di residui passivi presenti che, in questo caso specifico, dovrebbero rappresentare un'eccezione, essendo l'esigibilità correlata alla liquidabilità della spesa. Viceversa, nel caso gli impegni mantenuti a residuo fossero effettivamente esigibili negli anni successivi, questi avrebbero dovuto confluire nel fondo pluriennale vincolato ed essere imputati agli esercizi di effettiva scadenza.

Tali considerazioni sono rafforzate dalla presenza di ingenti residui passivi riferiti agli investimenti finanziati da debito anche nel precedente esercizio 2016: a fronte di impegni per 69,5 milioni, sono stati liquidati solo 20 milioni, generando residui passivi per 49 milioni.

In merito, in sede istruttoria, la Sezione ha richiesto alla Regione i cronoprogrammi di spesa per alcuni specifici investimenti finanziati mediante assunzione di mutui, impegnati nel 2017 ma che presentavano residui passivi al termine dell'esercizio, in quanto non ancora liquidati. L'ente, in risposta, non ha trasmesso i cronoprogrammi richiesti, comunicando che "*in relazione agli impegni di spesa assunti nell'esercizio 2017 per investimenti finanziati attraverso l'indebitamento e non liquidati al termine dello stesso, si segnala che la ripartizione della spesa a carico delle singole annualità di bilancio è coerente con l'articolazione della spesa risultante dal decreto dirigenziale di impegno e con il principio della competenza finanziaria potenziata*", senza tuttavia fornire elementi a supporto.

Peraltro, la corretta applicazione del principio di competenza potenziata per le spese finanziate da nuovo debito appare necessaria per evitare eventuali comportamenti elusivi delle disposizioni che regolano il ricorso al credito (art. 62 del d.lgs. n. 118/2011 e art. 10 della l. n. 243/2012), quali ad esempio l'anticipazione della contabilizzazione di spese che non presentano ancora il carattere dell'esigibilità, per poter sfruttare i maggiori spazi presenti nell'anno, rispetto agli esercizi futuri, messi a disposizione dal già citato art. 62 per l'assunzione di nuovo debito. Tale considerazione vale in particolare per l'assunzione di

[311] Si rimanda in merito a quanto indicato dalla Regione stessa nell'ambito delle "Linee di indirizzo per la riduzione del riaccertamento degli impegni di spesa corrente e di investimento ai sensi del d.lgs. n. 118/2011" approvate con decisione di Giunta n. 13/2016.

presiti ad erogazione multipla, il cui accertamento è legato all'anno di esigibilità della relativa spesa finanziata (punto 3.19 dell'allegato 4/2)[312].

Anche la Regione Toscana ha assunto tali tipi di debito per il biennio 2016-2017, come comunicato dalla stessa in sede istruttoria e come già specificato in sede di analisi del precedente rendiconto 2016.

Nel dettaglio, l'Ente precisa che nel corso del 2016 ha sottoscritto due contratti di finanziamento a copertura delle previsioni di investimento del triennio 2016/2018, rispettivamente con la Cassa Depositi e Prestiti e con la Banca europea per gli investimenti (Bei).

In particolare, con la Cassa Depositi e Prestiti è stato sottoscritto in data 16/6/2016 un contratto di prestito ad erogazione multipla, per complessivi 86,5 milioni, che consente di richiedere la somministrazione delle somme fino alla fine dell'esercizio 2019. La Regione specifica che tale prestito consente alle Amministrazioni, in una cornice di finanziamento quadro, di attivare nel corso del tempo, in relazione alle richieste di erogazione (di taglio minimo di 10 milioni di euro), singole posizioni di debito. Tale tipologia di prodotto prevede anche l'ipotesi di parziale utilizzo dell'importo messo a disposizione dalla Cassa. Inoltre, con la Banca Europea per gli Investimenti è stato sottoscritto in data 6/12/2016 un contratto di prestito ad erogazione multipla del valore complessivo di 149,5 milioni di euro, che ha molte affinità con il prodotto della Cassa Depositi e Prestiti. Difatti, anche in questo caso la Regione ha la facoltà di richiedere, nel corso del periodo di erogazione (scadente a dicembre 2019), singole somministrazioni, che fanno sorgere autonome linee di debito.

A tale proposito, la Regione comunica che già nel 2016 l'entità degli accertamenti registrati sull'esercizio, essendo questi riferiti a posizioni di mutuo ad erogazione multipla incassati parzialmente nel corso dell'anno, è stata commisurata al valore degli impegni per spese di investimento finanziate dal debito mantenuti in bilancio. Il valore delle spese di investimento economizzate in sede di riaccertamento (euro 2,59 milioni) o reimputate a successivi esercizi (euro 5,38 milioni) ha comportato un conseguente adeguamento degli accertamenti di entrata originariamente assunti. L'Ente specifica in merito che la

[312] Infatti, nel caso di debito ad erogazione multipla, la contabilizzazione dell'entrata segue quella della relativa spesa. Permane quindi il rischio di correlare, viceversa, la scadenza della spesa a quella dell'entrata, nel caso in cui appaia conveniente imputare quest'ultima all'anno in cui sono presenti maggiori spazi di manovra in termini di limiti di indebitamento e di pareggio di bilancio, in contrasto con il principio di competenza potenziata (per la parte di spesa).

reimputazione dell'importo di 5,38 milioni agli esercizi successivi è stata effettuata a seguito della reimputazione dei correlati impegni di spesa che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla registrazione, risultano non più esigibili nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

Prendendo atto dei chiarimenti forniti dall'amministrazione regionale, si rimanda alle considerazioni effettuate in precedenza nella presente sezione, nonché a quanto rilevato in sede di parificazione del precedente rendiconto 2016.

Al fine di esaminare il debito contratto dalla Regione ed individuare il collegamento tra questo e le singole spese finanziate, sono stati richiesti all'ente i piani di ammortamento dei prestiti assunti nel biennio 2016-2017. Infatti, la l. n. 243/2012 già menzionata in precedenza, all'art. 10 comma 2, dispone che *"le operazioni di indebitamento sono effettuate solo contestualmente all'adozione di piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento, nei quali sono evidenziate l'incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari futuri nonché le modalità di copertura degli oneri corrispondenti*".

In sede istruttoria, la Regione fornisce il dettaglio dei piani di ammortamento per i due prestiti esaminati. Per la quota erogata dalla Cassa Depositi e Prestiti (circa 37 milioni di cui 14 nel 2016 e 22,9 nel 2017), il rimborso del prestito è previsto in 20 anni mediante rate semestrali decrescenti ad un tasso di circa il 2,5 per cento. Per la parte messa a disposizione dalla Bei (90,6 milioni), il rimborso è previsto in 20 anni in rate semestrali ad un tasso fisso del 1,08 per cento.

Si rileva che i prestiti assunti dall'Ente non sono correlati ad uno specifico investimento bensì ad una pluralità di interventi di parte capitale distribuiti su diversi programmi di spesa come sopra analizzato. Il piano di ammortamento relativo al mutuo della Cassa depositi e prestiti, ad esempio, indica che la quota erogata è genericamente destinata ad opere di miglioramento tecnico ambientale, difesa del suolo, fascia costiera, riduzione rischio idrogeologico.

5. Il rispetto dei vincoli di indebitamento di cui all'art. 62 del d.lgs. n. 118/2011

L'art. 62 del d.lgs. n. 118/2011, già menzionato in sede di rassegna della normativa, dispone, al comma 1, che il ricorso al debito da parte delle Regioni, ad eccezione di quello contratto per la copertura del disavanzo di amministrazione risultante dal rendiconto 2015 derivante dall'utilizzo dei mutui a pareggio, è ammesso esclusivamente nel rispetto di quanto

previsto dalle leggi vigenti in materia[313] (comma 1). Inoltre, non può essere autorizzata la contrazione di nuovo indebitamento se non è stato approvato dal Consiglio regionale il rendiconto dell'esercizio di due anni precedenti a quello al cui bilancio il nuovo indebitamento si riferisce (comma 2). L'autorizzazione all'indebitamento, concessa con la legge di approvazione del bilancio o con leggi di variazione del medesimo, decade al termine dell'esercizio cui il bilancio si riferisce (comma 3).

Il successivo comma 4 è dedicato alle modalità di contabilizzazione del nuovo debito, specificando che "*le entrate derivanti da operazioni di debito sono immediatamente accertate a seguito del perfezionamento delle relative obbligazioni, anche se non sono riscosse, e sono imputate agli esercizi in cui è prevista l'effettiva erogazione del finanziamento. Contestualmente è impegnata la spesa complessiva riguardante il rimborso dei prestiti, con imputazione agli esercizi secondo il piano di ammortamento, distintamente per la quota interessi e la quota capitale*".

Le somme iscritte nello stato di previsione dell'entrata in relazione ad operazioni di indebitamento autorizzate, ma non perfezionate entro il termine dell'esercizio, costituiscono minori entrate rispetto alle previsioni (comma 5).

Di particolare importanza risulta il comma 6, che prevede specifici limiti quantitativi alla contrazione del nuovo debito. Quest'ultimo, infatti, può essere autorizzato solo se l'importo complessivo delle annualità di ammortamento per capitale e interesse dei mutui e delle altre forme di debito in estinzione nell'esercizio considerato (al netto dei contributi erariali sulle rate di ammortamento dei mutui in essere e delle rate riguardanti debiti espressamente esclusi dalla legge) non supera il 20 per cento dell'ammontare complessivo delle entrate del titolo "Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa" (al netto di quelle della tipologia "Tributi destinati al finanziamento della sanità") ed a condizione che gli oneri futuri di ammortamento trovino copertura nell'ambito del bilancio di previsione della regione stessa[314]. Al suddetto limite del 20 per cento concorrono anche le rate sulle garanzie prestate dalla Regione a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, salvo quelle per le quali la regione ha accantonato l'intero importo del debito garantito.

---

[313] Articoli 81 e 119 della Costituzione, art. 3, comma 16, della l. 24/12/2003 n. 350 e, a decorrere dal 1° gennaio 2016, articoli 9 e 10 della l. 24/12/2012 n. 243.

[314] L'articolo specifica che nelle entrate correnti considerate ai fini del calcolo, sono comprese anche le risorse del fondo di cui all'art. 16 *bis* del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, alimentato dalle compartecipazioni al gettito derivante dalle accise.

Rimandando alle considerazioni già effettuate in precedenza sulle modalità di copertura della spesa per maggiori oneri derivanti dalla contrazione di debito, si analizza in questa sede il calcolo operato dalla Regione per verificare il rispetto del limite di cui al comma 6, condizione necessaria per poter procedere all'assunzione di nuovi mutui e prestiti nel corso della gestione.

A tale riguardo, la l.r. n. 90/2016 che approva il bilancio di previsione 2017-2019 contiene, tra gli allegati (allegato D), il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento cui al citato art. 62, comma 6. Quest'ultimo evidenzia come la Regione rispetti il vincolo del 20 per cento imposto dalla citata norma con un margine quasi nullo, peraltro in diminuzione nel triennio considerato, pari rispettivamente a 6,2 milioni nel 2017, 2,4 milioni nel 2018 e 1,6 milioni nel 2019.

Lo stesso prospetto viene successivamente rimodulato in occasione dell'assestamento di bilancio (l.r. n. 39/2017), da cui si evince come il margine disponibile per il rimborso di nuove rate in ammortamento si sia incrementato di circa 10 milioni, a seguito della definitiva approvazione del rendiconto 2016 che registra un disavanzo minore rispetto a quanto stimato in sede di previsione iniziale. Il disavanzo desunto dal rendiconto 2016, a sua volta, deriva in particolare dall'utilizzo dello strumento dei mutui a pareggio per gli anni precedenti e per il quale è concessa, ai sensi del più volte citato art. 40 del d.lgs. n. 118/2011, la possibilità di contrarre nuovo debito ai fini della relativa copertura. Di conseguenza, la riduzione del disavanzo registrata in sede di assestamento, a seguito dell'approvazione definitiva del risultato 2016, comporta la necessità di autorizzare un ricorso al debito inferiore rispetto alle previsioni, ai fini della copertura del disavanzo pregresso. Il margine disponibile per l'assunzione di nuovi prestiti, pertanto, viene ricalcolato rispettivamente in 16,9 milioni nel 2017, 12,9 milioni nel 2018 e 12,2 milioni nel 2019, con un miglioramento per ciascun esercizio di circa 10 milioni.

Tale spazio si amplia se si considerano i dati di bilancio assestati definitivi comprensivi di tutte le variazioni effettuate, sia con leggi regionali che con delibere di Giunta, fino a dicembre 2017, quindi anche successivamente alla l.r. n. 39/2017 qui esaminata[315]. Quest'ultimo calcolo ricomprende anche gli oneri finanziari derivanti da contratti derivati

[315] In base a questi ultimi dati, forniti dalla Regione in sede istruttoria ma non rappresentati nei documenti ufficiali predisposti dall'ente, il margine disponibile per la contrazione di nuovo debito si incrementa fino a 130,6 milioni, come evidenziato nel proseguo del presente referto nel capitolo dedicato ai risultati della gestione in confronto con il bilancio preventivo (Cap III).

per circa 12 milioni, non computati nei prospetti precedenti. Tuttavia, nella presente sede, viene riportato il prospetto allegato alla legge di assestamento del bilancio (allegato D alla l.r. n. 39/2017) con i dati aggiornati ad agosto 2018, in quanto rappresenta il documento ufficiale, approvato con legge, sul quale l'Ente si basa per monitorare l'andamento degli oneri finanziari e la possibilità di effettuare nuovo ricorso al credito.

Tab. 105 - Prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento della Regione Toscana.
Dati da stanziamento di bilancio di cui alla l.r. n. 39/2017- previsioni assestate 2017-2019. (in euro)

PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISPETTO DEI VINCOLI DI INDEBITAMENTO DELLE REGIONI E DELLE PROVINCE AUTONOME Dati da stanziamento di bilancio assestato (all. d alla l.r. n. 39/2017)				
ENTRATE TRIBUTARIE NON VINCOLATE *(esercizio finanziario)*, art. 62, c. 6 del d.lgs. 118/2011		**2017**	**2018**	**2019**
A) Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa (Titolo I) A-bis) Fondo di cui all'art. 16-bis del d.l. 95/2012, convertito nella l.n. 135/2012	(+)	8.172.357.391,88	8.151.525.425,89	8.149.639.071,74
B) Tributi destinati al finanziamento della sanità	(-)	6.916.029.000,00	6.916.029.000,00	6.916.029.000,00
C) TOTALE ENTRATE TRIBUTARIE AL NETTO DELLA SANITA' (A - B)		1.256.328.391,88	1.235.496.425,89	1.233.610.071,74
SPESA ANNUALE PER RATE MUTUI/OBBLIGAZIONI				
D) Livello massimo di spesa annuale (pari al 20% di C)	(+)	251.265.678,38	247.099.285,18	246.722.014,35
E) Ammontare rate per mutui e prestiti autorizzati fino al 31/12/*esercizio precedente (*)*	(-)	160.013.369,21	266.317.232,74	260.431.454,27
F) Ammontare rate per mutui e prestiti autorizzati nell'esercizio in corso	(-)	125.275.428,47	2.518.334,56	2.799.328,22
G) Ammontare rate relative a mutui e prestiti che costituiscono debito potenziale	(-)	43.135.787,18	43.135.787,18	43.135.787,18
H) Ammontare rate per mutui e prestiti autorizzati con la Legge in esame	(-)	-10.582.709,09	13.073,25	-
(I) Contributi erariali sulle rate di ammortamento dei mutui in essere al momento della sottoscrizione del finanziamento	(+)	17.966.730,49	11.852.556,50	5.681.225,91
L) Ammontare rate riguardanti debiti espressamente esclusi dai limiti di indebitamento	(+)	65.483.027,91	65.955.577,01	66.130.760,07
M) Ammontare disponibile per nuove rate di ammortamento (M = D-E-F-G-H+I+L)		16.873.561,01	12.922.990,96	12.167.430,66
TOTALE DEBITO				
(N) Debito contratto al 31/12/*esercizio precedente* (*)	(+)	1.983.272.898,75	1.879.066.682,84	1.781.472.161,03
(P) Debito autorizzato nell'esercizio in corso	(+)	2.708.095.404,76	46.543.841,16	51.737.163,86
(Q) Debito autorizzato dalla Legge in esame	(+)	-268.648.158,76	241.619,70	-
(R) TOTALE DEBITO DELLA REGIONE (R=N+P+Q)		**4.422.720.144,75**	**1.925.852.143,70**	**1.833.209.324,89**
DEBITO POTENZIALE				
Garanzie principali o sussidiarie prestate dalla Regione a favore di altre Amministrazioni pubbliche e di altri soggetti		500.997.735,56	482.935.826,59	464.018.147,94
di cui, garanzie per le quali è stato costituito accantonamento		12.000.000,00	15.000.000,00	18.000.000,00
Garanzie che concorrono al limite di indebitamento		488.997.735,56	467.935.826,59	446.018.147,94

(*) La Regione indica, nel prospetto in oggetto, che ai fini della dimostrazione della persistenza di residua capacità di indebitamento, il valore del debito contratto al 31/12 dell'esercizio precedente è integrato del valore degli accertamenti assunti non incassati a valere dell'esercizio 2016 in relazione alla contrazione di mutui. Questo fenomeno si è verificato in quanto contrattualmente non è stato possibile chiedere, entro il termine dell'esercizio, l'erogazione di mutuo per importo pari alle somme impegnate per investimenti coperti da tali risorse.
Il dato è cosi suddivisibile:
anno 2017 -valore del debito contratto al31/12/2016, Euro 1.927.959.997,42 oltre Euro 55.312.901,33 per investimenti coperti da tali risorse.
anno 2018 -valore del debito contratto al 31/12/2016, Euro 1.823.753.779,51 oltre Euro 55.312.901,33 per investimenti coperti da tali risorse.
anno 2019 -valore del debito contratto al 31/12/2016, Euro 1.726.159.255,70 oltre Euro 55.312.901,33 per investimenti coperti da tali risorse.
Si citano, al riguardo i contratti di prestito a erogazione multipla sottoscritti nell'anno 2016:
- contratto di prestito a erogazione multipla CDP SPA, stipulato in data 16/06/2016, posizione CDP n. 4558911100, valore massimo finanziabile: Euro 86.500.000,00;
- contratto di prestito Banca Europea per gli Investimenti, stipulato in data 6/12/2016, posizione Serapis N° 2016-0625, valore massimo finanziabile: Euro 149.500.000,00.

Fonte: Regione Toscana, l.r. n. 39/2017, Bilancio assestato 2017-2019.

Analizzando le singole voci del prospetto, le entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa (titolo I) considerate al netto della quota destinata al comparto sanitario, sono previste, in sede di assestamento, in 1.256 milioni per il 2017, in lieve diminuzione nel biennio successivo. Il limite massimo della spesa per il debito che l'ente è tenuto a rispettare annualmente, rappresentata dal 20 per cento di tale importo, ammonta, nel 2017, a 251,3 milioni.

Si precisa in merito che gli importi riportati nella tabella, sia per la parte di entrata che per quella di spesa, si riferiscono al prospetto di calcolo del limite di indebitamento approvato in sede di assestamento del bilancio con l.r. n. 39/2017. Tuttavia tali valori, nella maggior parte dei casi, risultano identici a quelli inseriti nell'analogo prospetto allegato al bilancio di previsione iniziale, approvato a dicembre 2016, nonostante il periodo intercorso tra il bilancio previsionale e l'assestamento[316].

Tale considerazione vale anche per le voci di spesa, di cui la principale è rappresentata dall'ammontare delle rate di rimborso di prestiti riferite a debiti già contratti dalla Regione fino al 31 dicembre 2016, pari a 160 milioni (voce E del prospetto). Questo importo comprende sia la spesa per il rimborso della quota capitale sui mutui e prestiti (stimata dall'ente, per il 2017, in 92,2 milioni) sia la quota per interessi, pari a 49,8 milioni.

In merito al calcolo di tale voce ad opera dell'Ente regionale si effettuano le seguenti considerazioni.

In primo luogo, come già evidenziato, nonostante il prospetto in esame si riferisca alla legge regionale n. 39/2017 di assestamento del bilancio, i dati riportati riferiti alla citata voce E) rappresentano le stime iniziali effettuate in sede di bilancio di previsione 2017-2019. I valori non subiscono modifiche rispetto alle stime iniziali nonostante durante l'anno si registrino delle variazioni negli importi stanziati relativi agli interessi per mutui a tasso variabile[317].

---

[316] I valori inseriti nel prospetto allegato alla legge di assestamento di bilancio n. 39/2017 non sono peraltro riscontrabili in modo puntuale con le movimentazioni dei capitoli di spesa riportati come stanziamenti definitivi nel conto del bilancio fornito dalla Regione, in quanto questi ultimi ricomprendono anche le movimentazioni successive all'assestamento stesso, effettuate mediante legge consiliare o con delibera di Giunta fino al dicembre 2017.

[317] La differenza rispetto ai dati di preventivo inseriti nei capitoli di spesa per interessi, considerati per il calcolo della lettera E del prospetto, riguarda gli interessi a tasso variabile ed è pari a 389.577,54 euro. Sussiste peraltro anche una differenza riferita ai capitoli di spesa per rimborso della quota del debito, rispetto ai dati di bilancio preventivo iniziale, pari a 290.337,56 euro. Di conseguenza, se si considera l'importo in sede di previsione iniziale, i dati di bilancio risultano diversi da quelli riportati nel prospetto in oggetto, poiché si registra una differenza complessiva, pari a 679.915,10 euro.

In secondo luogo, sussistono alcuni capitoli di spesa relativi sia ad interessi passivi che alla quota capitale di rimborso dei prestiti che non vengono considerati nel calcolo in oggetto. Si tratta soprattutto del differenziale negativo derivante dall'utilizzo di strumenti finanziari derivati (pari a circa 12 milioni) e di alcuni capitoli iscritti nel perimetro sanitario. Inoltre, si sottolinea che, nel corso della gestione 2017, vengono alimentati capitoli di bilancio che non presentano stanziamenti iniziali, oppure caratterizzati da stanziamenti iniziali di importo modesto, mediante il trasferimento di somme dai conti ordinari a quelli sanitari, come già descritto in precedenza. Tale fenomeno avviene sia per quanto riguarda le spese afferenti ad interessi, sia per quelle riferite alla quota capitale[318]. Queste movimentazioni tra capitoli, la cui unica differenza è rappresentata dalla relativa imputazione al conto ordinario ovvero a quello sanitario del bilancio regionale, rendono difficoltosa la tracciabilità delle spese in esame nonché l'individuazione della loro effettiva natura (se ordinaria o sanitaria) e la comparazione delle stesse negli anni, evidenziando peraltro una scarsa trasparenza nella relativa gestione, come peraltro già rilevato da questa Sezione in sede di analisi del bilancio 2015 della Gestione sanitaria accentrata (Gsa) regionale[319].

Peraltro, in merito alla mancata inclusione degli oneri derivanti da strumenti finanziari derivati nel limite di indebitamento, si evidenzia che il loro eventuale inserimento in sede di bilancio di previsione avrebbe comportato un mancato rispetto del limite di indebitamento (essendo pari a circa 12 milioni, a fronte di uno spazio iniziale disponibile che ammonta, come detto in precedenza, a 6,2 milioni), ciò avrebbe peraltro provocato l'eventuale rimodulazione dell'importo di nuovi mutui concedibile. Successivamente, in sede di assestamento, l'inclusione degli oneri in oggetto avrebbe comunque permesso il rispetto del limite di indebitamento (in presenza di uno spazio disponibile di 16,9 milioni per il 2017).

In merito, la Sezione si era già espressa in sede di analisi del precedente rendiconto 2016, rilevando la necessità di includere tale posta nel calcolo[320], inclusione che sarebbe potuta avvenire in sede di assestamento del bilancio 2017, a seguito della parifica del rendiconto

---

[318] Si tratta, ad esempio, del capitolo di spesa n. 24384 riferito al rimborso della quota capitale, che aumenta nel corso della gestione da 3 a 16 milioni e dei capitoli n. 73069 e n. 73096 riferiti ad interessi passivi, che sono valorizzati solo in sede di assestamento definitivo del bilancio. Non si tratta di nuove spese bensì di trasferimento sul perimetro sanitario di spese dai capitoli iniziali, di analoga natura, contabilizzati sul conto ordinario del bilancio.

[319] Deliberazione n. 32/2018/PRSS.

[320] Si rimanda in merito alla relazione allegata al giudizio di parificazione del rendiconto 2016 della Regione Toscana (del. 159/2017/PARI) Capitolo I, par. 4.3.

2016 e della pubblicazione del referto correlato. Tuttavia, tale adeguamento non è stato effettuato.

La mancata correzione del calcolo del limite, come disposto dalla Sezione, rende nondimeno problematica la verifica dell'effettivo rispetto del limite stesso anche per i successivi esercizi 2018 e 2019. Per tali anni, infatti, è stata autorizzata, nell'ambito della legge di previsione del bilancio 2017-2019 (e confermata in sede di assestamento), la contrazione di nuovi mutui per 46,54 milioni nel 2018 e 51,74 milioni nel 2019. Considerando queste operazioni, il limite sarebbe rispettato per 12,9 milioni nel 2018 e per 12 milioni nel 2019 (lett. M del prospetto di calcolo) e cioè per un importo circa pari agli oneri derivanti da strumenti derivati.

Tuttavia, se si computano anche l'importo del differenziale negativo sui contratti derivati, stimato annualmente in circa 12 milioni, e gli ulteriori capitoli di spesa, afferenti al comparto sanitario non ricompresi nel calcolo regionale, seppure di importo residuale, appare dubbio il rispetto del limite per il biennio 2018-2019. Si rammenta che il rispetto di tale vincolo risulta necessario per poter concedere nuovo debito, debito che la Regione ha già autorizzato in fase di previsione iniziale sulla base dei dati non aggiornati con le correzioni disposte dalla Sezione.

In sede istruttoria, l'Ente comunica che la mancata inclusione degli oneri finanziari sui derivati dipende dal fatto che il prospetto in analisi è stato predisposto in un periodo antecedente al giudizio di parifica al rendiconto 2016. Tali oneri sono stati considerati invece a partire dal bilancio di previsione 2018. Prendendo atto delle specifiche effettuate dall'Ente, si ribadisce che la le legge di assestamento del bilancio di previsione 2017 è successiva a quella di approvazione del rendiconto 2016 e, di conseguenza, anche al giudizio di parifica sullo stesso effettuato dalla Sezione. Non sussistevano, pertanto, impedimenti di natura temporale all'aggiornamento dei dati in esame.

La successiva lettera F del prospetto di calcolo rappresenta l'ammontare delle rate per mutui e prestiti autorizzati nell'esercizio in corso e ammonta a 125,3 milioni nel 2017. Tale valore comprende sia la rata annua derivante dalla previsione di nuovi mutui autorizzati nel 2017 (58,3 milioni, di cui 5,35 reimputati in entrata dall'esercizio 2016) sia la rata a copertura del disavanzo al 31/12/2016 derivante da mutui autorizzati e non contratti, quantificato dalla Regione in complessivi 2.708 milioni, il cui finanziamento viene previsto in 30 esercizi. Quest'ultimo dato, stimato in sede di previsione, viene rimodulato in assestamento nella

successiva voce H (-10,6 milioni), a seguito della riduzione dell'importo dell'effettivo disavanzo 2016 da finanziare con il ricorso al credito, rispetto a quanto presunto in precedenza. Infatti, tale valore diminuisce dai 2.708 milioni inizialmente stimati ai 2.381 milioni definitivamente quantificati in sede di approvazione del rendiconto 2016[321]. La copertura del disavanzo derivante dai "mutui a pareggio" mediante il ricorso al credito è consentita dal comma 2 del già citato art. 40 del d.lgs. n. 118/2011. Tale previsione può tuttavia non comportare un'effettiva contrazione di mutuo durante l'anno, in presenza di un fondo di cassa sufficiente, come peraltro avvenuto nel caso della Regione Toscana, che non ha proceduto all'assunzione effettiva di tale tipologia di debito.

La riduzione del disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto, rispetto a quanto presunto in sede di bilancio di previsione iniziale, comporta un miglioramento del margine disponibile per l'assunzione di nuovi prestiti di 10,5 milioni nel 2017 (lettera H del prospetto). Questo valore indica l'ammontare della rata per mutui e prestiti risparmiata nell'anno con la riduzione dello *stock* di debito derivante da mutui a pareggio, come sopra quantificato. Il correlato beneficio si ripercuote anche sul successivo biennio 2018-2019 (mediante la riduzione di circa 10 milioni della quota di cui alla lettera E per gli stessi anni, rispetto a quanto previsto inizialmente), comportando un miglioramento di circa 10 milioni anche sul margine di questi due esercizi.

Si evidenzia peraltro che la Regione si è adeguata alle osservazioni effettuate dalla Sezione in merito alla corretta compilazione delle voci E ed F del prospetto, a seguito della rilevazione di criticità in sede di referto sul rendiconto 2016[322].

Tuttavia, si rileva un'ulteriore problematica nell'ambito del calcolo dell'ammontare del disavanzo 2016 derivante dall'utilizzo dei mutui a pareggio (pari, come detto, a 2.831 milioni). Infatti, dall'analisi della composizione del risultato di amministrazione 2016 fornita dalla Regione stessa in sede istruttoria, si desume che il disavanzo complessivo (-3.024 milioni) è composto nel modo seguente: 643,6 milioni si riferiscono al disavanzo derivante dalla costituzione del fondo anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013; 81,6 milioni provengono dal disavanzo derivante dall'operazione di riaccertamento straordinario dei

[321] Come già precisato in precedenza, il disavanzo 2016 definitivamente approvato con l.r. n. 38 del 31/7/2017, pari a -3.024 milioni, è risultato inferiore rispetto a quanto stimato in sede di bilancio di previsione 2017 con l.r. n. 90 del 27/12/2016, pari a -3.298 milioni. Pertanto anche la componente dello stesso disavanzo derivante dall'utilizzo dell'istituto dei mutui a pareggio si riduce da 2.708 a 2.381 milioni.

[322] Si rimanda alla relazione allegata alla deliberazione di parifica del rendiconto 2016, n. 159/2017, Cap I, par. 4.3.

residui e solo 2.299,6 milioni riguardano il disavanzo da debito autorizzato e non contratto (mutui a pareggio), come indicato nella tabella seguente.

Tab. 106 - Composizione del disavanzo della Regione Toscana derivante dal rendiconto 2016 – dettaglio quota derivante dai "mutui a pareggio". (in euro)

Tipologia di disavanzo	*Importo*
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (da mutui a pareggio)	***2.299.555.735***
Disavanzo derivante da riaccertamento straordinario dei residui	81.569.356
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex d.l. n. 35/2013	643.642.797
Totale	**3.024.767.889**

Fonte: Corte dei conti su dati forniti dalla Regione Toscana.

La differenza tra quanto inserito nel prospetto di calcolo del limite di indebitamento di cui all'art. 62 del d.lgs. n. 118/2011 in esame (2.381 milioni) e quanto indicato dall'ente in sede di scomposizione del disavanzo 2016 (2.299,6 milioni) è pari a 81,6 milioni, ovvero la quota di disavanzo derivante dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui. Il finanziamento di quest'ultimo importo è già previsto mediante l'applicazione annuale al bilancio regionale di una quota di 2,9 milioni del disavanzo, per un periodo di 30 anni e quindi non può essere previsto mediante l'autorizzazione al ricorso al debito.

Si invita pertanto l'Ente a fornire una quantificazione univoca del disavanzo derivante da mutui a pareggio e, nel caso, di correggere i dati inseriti nel prospetto di calcolo dei limiti di indebitamento[323]. Si rileva infatti che, nel bilancio 2017, il capitolo di entrata che autorizza l'assunzione di mutui a copertura del disavanzo derivante da mutui a pareggio (cap. n. 51000 "contrazione di mutui a pareggio della componente passiva dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente") è pari a 2.381 milioni (non a 2.299 milioni) ed è destinato alla copertura del capitolo di spesa n. 50 "componente passiva avanzo di amministrazione esercizio precedente", di pari importo. Di conseguenza, l'ente ha autorizzato (anche se non assunto) nuovo debito per finanziare il disavanzo pregresso per 2.381 milioni, comprensivo quindi degli 81,6 milioni riferiti al disavanzo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui.

A seguito di apposita richiesta istruttoria, l'ente comunica che *"il disavanzo certificato in sede di rendiconto 2016 è pari a 3.024.767.888,99 milioni di euro. Con la legge di assestamento*

[323] Peraltro, l'eventuale riduzione della quota di debito autorizzata per la copertura del disavanzo pregresso da 2.381 a 2.299 milioni comporterebbe un miglioramento del margine disponibile per l'assunzione di nuovo debito.

2017 si è dato copertura all'intero importo del disavanzo certificato con il rendiconto 2016 ivi compresa la componente imputabile all'operazione di riaccertamento straordinario 2015 pari a 81.569.356,40 milioni di euro. All'effettiva copertura del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario si è fatto fronte sulla base di quote trentennali (pari a 2.913.191,30 milioni di euro) finanziate a carico delle entrate regionali libere correnti. Si precisa, inoltre, che il debito autorizzato a copertura del disavanzo 2016 iscritto in sede di assestamento 2017 non è stato assunto e che in sede di legge di assestamento 2018, si è provveduto alla corretta copertura della componente del disavanzo riconducibile ad impegni su autorizzazione a mutuo non contratto".

La nuova quantificazione a cui la Regione fa riferimento riguarda la componente derivante da mutui a pareggio calcolata in sede di elaborazione del successivo rendiconto 2017, quale differenza tra il disavanzo complessivo 2017 (-2.763.263.205,67 euro) e le quote riferite al disavanzo derivante da riaccertamento straordinario dei residui e dall'anticipazione di liquidità al termine dello stesso anno (per complessivi 706.158.537,55 euro). Il differenziale, pari a 2.057.104.668,12 euro, rappresenta la quota di disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto al 31 dicembre 2017, da applicare nell'ambito dell'assestamento del bilancio 2018 e da considerare ai fini del calcolo del limite di indebitamento di cui all'art. 62 del d.lgs. n. 118/2011. Tale orientamento è stato ribadito dall'Ente anche in sede di contraddittorio, sottolineando l'intenzione di adeguarsi in sede di assestamento del bilancio 2018 nei termini sopra descritti. La Sezione si riserva, pertanto, di verificare l'avvenuto adeguamento nell'ambito della legge di assestamento 2018, ancora da approvare. Si ribadisce comunque che, per il rendiconto 2017, la criticità sopra rilevata, riferita alla discrepanza nella quantificazione dell'ammontare di disavanzo da mutui a pareggio derivante dal rendiconto 2016 tra quanto comunicato dall'Ente (2.299 milioni) e quanto indicato nei documenti contabili esaminati (2.381 milioni), su cui si basa l'autorizzazione a contrarre nuovo debito, permane.

Con riferimento alla gestione del disavanzo derivante dai mutui a pareggio, si sottolinea comunque che questo risulta in diminuzione già nel 2016 (2.381 milioni) rispetto al precedente esercizio 2015 (2.844 milioni). Il *trend* decrescente viene confermato anche per 2017, in quanto l'Ente registra un importo, al termine dell'anno, pari 2.057 milioni, come sopra riportato.

Tale andamento consegue al graduale riassorbimento del disavanzo derivante dai mutui autorizzati e non contratti mediante risorse proprie di bilancio, rese disponibili anche dalla

necessità di conseguire annualmente un avanzo di gestione, come richiesto dalle disposizioni in tema di concorso agli obiettivi di finanza pubblica[324]. Le quote di avanzo della gestione generate a tal scopo potrebbero pertanto essere finalizzate, anche negli esercizi futuri, alla riduzione del disavanzo derivante dai mutui a pareggio. Al riguardo, si invita la Regione ad effettuare una riflessione sull'eventuale possibilità di destinare l'eventuale avanzo della gestione dell'anno prioritariamente alla riduzione del disavanzo in oggetto, analogamente a quanto già effettuato da alcune regioni[325], anche in un'ottica di risparmio di spesa in termini di interessi passivi annui per l'ammortamento del debito.

Un'altra voce rilevante del prospetto in esame è quella riferita alle rate relative al debito potenziale, pari a 43,1 milioni, che riguardano il debito contratto da altri enti su cui la Regione ha rilasciato apposita garanzia (lett. G del prospetto). Ci si riferisce, per 39,6 milioni, alle garanzie sulle rate annuali dei debiti contratti dagli enti del settore sanitario con Cassa Depositi e Prestiti S.p.a. Tra di essi spicca la quota a carico dell'azienda ospedaliera senese (pari a 7,4 milioni), a fronte di una media di poco più di 2 milioni delle altre rate, riferite alle aziende sanitarie ed ospedaliere regionali e ad Estar. Gli ulteriori 3,5 milioni riguardano una fidejussione su un mutuo contratto dall'Autorità portuale di Piombino.

Oltre a quelle menzionate, è stata rilasciata anche una fidejussione su un mutuo *bullet* della Banca Monte dei Paschi di Siena S.p.a. alla società Interporto Toscano S.p.a. - Guasticce (Li) a fronte della quale sono stati effettuati accantonamenti annuali di euro 3,0 milioni. La Regione, in sede istruttoria, precisa che tale importo non è considerato nella lett. G) del prospetto, ma è invece rappresentato nell'ambito dei 12 milioni riportati nel prospetto sotto la voce "di cui garanzie per le quali è stato costituito accantonamento". L'Ente precisa inoltre che la garanzia è prestata a fronte del mutuo *bullet* in scadenza nel 2019, momento in cui l'accantonamento in corso permetterà di raggiungere l'intero ammontare eventualmente necessario.

Per quanto riguarda, invece, le voci di spesa per mutui e prestiti espressamente escluse dal calcolo (voci I e L del prospetto), le stesse si riferiscono alle quote di debito coperte da contributi erariali sulle rate di ammortamento (voce I), pari a 17,9 milioni nel 2017 e alle rate

---

[324] Per il 2017, la Regione Toscana è chiamata a contribuire agli obiettivi di finanzia pubblica per complessivi 210 milioni, di cui 80 milioni in termini di conseguimento di avanzo contabile e 130 milioni in termini di rinuncia a trasferimenti statali vincolati, come desunto dalla Nota integrativa al bilancio di previsione 2017-2019 (l.r. n. 90/2016).

[325] Ci si riferisce ad esempio alla Regione Veneto (l.r. n. 32/2016, art. 8, comma 3 bis).

di debiti espressamente esclusi dai limiti dell'indebitamento (voce L) pari a 66,5 milioni; queste ultime, in particolare, attengono a mutui e prestiti obbligazionari espressamente esclusi (22,8 milioni) ed alla rata annua di rimborso dell'anticipazione di liquidità concessa dal Mef ai sensi degli artt. 2 e 3 del d.l. n. 35/2013 e s.m.i. (65,5 milioni).

La successiva sezione del prospetto riporta il totale dell'indebitamento (lettere P e Q), distinto tra lo *stock* di debito già autorizzato nell'anno da leggi precedenti per 2.708 milioni[326] e quello autorizzato con la legge di assestamento per -268 milioni (voce Q). Quest'ultima riduzione si riferisce, come descritto in precedenza, al miglioramento del disavanzo pregresso derivante da debito autorizzato e non contratto da 2.708 a 2.381 milioni[327]. Le grandezze qui esaminate riguardano lo *stock* di debito di cui alle rate annuali in ammortamento riportate in precedenza alle voci F e H, a cui si rimanda per le relative considerazioni.

Infine, sussiste un ingente ammontare di debito potenziale di 500,9 milioni nel 2017, previsto in diminuzione nel biennio successivo. Tale valore riguarda lo stock delle garanzie principali o sussidiarie prestate dalla Regione a favore di altre amministrazioni pubbliche e di altri soggetti, legate alle rate annuali garantite di cui alla precedente voce G precedentemente descritta. Inoltre, è stato previsto un apposito accantonamento nel bilancio regionale per 12 milioni riferiti, come comunicato dall'Ente, alla garanzia prestata a favore dell'interporto Toscano Vespucci-Livorno.

La Regione precisa, in nota al prospetto in esame, che sono ricompresi nel calcolo della lettera E anche i prestiti a erogazione multipla accertati e non incassati nel corso della gestione 2016 per 55,3 milioni. La mancata riscossione degli stessi viene giustificata dall'Ente a causa di problematiche contrattuali che non hanno reso possibile l'erogazione del prestito per l'importo pari alle somme impegnate finanziate da tali risorse. Rimandando al precedente paragrafo sul nuovo debito per gli opportuni approfondimenti, si sottolinea in questa sede la necessità di monitorare attentamente la contabilizzazione e la successiva gestione dei nuovi prestiti assunti (in questo caso ad erogazione multipla), in termini di corretta imputazione delle spese finanziate dagli stessi e, di conseguenza, delle relative entrate. Infatti, una non

---

[326] Autorizzazione effettuata in sede di bilancio di previsione, con la l.r. n. 90/2016.

[327] In sede di bilancio assestato, l'effettivo miglioramento del disavanzo di amministrazione 2016 rispetto alle previsioni è di 273,8 milioni e non di 268,6 milioni. La differenza, pari a 5,13 milioni, riguarda la quota di debito contratto nel 2016 reimputata al 2017 in sede di riaccertamento ordinario dei residui 2016. Questo importo non viene sottratto poiché è ricompreso quale debito 2017 utile ai fini del calcolo del limite in esame. Lo stesso discorso vale per l'importo di 241.619 euro afferente al 2018, derivante dalla reimputazione di debito contratto nel 2016 all'esercizio 2018.

corretta imputazione delle spese in base alla loro esigibilità, nonché delle risorse ad esse destinate[328], potrebbe far emergere un differente calcolo dei vincoli di cui all'art. 62, in relazione al differente margine presente per effettuare nuovi mutui nei vari anni[329].

6. Gli ulteriori investimenti finanziati con contributi regionali

Come già rilevato dalla Sezione in sede di giudizio di parifica sui precedenti rendiconti 2015 e 2016, si evidenzia in questa sede la presenza di ulteriori investimenti regionali il cui finanziamento è disposto, nelle singole leggi di bilancio, mediante il trasferimento di contributi di natura corrente verso altri enti pubblici, sui quali grava l'onere di assumere il prestito destinato alla copertura degli stessi.

Infatti, a fronte dei vincoli sopra esaminati e delle conseguenti difficoltà nella contrazione di nuovo debito, la Regione ha previsto nel corso del 2017, come già avvenuto nei precedenti esercizi, la realizzazione di una serie di investimenti da parte di enti esterni, per i quali è conferito un contributo annuale di parte corrente a carico del bilancio regionale. Quest'ultimo è finalizzato a rimborsare il costo del debito assunto da tali enti.

Nello specifico, già nel 2015 erano state previste due operazioni riferite all'ampliamento della rete ferroviaria Pistoia-Lucca e alla realizzazione della darsena nel porto di Livorno, inizialmente finanziate mediante indebitamento regionale, nell'ambito del bilancio di previsione 2015 (l.r. n. 86 e 897 del 2014). La contrazione del debito era stata successivamente prevista a carico rispettivamente della società Reti ferroviarie italiane S.p.a., per un importo di 200 milioni, e dell'Autorità portuale di Livorno, per un importo di circa 170 milioni. Tali somme, originariamente stanziate nel bilancio di previsione regionale tra i nuovi debiti riferibili al 2015, erano state in seguito stornate mediante la l.r. n. 37/2015, con contestuale rimborso, da parte della Regione, delle rate annuali dei prestiti assunti dai due enti, comprensive della quota capitale e degli interessi, per tutta la durata del piano di ammortamento delle due opere. L'ammontare annuale del rimborso era pari a 12,5 milioni per ciascuna delle due opere, da restituire in un periodo di 20 anni, con decorrenza dal 2017 per l'ampliamento della rete ferroviaria e dal 2016 per l'intervento sulla darsena del porto di

[328] Il riferimento è in particolare alle entrate derivanti da prestiti, regolate dall'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, punti 3.18 e 3.19 già esaminati in precedenza.

[329] Ad esempio, potrebbe essere incentivata l'imputazione delle spese (e quindi del debito che le finanzia) nell'esercizio in cui è presente un più ampio spazio per la contrazione di nuovi prestiti, senza considerare il momento di effettiva esigibilità della spesa come invece richiesto dal principio di competenza potenziata.

Livorno. Il rimborso delle rate annuali veniva configurato come "contributo straordinario di parte corrente", da contabilizzare nel titolo I di spesa del bilancio.

Nel corso del 2016 erano state previste tre ulteriori operazioni della stessa tipologia. La prima, introdotta dalla l.r. n. 82/2015 collegata alla legge di stabilità 2016, riguardava l'erogazione di un contributo annuale di 3 milioni per ciascuno degli anni dal 2016 al 2035 a favore dell'Autorità portuale di Piombino "per il concorso agli oneri di ammortamento derivanti dalla contrazione di finanziamento da parte della stessa Autorità portuale, previa stipula di specifico accordo di programma, sulla base della fase di realizzazione degli interventi" (art. 19, l.r. n. 82/2015) per un importo totale 60 milioni. Le altre due operazioni erano state invece disposte con la successiva l.r. n. 67/2016 di modifica della citata l.r. n. 82/2015. In particolare, venivano programmati interventi di riqualificazione delle aree intorno al porto di Marina di Carrara "attraverso l'erogazione all'Autorità portuale di Marina di Carrara di contributi straordinari, per un importo massimo di euro 1.000.000,00 per ciascuno degli anni dal 2018 al 2037, per il concorso al rimborso degli oneri di ammortamento derivanti dalla contrazione di finanziamenti da parte della stessa Autorità portuale, previa stipula di specifico accordo di programma, sulla base delle fasi di realizzazione degli interventi" (art. 2, l.r. n. 67/2016), per un importo complessivo di 20 milioni, da erogare a partire dal 2018. Infine, l'art. 9 della stessa legge inseriva il concorso finanziario regionale ad interventi di edilizia residenziale pubblica da attivare presso la Banca europea degli investimenti da parte di Casa S.p.a., società partecipata dai comuni dell'area fiorentina, individuata come mandataria dei gestori Erp della Toscana. Il capitale massimo mutuabile era di 100 milioni, erogabile nel corso di trentasei mensilità, salvo proroghe. Al fine del concorso al pagamento degli oneri per tali spese, "la Regione Toscana prevede l'erogazione a favore di Casa S.p.a., soggetto capofila individuato dai soggetti gestori del patrimonio Erp, di un contributo massimo pari a euro 547.470,41 nell'anno 2017 e di euro 2.230.866,57 nell'anno 2018" (art. 9, comma 2, l.r. n. 67/2016).

Come già evidenziato nelle precedenti relazioni della Sezione allegati alle delibere di parifica sui rendiconti 2015 e 2016, tali operazioni di cofinanziamento di spese di investimento, mediante l'erogazione di contributi di parte corrente, non sono sottoposte ai vincoli sull'indebitamento di cui all'art. 62 del d.lgs. n. 118/2011. Inoltre, la Regione, attraverso gli interventi descritti, evita di contrarre nuovi mutui e quindi di attivare nuove

spese di parte capitale, facendo sì che queste ultime non incidano sui vincoli relativi al pareggio di bilancio di cui all'art. 9 della l. n. 243/2012[330].

D'altra parte, la Regione pone comunque a carico del proprio bilancio un contributo all'investimento in quanto, in particolare per gli interventi previsti nel 2015, era tenuta ad accollarsi il finanziamento delle opere in oggetto sulla base di appositi accordi quadro con il Governo, finanziati inizialmente con ricorso all'indebitamento e poi trasferiti agli altri enti coinvolti. La Regione, come detto, ha previsto di contribuire a tale spese rimborsando ai singoli enti la quota annuale con contributi di parte corrente. Questi ultimi non sono quindi considerati né come interessi passivi, né come quote di rimborso di prestiti e pertanto non vengono computati nel calcolo del limite di cui all'art. 62, comma 6; né sono computate quali garanzie, le cui rate sarebbero ricomprese nel suddetto limite, secondo le disposizioni del comma 6, ultimo periodo.

Per quanto riguarda l'esercizio 2017, tuttavia, la Regione comunica il seguente aggiornamento, che evidenzia la mancata attivazione degli interventi previsti e quindi la mancata erogazione di contributi a favore degli enti interessati, secondo il dettaglio riportato di seguito:

- raddoppio della linea ferroviaria Pistoia-Lucca (art. 21 l.r. n. 37/2015): con legge regionale n. 40/2017, lo stanziamento di 12,5 milioni sul cap. 31170 dell'esercizio 2017 è stato azzerato, facendo traslare di un anno inizio e fine della durata per il rimborso dei ratei di mutuo dal 2017 al 2018 e dal 2036 al 2037;
- interventi sul porto di Livorno (art. 22 l.r. n. 37/2015): con l.r. n. 52/2017, lo stanziamento 2017 cap. 31171 è stato azzerato, spostando di un anno in avanti inizio e fine della durata per il rimborso delle rate di mutuo;
- interventi sul porto di Piombino (art. 19, l.r. n. 82/2015): con l.r. n. 52/2017, lo stanziamento 2017 cap. 31191 è stato azzerato, spostando di un anno in avanti inizio e fine della durata per il rimborso delle rate di mutuo;
- interventi sul porto di Marina di Carrara (art. 2 l.r. n. 67/2016): il finanziamento assegnato con l.r. n. 67/2016, prevede il rimborso all'Autorità di Sistema Portuale del Mar Ligure Orientale degli oneri di ammortamento derivanti dalla contrazione di finanziamenti da parte

[330]Il rispetto del pareggio di bilancio regolato dall'articolo in oggetto prevede il computo, tra le entrate considerate ai fini del pareggio, dei primi 5 titoli, con l'esclusione quindi delle entrate da indebitamento (titolo VI) mentre, tra le spese, vengono considerate quelle afferenti ai primi tre titoli, comprese le spese di investimento (titolo II).

della stessa Autorità portuale per un importo massimo di 1 milione a decorrere dal 2018 e fino al 2037;

- finanziamento all'edilizia residenziale pubblica: l'art.12 della l.r. n. 68/2017 ha abrogato il concorso finanziario per interventi di edilizia residenziale pubblica a carico della società Casa S.p.a., di cui all'art. 26 *novies* della l.r. n. 82/2015 e inserito con l'art. 9 della l.r. n. 67/2016.

Per quanto riguarda, poi, il finanziamento del comparto sanitario mediante il ricorso al credito, questo è stato trasferito, a partire dal 2016 (primo anno di divieto di assunzione dei mutui a pareggio per finanziare nuove spese) direttamente agli enti sanitari (asl, aziende ospedaliere, Estar).

Al riguardo, si rammenta che già nel 2016, con delibera di Giunta n. 722/2016, erano stati revocati alcuni contributi in conto capitale assegnati alle aziende sanitarie ed ospedaliere e sostituiti mediante l'autorizzazione, direttamente alle aziende stesse, alla contrazione di nuovo debito per complessivi 220 milioni, che si aggiungevano a precedenti autorizzazioni confermate di 167 milioni, per un totale di 387 milioni di mutui autorizzati a carico degli enti sanitari al termine del 2016. Tuttavia, i maggiori oneri finanziari derivanti dal nuovo debito, che sostituisce i contributi regionali originariamente previsti, erano imputati a carico della Regione stessa, mediante l'erogazione alle aziende interessate di appositi trasferimenti di parte corrente per circa 413 milioni nel periodo 2017-2026, finanziati mediante risorse del fondo sanitario regionale indistinto (allegato C alla delibera di Giunta n. 722/2016) di cui 44,2 milioni a carico del bilancio 2017[331].

In sede istruttoria, la Regione specifica che, con decreto dirigenziale n. 19509 del 27/12/2017, si è provveduto all'eliminazione della prenotazione di spesa di 44,2 milioni, precedentemente assunta con la citata delibera n. 722/2016 sul capitolo di spesa n. 24047, ai sensi dell'art.20 comma 1 lett. a) del d.lgs. n. 118/2011.

La Regione precisa inoltre che *"la prenotazione assunta con la d.g.r. sopra detta non è stata oggetto di un impegno specifico a favore di Ssr, per 2 motivi:*

[331] Con la delibera di giunta n. 722/2016 la Regione provvede a revocare i contributi di parte capitale precedentemente assegnati alle aziende sanitarie per il finanziamento degli investimenti, la cui fonte di copertura era rappresentata da risorse regionali ovvero dall'autorizzazione alla contrazione di nuovo debito da parte della Regione. Nel contempo, le aziende sanitarie vengono autorizzate alla stipula di nuovi mutui per il reperimento delle risorse che erano state garantite dal suddetto contributo. La Regione si impegna a rimborsare alle aziende il costo del nuovo debito, mediante l'erogazione di contributi di parte corrente stimati in circa 413 milioni nel periodo 2017-2026, finanziati mediante risorse del fondo sanitario regionale indistinto.

- innanzitutto, i mutui autorizzati con la d.g.r. n. 722/2016 sono stati stipulati quasi tutti nel mese di giugno 2017, per cui sull'esercizio 2017 ha gravato una sola rata di ammortamento dei mutui in questione (e non 2 come originariamente previsto);

- inoltre, con la d.g.r. n. 722/2017 (rectius, 2016) non si intendeva concedere dei contributi finalizzati alle aziende sanitarie, trattandosi di contributi finanziati con il Fsr indistinto, ma, in sostanza, introdurre un ulteriore parametro (costituito, appunto, dal fabbisogno di risorse economico-finanziarie necessarie per far fronte all'ammortamento dei mutui) per la distribuzione tra le aziende sanitarie del Fsr indistinto."

Con riguardo al primo punto, si evidenzia che il ritardo nella stipula dei mutui autorizzati non farebbe venire meno la necessità di erogare almeno una parte del contributo previsto, ma inciderebbe solo sul suo ammontare. Inoltre, in merito al secondo punto, si evidenzia che, dal testo della menzionata delibera n. 722/2016, non si desume la necessità di introdurre di un apposito parametro di riferimento, come sottolineato nella risposta dell'Ente, bensì quella di sostituire il finanziamento del comparto sanitario, effettuato in precedenza mediante contributi in conto capitale (finanziati in prevalenza attraverso l'istituto dei mutui a pareggio), con un'erogazione di parte corrente finalizzata al sostenimento di una quota del costo del debito posto a carico degli enti sanitari. Come già evidenziato, tale trasferimento risulta coperto dal fondo sanitario regionale, comportando un differente utilizzo di quest'ultimo rispetto al finanziamento della spesa sanitaria ordinaria. Peraltro, dalla risposta fornita dall'Ente, non risulta evidente se il trasferimento in oggetto è stato solo rinviato oppure definitivamente eliminato.

Per ulteriori analisi sul debito sanitario si rimanda al capitolo dedicato alla sanità regionale.

Inoltre, si evidenzia che, nel corso del 2017, è stata autorizzata dalla Regione Toscana, mediante ulteriori delibere di Giunta, la contrazione di nuovi mutui a favore degli enti sanitari, rispetto a quanto già previsto con la citata delibera n. 722/2016.

Ci si riferisce in particolare alle delibere di Giunta nn. 45, 46, 47, 477, 1152, 1253, 1513 del 2017, con cui la Regione autorizza le aziende sanitarie ed ospedaliere alla stipula di uno o più mutui nel rispetto dei vincoli previsti dalla normativa nazionale per gli enti sanitari in materia di contrazione di nuovo debito. Premesso che il valore delle entrate proprie correnti delle aziende sanitarie, che rappresenta il parametro di riferimento su cui calcolare il limite

dell'indebitamento del comparto sanitario[332] viene definito dalla Regione Toscana stessa, in assenza di disposizioni nazionali che regolino la fattispecie in modo oggettivo, si rileva come il nuovo debito autorizzato agli enti del comparto sanitario esula dalla presente analisi, in quanto formalmente non a carico della Regione. Si evidenzia, inoltre, come per tali autorizzazioni non siano previsti, nell'ambito degli atti citati, ulteriori oneri a carico del bilancio regionale, a differenza di quanto disposto con la precedente delibera n. 722/2016.

Di seguito si riporta l'elenco dei nuovi mutui autorizzati nel corso del 2017 verso il comparto sanitario, con l'indicazione dell'ammontare complessivo e dell'ente sul quale grava il nuovo debito.

Tab. 107 - Indebitamento del comparto sanitario: nuovo debito autorizzato dalla Regione nel 2017.

Autorizzazione all'indebitamento agli enti del comparto sanitario - Anno 2017		
Atto regionale	**Ente autorizzato a contrarre debito**	**Importo autorizzato (euro)**
Delibera n. 45 del 24-01-2017	Azienda ospedaliera universitaria pisana	27.528.374
Delibera n. 46 del 24-01-2017	Azienda u.s.l. Toscana Nord Ovest	23.000.000
Delibera n. 47 del 24-01-2017	Fondazione Toscana Gabriele Monasterio	15.500.045
Delibera n. 1152 del 23-10-2017	Azienda u.s.l .Toscana Sud Est	68.800.000
Delibera n. 1253 del 13-11-2017	Azienda ospedaliera universitaria Meyer	5.000.000
Delibera n. 1513 del 27-12-2017	Azienda ospedaliera universitaria di Careggi	25.227.734
Delibera n. 477 del 09-05-2017	Estar	1.229.400
Totale importo autorizzato		**166.285.553**

Fonte: Corte dei conti su dati della Regione Toscana.

Nel complesso, oltre al debito autorizzato nel 2016 per complessivi 387 milioni con la citata delibera di Giunta n. 722/2016 (con oneri a carico del bilancio regionale per 413 milioni previsti su un arco di tempo decennale), nel 2017 viene autorizzato nuovo debito per 166,3 milioni, per la maggior parte a carico dell'azienda sanitaria Toscana sud est (68,8 milioni), seguita dall'azienda ospedaliera Pisana (27,5 milioni), dall'azienda ospedaliera di Careggi (25,2 milioni) e dall'azienda Toscana nord ovest (23 milioni)[333].

[332] I limiti alla contrazione di nuovo debito del settore sanitario sono regolati dal d.lgs. n. 502/1992 e s.m.i. che, all'art. 2 comma 2 *sexies* lett. g) punto 2), prevede per gli enti del comparto la possibilità di attivare nuovi prestiti fino ad un ammontare complessivo delle rate, per capitale ed interessi, non superiore al 15 per cento delle entrate proprie correnti, escluso il fondo sanitario.

[333] Per la trattazione dettagliata del debito del comparto sanitario si rimanda al capitolo sulle politiche sanitarie del presente referto.

In generale, le difficoltà incontrate dalla Regione nell'attivazione di nuovi investimenti dipendono sia dal superamento dello strumento dei mutui a pareggio a partire dal 2016[334], sia dall'introduzione di nuovi vincoli di bilancio ad opera dell'armonizzazione contabile e del principio del pareggio di cui alla l. n. 243/2012. Peraltro, lo scopo di tali nuove disposizioni è proprio quello di incentivare gli enti territoriali a finanziare gli investimenti prevalentemente con risorse proprie, limitando il ricorso al mercato, attraverso l'utilizzo di appositi strumenti normativi per la gestione ed il pieno utilizzo degli spazi finanziari disponibili sia a livello regionale che nazionale, come i patti di solidarietà nazionali già menzionati in precedenza.

Inoltre, si ribadisce l'importanza della nuova modalità di gestione delle entrate da nuovo debito.

Infatti dal 2016, a seguito della preclusione della possibilità di ricorrere all'istituto dei mutui a pareggio, la Regione deve attuare una politica particolarmente attenta agli impatti di un eventuale ricorso al debito sugli equilibri di finanza pubblica, con riferimento sia ai limiti previsti dall'art. 62 del d.lgs. n. 118/2011, sia al rispetto del pareggio di bilancio disciplinato dall'art. 9 della l. n. 243/2012. Nel calcolo del pareggio di bilancio, infatti, non vengono ricomprese le entrate da indebitamento (titolo VI del nuovo bilancio armonizzato), mentre viene computata la spesa di investimento (titolo II) finanziata con tali risorse. Tale modalità di calcolo, finalizzata a disincentivare la contrazione di nuovi prestiti in un'ottica di contenimento generale del debito pubblico, comporta la necessità, per l'ente territoriale, di recuperare spazi finanziari sufficienti per l'attivazione degli investimenti finanziati da nuovi prestiti, in assenza dei quali l'ente si trova nell'impossibilità di avviare gli interventi previsti, ovvero di modificare la tipologia di copertura degli stessi[335].

7. L'indebitamento in derivati finanziari

Nel referto sul rendiconto 2016 è stata avviata una specifica analisi sui contratti aventi ad oggetto strumenti finanziari derivati[336] stipulati dalla Regione nei primi anni 2000 e tutt'oggi

---

[334] D.lgs. n. 118/2011, art. 40.

[335] Per la trattazione delle regole sottostanti il calcolo del pareggio di bilancio si rimanda all'apposita sezione dedicata nel presente referto.

[336] Tali contratti si basano sulla negoziazione di un differenziale dato dal raffronto tra il valore dell'entità considerata al momento della stipulazione e quello dello stesso elemento alla data dell'esecuzione. Il differenziale, ovvero l'entità della variazione finanziaria che si genera - alle previste scadenze - rispetto al "sottostante", inteso come elemento sul quale è basato il derivato, costituisce l'oggetto del contratto.

in corso. Tali contratti produrranno, infatti, i loro effetti fino alla scadenza dei finanziamenti sottostanti, sui quali essi si basano[337].

In tale sede, è stata descritta la cornice economico finanziaria nella quale i prodotti in questione furono introdotti, evidenziando in particolare l'esigenza di garantire la copertura dei possibili rischi di aumento dei tassi d'interesse dei finanziamenti a tasso variabile presenti nel portafoglio regionale. È stato anche osservato come le previsioni degli scenari macroeconomici, alla base di tutti gli strumenti derivati adottati, si siano dimostrate sostanzialmente errate[338].

In definitiva, gli strumenti di protezione predisposti (contratti finanziari derivati) hanno avuto l'effetto di aggiungere negatività alle posizioni debitorie che si volevano garantire. Le perdite finanziarie, che in prospettiva si estenderanno, presumibilmente, dal 2017 fino alla conclusione dei contratti, sono confermate dai valori di tutti i derivati in essere al 31/12/2016, i cui *mark to markets*[339] hanno assunto, alla stessa data, valori negativi complessivamente superiori ai 40 milioni, da aggiungersi alle perdite già realizzatesi fino alla fine del 2016 (138 milioni). È quindi ragionevole ritenere che la sottoscrizione dei contratti derivati determinerà, nell'intero periodo di riferimento, una crescita dell'indebitamento di poco inferiore ai 180 milioni[340].

Il contenimento dell'uso degli strumenti derivati e, in definitiva, il "tutoraggio" dello Stato nei confronti delle amministrazioni territoriali nell'adozione di tali strumenti finanziari, avviato dall'articolo 62 del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito nella legge 6 agosto 2008, n. 133, è stato potenziato dall'articolo 1, comma 572, della l. 23 dicembre 2013, n. 147[341] con il divieto, da un lato della possibilità di rinegoziare i contratti derivati già in essere alla data di

---

[337] Le scadenze dei "sottostanti" vanno dal 2021 al 2035.

[338] Il rapporto tra euro e dollaro, previsto largamente a favore del secondo e il corrispondente andamento dei tassi di interesse, che erano previsti in crescita costante. Fu nell'ambito di tali previsioni che si avvertì l'esigenza di fornire coperture a tali rischi (poi rivelatisi insussistenti). Infatti, il cambio euro/dollaro dal 2000 al 2016 si è mantenuto sostanzialmente stabile e i tassi d'interesse, salvo un temporaneo picco negli anni 2006 e 2007, si sono sempre mantenuti sugli stessi livelli, e a tutt'oggi si prevede una tendenza al ribasso.

[339] *Mark to market* e *fair value* sono espressioni utilizzate per indicare il metodo di valutazione in base al quale il valore di uno strumento o contratto finanziario è sistematicamente aggiustato in funzione dei prezzi correnti di mercato. Letteralmente, *mark to market* significa "valutare secondo il mercato". Il *fair value* è definito invece, dagli IAS/IFRS, come "*il corrispettivo al quale un'attività potrebbe essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione fra parti consapevoli e indipendenti*". La differenza tra i due metodi di valutazione risiede nell'esistenza, o meno, di un mercato di libero scambio dei prodotti finanziari derivati.

[340] La durata dei contratti derivati, pari a quella dei finanziamenti sottostanti, mediamente ultraventennale, in situazioni di mercati finanziari avversi, diventa elemento determinante delle *performances* negative dei prodotti.

[341] Legge di stabilità 2014.

entrata in vigore della legge e, dall'altro, della possibilità di stipulare nuovi contratti di finanziamento che includano componenti derivate[342].

Il complesso normativo descritto è integrato, dal 2015, dalle disposizioni in materia di armonizzazione contabile dettate dal d.lgs. n. 118/2011, come modificato dal d.lgs. n. 126/2014. In particolare, come previsto dal punto 9.11.5 del principio 4.1 relativo alla programmazione, la nota integrativa allegata al bilancio di previsione deve fornire gli elementi contabili richiesti dall'art. 62 citato[343]. Per quanto riguarda il rendiconto, il principio contabile 4.2 (principio contabile applicato alla contabilità finanziaria) dispone, al punto 3.23, tra l'altro, che la rilevazione dei flussi finanziari dei contratti derivati deve avvenire autonomamente rispetto a quelli dei contratti di finanziamento sottostanti[344], al fine di porre in evidenza il risultato economico delle operazioni.

Oltre alle informazioni obbligatorie, rese in sede di bilancio preventivo e di rendiconto, la Regione ha prodotto un'apposita reportistica per il monitoraggio degli strumenti derivati.

---

[342] Dal divieto risultano escluse le estinzioni anticipate totali dei contratti, le novazioni soggettive delle controparti senza modifiche delle condizioni finanziarie, e le ristrutturazioni dei derivati a seguito della modifica delle passività sottostanti, queste ultime esclusivamente nella forma di operazioni prive di componenti opzionali e volte alla trasformazione da tasso fisso a variabile o viceversa, e con la finalità di mantenere la corrispondenza tra la passività rinegoziata e la collegata operazione di copertura. È, infine, escluso dal divieto il perfezionamento di contratti di finanziamento che includono l'acquisto di *cap* da parte dell'ente.

[343] La nota integrativa, con riferimento ai contratti relativi a strumenti finanziari derivati o a contratti di finanziamento che includono una componente derivata, deve indicare gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio per ciascuna operazione in derivati.
A tal fine, per ciascuna operazione in derivati sono indicate: a) informazioni sulla loro entità e sulla loro natura; b) il *fair value* alla data di predisposizione del bilancio di previsione, determinato secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, del d.lgs. 30 dicembre 2003, n. 394; c) il valore nominale e il *fair value*, alla data di predisposizione del bilancio di previsione, della passività sulla quale insiste il derivato stesso e il relativo tasso di interesse; d) Gli stanziamenti del bilancio di previsione relativi ai flussi di entrata e di spesa riguardanti ciascun derivato, relativi agli esercizi considerati nel bilancio e i criteri di valutazione adottati per l'elaborazione di tali previsioni; e) il tasso costo finale sintetico presunto a carico dell'Ente, calcolato, per ciascun esercizio cui il bilancio si riferisce, secondo la seguente formulazione: (TFSCFS= {[(Interessi su debito sottostante+/-Differenziali swap)*36000] / [(Nominale * 365)]}. Gli importi relativi agli interessi e ai differenziali swap sono calcolati facendo riferimento agli stanziamenti iscritti in bilancio.
Ai fini dell'applicazione del presente principio, per la definizione di strumento finanziario derivato si fa riferimento ai principi contabili riconosciuti in ambito internazionale e compatibili con la disciplina in materia dell'Unione europea.

[344] I flussi finanziari del derivato, nel caso si tratti di soli interessi, sono registrati nel titolo III dell'entrata e nel titolo I della spesa. L'eventuale differenza positiva "*costituisce quota vincolata dell'avanzo di amministrazione, destinata, secondo il seguente ordine di priorità, a garantire i rischi futuri del contatto, alla riduzione del debito sottostante in caso di estinzione anticipata, al finanziamento di investimenti*". Gli eventuali flussi in entrata *una tantum*, i cosiddetti *up front* conseguenti alla rimodulazione dei contratti, sono assimilati ad indebitamento dall'art. 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003, e di conseguenza devono essere contabilizzati nel titolo VI delle entrate "accensione di prestiti". Nel caso di *up front* iniziale, una quota della spesa, determinata sulla base del piano di ammortamento del derivato, deve essere registrata come "rimborso di prestiti".

Nel 2017 sono stati emanati tre *reports*, riferiti alle date del 30 giugno, 30 settembre e 31 dicembre.

7.1. I derivati finanziari in Regione Toscana

Dalla nota integrativa al bilancio di previsione 2018-2020, emerge che la Regione aveva in essere, al 31/12/2017, i contratti finanziari derivati elencati nella tabella seguente, la quale dà conto anche dei rispettivi nozionali sottostanti. I contratti derivati, nel 2017, sono gli stessi che erano in essere l'anno precedente.

Tab. 108 - Contratti di finanziamento assistiti da derivati finanziari al 31/12/2017. (in euro)

Passività sottostante			N.	Derivato finanziario (IRS)			Flussi finanziari netti anno 2017 (euro)
Identificativo della passività sottostante	Importo originario della passività sottostante	Nozionale residuo della passività sottostante Al 31/12/2017		Struttura del derivato	Banca - controparte dell'IRS	durata derivato fino al: ([345])	
Eurobond (XS0149216722)	155.000.000,00	34.875.000,00	1	IRS con barriera digitale (Knock out)	**Deutsche Bank** - Filiale di Londra	giu-22	-2.077.843,25
Eurobond (XS0149216722)	155.000.000,00	34.875.000,00	2	IRS con barriera digitale (Knock out)	**Merrill Lynch** - Filiali di Londra e Dublino	giu-22	-2.077.843,25
IT0003204887	25.823.000,00	7.801.128,30	3	IRS con barriera digitale (Knock out)	**Banca Nazionale del Lavoro S.p.a.** - Filiale di Firenze	giu-21	-369.189,73
Mutuo 1V	49.376.254,05	20.514.223,58	4	IRS tasso fisso	**Banca Monte dei Paschi di Siena S.p.a.** - Filiale di Firenze	dic-35	-958.253,35
Mutuo 6V	129.114.224,77	49.986.842,54	5	IRS con collar	**BNP-Paribas** - Filiale di Londra	giu-21	-2.687.848,16
Mutuo 10V	75.919.164,16	34.342.779,07	6	IRS con collar	**Dexia-Crediop** - Sede di Roma-	giu-21	-1.613.817,80
Eurobond (XS0149216722)	155.000.000,00	34.875.000,00	7	IRS strutturato con spread fra CMS 20 anni e CMS 2 anni, con cap	**Societé Generale** - Sede di Parigi	giu-22	-692.261,00
TOTALE	**745.232.642,98**	**217.269.973,49**				**TOTALE**	**-10.477.056,54**[346]

Passività con componente derivata						
Identificativo della passività sottostante	Importo originario della passività sottostante	Nozionale residuo della passività sottostante Al 31/12/2017		Struttura del tasso con componente derivata	Banca - controparte dell'IRS	durata derivato fino al: (*)
Mutuo 3V	154.535.811,80	90.728.897,00	8	Tasso strutturato con spread fra IRS 20 anni e IRS 2 anni	**Dexia-Crediop** - Sede di Roma -	giu-35

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

[345] La durata dei contratti è coincidente con quella delle sottostanti passività, ad eccezione degli IRS con collar stipulati con Dexia-Crediop e Bnp-Paribas, per i quali la scadenza (30/06/2021) è più breve di quella dei sottostanti (31/12/2035).

[346] Il valore complessivo dei saldi differenziali è stato rilevato quale somma dei risultati di dettaglio di ogni derivato, come comunicato dalla Regione in sede di istruttoria.

Come risulta dalla tabella che segue, i derivati insistono, alla fine del 2017, su quasi 308 milioni[347] di mutui a tasso variabile, che costituiscono oltre la metà del totale del complessivo indebitamento a tasso variabile, pari a 478,20 milioni[348].

Tab. 109 - Passività sottostanti ai contratti derivati al 31/12/2017. (in euro)

N.	Descrizione passività sottostate	Anno stipula	Scadenza contrattuale del sottostante	Banca mutuante o sottoscrittori obbligazioni	Importi iniziali dei nozionali passività sottostanti	Importi residui al 31/12/2017 dei nozionali passività sottostanti
1	Prestito obbligazionario 2002-2022 (XS0149216722) quota 1/3	2002	2022	Investitori istituzionali dell'Euromercato	155.000.000,00	34.875.000,00
2	Prestito obbligazionario 2002-2022 (XS0149216722) quota 1/3	2002	2022	Investitori istituzionali dell'Euromercato	155.000.000,00	34.875.000,00
3	Prestito obbligazionario 2001-2021 (IT0003204887)	2001	2021	BNL Spa	25.823.000,00	7.801.128,30
4	Mutuo tasso variabile	1999	2035	Banca MPS	49.376.254,05	20.514.223,58
5	Mutuo tasso variabile	1999	2035	Banca MPS	129.114.224,77	49.986.842,54
6	Mutuo tasso variabile	2000	2035	Banca MPS	75.919.164,17	34.342.779,07
7	Prestito obbligazionario 2002-2022 (XS0149216722) quota 1/3	2002	2022	Investitori istituzionali dell'Euromercato	155.000.000,00	34.875.000,00
8	Mutuo tasso variabile con componente derivata	2005	2035	Dexia-Crediop	154.535.811,80	90.728.897,00
	Totale del debito sottostante ai derivati				**899.768.454,79**	**307.998.870,49**

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

Le operazioni indicate nella tabella hanno tutte le caratteristiche dell'Irs (*Interest Rate Swap*)[349]. In particolare, i contratti stabiliscono un tasso "soglia" (*Euribor* 6 mesi), generalmente tra il 7 e l'8 per cento, ovvero un intervallo di variazione dello stesso tasso, per vari periodi della durata contrattuale.

Dal punto di vista finanziario, l'erogazione dei flussi è effettuata secondo le seguenti regole, contrattualmente stabilite. La controparte dello swap corrisponde alla Regione Toscana il tasso del finanziamento sottostante, generalmente l'Euribor 6 mesi oltre *spread*, mentre la Regione corrisponde alla controparte il tasso fisso contrattualmente stabilito (dal 4 al 5 per cento) se il tasso "soglia" non viene superato; in caso contrario, se cioè il tasso *Euribor* 6 mesi supera il valore "soglia", la Regione Toscana corrisponde l'*Euribor* 6 mesi (ricevendo

[347] Compreso il contratto di finanziamento Dexia-Crediop, che comprende una componente derivata.
[348] Come descritto in altra parte del presente capitolo, infatti, l'indebitamento complessivo della Regione si compone di 1.439,63 milioni di indebitamento a tasso fisso e 478,20 a tasso variabile.
[349] Quelli ai punti da 1 a 3 della tabella sono Irs con barriera digitale (*knock out barrier options*), quello di cui al punto 4 è un Irs a tasso fisso, i restanti sono Irs strutturati.

sempre il tasso del finanziamento sottostante[350]). Le strutture di tali contratti intendono tutelare l'Ente dal rialzo dei tassi d'interesse oltre i valori soglia. Dalla loro stipula, nel 2002, peraltro, i contratti non hanno mai registrato *performance* positive, ovvero flussi finanziari ricevuti maggiori di quelli pagati[351], poiché il tasso di riferimento – *Euribor* 6 mesi - non ha mai superato il valore "soglia", essendo stato stabilito a livelli del tutto inadeguati[352] rispetto agli andamenti del mercato finanziario registrati nel periodo di sviluppo dei contratti. I risultati finanziari complessivi dei suddetti derivati fino al 31/12/2017, tutti negativi, sono indicati nella tabella che segue.

Tab. 110 - Spesa complessiva per i derivati fino al 31/12/2017. (in euro)

n.	Struttura derivato	Data stipula	Scadenza contrattuale del derivato	Controparti swap	Flussi finanziari netti al 31/12/2017
1	IRS con barriera digitale (Knock out)	2002	2022	Deutsche Bank - Filiale di Londra	-40.068.312,81
2	IRS con barriera digitale (Knock out)	2002	2022	Merril Lynch - Filiali di Londra e Dublino	- 40.068.312,81
3	IRS con barriera digitale (Knock out)	2001	2021	BNL Spa - Filiale di Firenze	- 4.984.857,99
4	IRS tasso fisso	1999	2035	Banca Monte dei Paschi Spa - Filiale di Firenze	- 8.233.105,69
5	IRS con collar	1999	2035	BNP-Paribas - Filiale di Londra	- 24.902.149,60
6	IRS con collar	2000	2035	Dexia-Crediop - Sede di Roma	- 13.880.310,80
7	IRS strutturato	2002	2022	Societè Generale - Sede di Parigi	- 18.059.229,44
Totale oneri per derivati fino al 31/12/2017					**-150.196.279,10**[353]

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

L'onere finanziario, aggiuntivo rispetto a quello dei finanziamenti sottostanti, è diminuito nel corso degli anni[354], concordemente con la riduzione del debito correlato, ma resta nettamente negativo, anche considerando le previsioni sull'andamento dei mercati finanziari, che sembrano escludere decise riprese dei tassi nei prossimi anni e, comunque, la riduzione

[350] Tasso Euribor 6 mesi oltre spread (0,15 – 0,18%).

[351] Solo nel 2008 l'importo degli interessi complessivamente corrisposto dalla regione è lievemente inferiore rispetto a quello del finanziamento originario.

[352] Il tasso Euribor 6 mesi, a livello del 3-4 per cento nei primi anni 2000, dopo un temporaneo rialzo nel triennio 2006-2008, nel quale sfiora il 5 per cento, ha sempre avuto una tendenza ribassista, generalmente intorno all'1 per cento e registra anche valori negativi negli ultimi anni.

[353] L'onere complessivo al 31/12/2016 era stato determinato, nello scorso referto, in -137.940.206,19 euro. Aggiungendo le negatività dei prodotti nel 2017, pari a -10.477.056,54 euro si perviene ad un totale di 148.417.262,73. La differenza con il totale degli oneri per i derivati fino al 31/12/2017 della tabella, pari a -150.196.279,10 euro è dovuto principalmente a due riconteggi degli oneri relativi al secondo semestre 2005 ed il primo 2006, comunicati dalla regione in sede istruttoria, rispettivamente per 277.029,84 e 1.501.968,60 euro per oneri afferenti ai derivati n. 6 "Dexia Crediop" e n. 7 "Societè Generale".

[354] Nel 2016 era -11.607.594,26. Nel 2017 risulta -10.477.056,54.

progressiva del valore del debito sottostante difficilmente potrebbe consentire recuperi apprezzabili, anche nel caso di crescita del livello dei tassi.

L'obiettivo, pur legittimo, di garantire lo *stock* di debito a tasso variabile da una indesiderata crescita del livello dei tassi d'interesse, realizzato, peraltro, attraverso strumenti del tutto mal calibrati, è costato alla Regione, fino al 31/12/2017, oltre 150 milioni. Tale saldo negativo sembra destinato, come visto, a crescere, sia pure con ritmo via via minore, fino alla scadenza dei contratti.

La tabella che segue mostra l'effetto finanziario complessivo dei derivati sui finanziamenti originari ed evidenzia sia l'incremento complessivo medio dei tassi di interesse, sia il conseguente incremento degli oneri per interessi corrisposti in aggiunta a quelli dovuti sui mutui all'epoca stipulati. In particolare, come già indicato nella precedente tabella, il "differenziale flussi", per l'intero periodo di riferimento dei prodotti (fino al 31/12/2017 pari a 150 milioni), supera l'importo degli interessi complessivamente dovuti sui finanziamenti originari (pari, come indicato in tabella, a 130,5 milioni), generando un tasso medio rilevato per ogni prodotto più che doppio[355].

Tab. 111 - Differenziali sui finanziamenti originari causati dai derivati al 31/12/2017. (in euro)

Istituti titolari dei derivati	Importi finanziamenti sottostanti	Tasso medio finanziamento sottostante	Interessi finanziamento sottostante	Differenziale medio tasso	Differenziale flussi	Tasso medio complessivo	Interessi totali	Interessi al tasso Cdp di riferimento ([356])
Deutsche Bank - Filiale di Londra_	155.000.000	1,474%	35.406.650	1,668%	40.068.313	3,142%	75.474.963	83.818.601
Merrill Lynch - Filiali di Londra e Dublino	155.000.000	1,474%	35.406.650	1,668%	40.068.313	3,142%	75.474.963	83.818.601
Banca Nazionale del Lavoro S.p.a. - Filiale di Firenze -	25.823.000	1,433%	5.364.091	1,331%	4.984.858	2,764%	10.348.949	14.364.368
Banca Monte dei Paschi di Siena S.p.a. - Filiale di Firenze -	49.376.254	1,088%	6.443.646	1,390%	8.233.106	2,477%	14.676.752	15.865.360
BNP-Paribas - Filiale di Londra -	129.114.225	0,978%	14.520.182	1,677%	24.902.150	2,655%	39.422.332	39.323.535
Dexia-Crediop - Sede di Roma -	75.919.164	1,144%	9.987.229	1,590%	13.880.311	2,734%	23.867.540	26.944.983
Societe Generale - Sede di Parigi	155.000.000	1,211%	23.462.350	0,932%	18.059.229	2,143%	41.521.579	59.942.662
	745.232.643		**130.590.798**		**150.196.280**		**280.787.078**	**324.078.110**

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati Regione Toscana.

[355] Il confronto è tra le colonne "tasso medio finanziamento sottostante" e "Tasso medio complessivo". Si tratta di tassi mediamente ricavati dal rapporto tra interessi e capitale di riferimento nel periodo di sviluppo dei prodotti, elaborati esclusivamente per consentire una comparazione di massima.

[356] Tasso fisso 5,5 per cento per i finanziamenti n. 1-2-3 e 7; tasso fisso 5,040% per quelli nn. 4, 5 e 6.

Sul punto, la Regione ha ribadito[357] che, ove fossero stati stipulati mutui a tasso fisso in luogo di quelli a tasso variabile, considerando la somma degli oneri per interessi corrisposti sui finanziamenti originari e quelli relativi agli swap, la spesa complessiva (ultima colonna della tabella) sarebbe risultata più alta di circa 44 milioni[358]. In merito si è già affermato, nella relazione al rendiconto 2016, che oggetto della presente analisi è la valutazione dei risultati realizzati dall'amministrazione nella gestione dei prodotti derivati di cui si tratta e, dunque, non concerne le scelte della Regione in merito alle forme più opportune di gestione dell'indebitamento. Tuttavia, ipotizzare, oggi, che tali scelte avrebbero potuto essere diverse (indebitamento a tasso fisso anziché a tasso variabile), significa implicitamente ammettere che, probabilmente, tali scelte, all'epoca, non furono le più opportune. Infatti, non vi può essere alcun dubbio sul fatto che, nei primi anni 2000, i finanziamenti a tasso variabile fossero economicamente più vantaggiosi di quelli a tasso fisso, e dunque l'eventuale scelta del tasso fisso avrebbe dovuto, semmai, essere dettata da ragioni di stabilità e certezza degli oneri futuri da corrispondere; tale risultato, in ogni caso, poteva efficacemente essere realizzato attraverso strumenti finanziari di protezione rispetto a indesiderate crescite dei tassi, con la cautela di sottoscrivere contratti con caratteristiche adeguate allo scopo.

Si rileva quindi che è nella predisposizione dei derivati, e cioè nella contrattazione[359] delle clausole degli stessi che si sono determinate le condizioni per le perdite realizzate a fronte di tutti i derivati (nessuno escluso) e per tutti gli esercizi finanziari, dalla sottoscrizione ad oggi. La maggior parte degli *swap* prevedeva infatti tassi contrattuali (corrisposti dalla Regione) vicini al tasso fisso di mercato o, comunque, compresi in intervalli percentuali penalizzanti rispetto a quanto corrisposto dalla controparte (il tasso del finanziamento sottostante). I livelli dei *cap*, e cioè i limiti oltre i quali le condizioni diventano favorevoli per la Regione e, in definitiva, i livelli indesiderati dei tassi dai quali si intendeva tutelarsi, stabiliti in genere sopra il 7 per cento, non si sono mai realizzati, confermando gli errori di valutazione e di previsione.

---

[357] Nel rapporto di monitoraggio "Derivati su tassi d'interesse sull'indebitamento regionale a tasso variabile" al 31/12/2017.

[358] La differenza tra 280,787 e 324,078 milioni della tabella. Il dato (rilevato dalle tabelle acquisite in istruttoria) risulta lievemente disallineato con quello riportato nel rapporto di monitoraggio, pari a 46,12 milioni, probabilmente a causa dei diversi momenti di rilevazione.

[359] Spesso, come noto, la contrattazione avviene tra l'amministrazione e il "produttore" dello strumento finanziario, che ne determina le caratteristiche anche in funzione della massimizzazione del suo profitto.

7.2. Il *fair value (mark to market)* dei derivati

Il *fair value* è il valore che assume in ogni momento il derivato finanziario. Non esistendo, peraltro, un mercato per la negoziazione corrente dei prodotti di cui si tratta[360], il loro valore viene generalmente determinato da una delle parti, solitamente indicata nel contratto. Il principio contabile di cui all'allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011 stabilisce che il *fair value* dei prodotti venga determinato ai sensi dell'art. 1, comma 3 del d.lgs. 30 dicembre 2003, n. 394[361].

Dalla suddetta normativa e dai principi contabili internazionali si evince che il valore finanziario di un derivato è costituito, in estrema sintesi, dalla sommatoria attualizzata dei differenziali futuri attesi sulla base del livello dell'indice di riferimento al momento della sua quantificazione; ovviamente il calcolo presuppone il riferimento al tasso di interesse, ma necessita altresì di essere sviluppato attraverso un calcolo che, mediante il ricorso a formule matematiche, consenta di procedere all'attualizzazione dello sviluppo futuro del contratto sulla base dello scenario esistente al momento del calcolo stesso. Il *fair value*, ovvero il *mark to market*, costituendo valori di negoziazione del derivato, rappresentano anche il corrispettivo per la sua eventuale chiusura anticipata. Ne deriva che la valutazione, in ogni momento, dei suddetti elementi, determina anche la positività (ovvero la negatività) dello strumento in chiave prospettiva, dal momento della valutazione fino alla scadenza del contratto; il tutto sulla base delle previsioni delle condizioni macroeconomiche disponibili e al netto delle componenti atipiche (costi impliciti) spesso presenti, e dovute principalmente al fatto che, non esistendo un mercato di riferimento, la valutazione è rimessa allo stesso istituto intermediario, titolare del derivato.

I valori dei *fair value* per ogni derivato attivo al 31/12/2017 sono indicati nella tabella che segue. L'amministrazione ha specificato, nella relazione di monitoraggio al 31/12/2017, che i dati sono stati comunicati dalle banche controparti *swap*.

---

[360] Come accennato, i derivati finanziari sono generalmente prodotti Otc (*Over the counter*).

[361] Il *fair value* è determinato con riferimento: a) al valore di mercato, per gli strumenti finanziari per i quali è possibile individuare facilmente un mercato attivo; qualora il valore di mercato non sia facilmente individuabile per uno strumento, ma possa essere individuato per i suoi componenti o per uno strumento analogo, il valore di mercato può essere derivato da quello dei componenti o dello strumento analogo; b) al valore che risulta da modelli e tecniche di valutazione generalmente accettati, per gli strumenti per i quali non sia possibile individuare facilmente un mercato attivo; tali modelli e tecniche di valutazione devono assicurare una ragionevole approssimazione al valore di mercato.

Tab. 112 - Valore del *fair value* dei derivati anni 2016 e 2017. (in euro)

n.	Controparte IRS	Valore stimato del fair value al 31/12/2017
1	Deutsche Bank - Filiale di Londra_	-4.234.594,79
2	Merrill Lynch - Filiali di Londra e Dublino	-4.260.811,00
3	Banca Nazionale del Lavoro S.p.a. - Filiale di Firenze	-699.417,16
4	Banca Monte dei Paschi di Siena S.p.a. - Filiale di Firenze	-6.392.778,26
5	BNP-Paribas - Filiale di Londra	-7.781.962,15
6	Dexia-Crediop - Sede di Roma	-4.636.293,00
7	Societe Generale - Sede di Parigi	-1.768.000,00
	Totale	**-29.773.856,36**

Fonte: Regione Toscana.

Le posizioni sono tutte negative[362]. Ciò significa che, con ragionevole certezza, i derivati provocheranno ancora perdite negli anni successivi al 2017, quantificabili nella misura del *mark to market*. La perdita complessiva per tutta la durata dei derivati si conferma dunque pari a circa 180 milioni, derivante dalla somma dei 150 già certificati, e dei 29,8 che presumibilmente si realizzeranno.

A tale proposito non si rilevano, a bilancio, accantonamenti che permettano, in caso di accertata convenienza, l'estinzione anticipata di uno o più derivati, né fondi che possano tutelare il bilancio stesso ed i relativi risultati di gestione dalle suddette perdite.

Si riscontra peraltro, a partire dal 2015, la registrazione degli oneri relativi ai derivati finanziari nei capitoli della gestione sanitaria, nell'ambito della perimetrazione contabile prevista dall'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011. Per la trattazione completa dell'argomento, si rinvia alla sezione dedicata alle politiche sanitarie. In questa sede ci limitiamo ad osservare che la disciplina della contabilizzazione dei suddetti oneri, di cui al ricordato principio contabile 4.2, punto 3.23, prevede che la rilevazione dei flussi finanziari dei contratti derivati debba avvenire autonomamente rispetto a quelli dei contratti di finanziamento sottostanti. Gli intendimenti del legislatore di porre in evidenza il risultato economico delle operazioni e di tenere indenni i bilanci in caso di performance negative degli strumenti, obiettivi chiaramente delineati nel corpo normativo citato, appaiono tanto più applicabili e opportuni, quanto più ci si trovi in ambiti e/o sezioni del bilancio così delicati - quali il comparto

[362] È escluso dal calcolo del *fair value* il finanziamento con componente derivata 2005-2035 Dexia-Crediop.

sanitario - per i quali il rispetto degli equilibri e l'uso razionale delle risorse sono elementi economicamente e socialmente rilevanti.

8. I debiti fuori bilancio e le passività potenziali

Oltre alla contrazione di nuovo debito, è necessario valutare l'eventuale emersione di debiti fuori bilancio nel corso della gestione, nonché la presenza di un apposito fondo rischi, accantonato nel risultato di amministrazione, a presidio di passività potenziali che potrebbero emergere, quali ad esempio la presenza di contenziosi in corso[363].

Il d.lgs. n. 118/2011 indica per le regioni, all'art. 73, un elenco tassativo di tipologie di passività suscettibili di riconoscimento quali debiti fuori bilancio[364] e ne regola al contempo il procedimento di riconoscimento in capo al Consiglio regionale. Peraltro, l'eventuale riconoscimento di debiti fuori bilancio nel corso della gestione può comportare la possibilità di un incremento delle aliquote tributarie regionali (art. 73, comma 3). Il tardivo riconoscimento dei debiti fuori bilancio rappresenta, inoltre, un possibile caso di elusione del principio del pareggio di cui all'art. 9 della l. n. 243/2012, a causa dell'eventuale mancanza di spazio sufficiente per l'impegno tempestivo della relativa spesa[365].

Al fine di evitare la formazione di debiti fuori bilancio, il principio applicato alla contabilità finanziaria (allegato 4/2), al punto 5.2, specifica le modalità di imputazione degli impegni riferiti a oneri derivanti da incarichi legali (punto 5.2, lett. g), disponendo, peraltro, l'accantonamento di un apposito fondo, in presenza di un contenzioso nel quale l'ente ha significative probabilità di soccombere. Il fondo accantonato in sede di bilancio preventivo confluisce, a rendiconto, nel risultato di amministrazione e dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva (punto 5.2, lett. h). Inoltre, in sede di prima applicazione della contabilità armonizzata, il principio dispone di provvedere "*alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una*

---

[363] Con l'espressione "passività potenziali", come precisato nell'ambito della nuova contabilità armonizzata, ci si riferisce a passività connesse a "potenzialità", cioè a "situazioni già esistenti ma con esito pendente in quanto si risolveranno in futuro" come esplicitato da principio contabile applicato della contabilità economico patrimoniale, allegato n. 4/3 al d.lgs. n. 118/2011.

[364] Tali tipologie sono individuate dal comma 1 dell'art. 73 in quelle derivanti da a) sentenze esecutive; b) copertura dei disavanzi di enti e società dipendenti o controllati dalla Regione; c) ricapitalizzazione, nei limiti consentiti dal c.c., delle dette società; d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità; e) acquisizione di beni e servizi.

[365] Si citano in merito anche i principi enunciati dalle Sezioni riunite della Corte dei conti nella sentenza n. 11/2018, che prevedono l'obbligo del tempestivo riconoscimento dei debiti fuori bilancio da parte degli enti, pena l'eventuale applicazione delle sanzioni previste per chi elude il pareggio di bilancio.

ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio)".

Infine, la stessa lett. h) del paragrafo 5.2 dispone che *"in occasione dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione*)".

Dal quadro normativo riportato, risulta quindi obbligatoria, in presenza di giudizi pendenti, la previsione di un apposito fondo per contenziosi, da stanziare nel bilancio di previsione e far confluire nel risultato di amministrazione in sede di rendiconto.

Per quanto riguarda il riconoscimento di debiti fuori bilancio, la Regione comunica in fase istruttoria che tale fattispecie non si è presentata nel corso della gestione 2017.

In merito, invece, all'eventuale emersione di passività potenziali, l'Ente comunica che è stata effettuata una ricognizione dei contenziosi in corso da parte dell'Avvocatura regionale, che ne ha stimato l'importo in 4,6 mln euro. La previsione definitiva del capitolo di spesa accantonato a titolo di spese legali, in termini di stanziamenti (capitolo n. 74091), è stata assestata in 6,5 milioni. Tuttavia, in sede di rendiconto 2017, nell'ambito dei fondi accantonati nel risultato di amministrazione, l'ammontare destinato al "fondo contenzioso" appare di importo inferiore e pari a 3,2 milioni. Tale dato risulta comunque in aumento rispetto a quanto indicato nel precedente risultato di amministrazione 2016 (205.000 euro).

Si evidenzia quindi che, a differenza di quanto emerso nell'esame del precedente esercizio 2016, è stata effettuata una prima ricognizione da parte degli uffici regionali sui contenziosi in essere.

Al riguardo, la Regione comunica, in fase istruttoria, che ha elaborato una stima del fondo per spese legali "*prendendo a riferimento il quinquennio dal 30/11/2011 al 30/11/2016. Si tratta di 1055 cause di cui 608 amministrative, 374 civili, 41 penali, 18 in commissioni tributarie, 5 per usi civici, 8 costituzionali e 1 arbitrato. Tra queste alcune sono di carattere risarcitorio, quali ad esempio gli indennizzi per emotrasfusioni, il risarcimento per errori sanitari, per danni da alluvione e per attraversamento di fauna selvatica. Su queste tipologie di cause sono state prese in*

considerazione le cause più vecchie, che si è ipotizzato potessero incidere sui bilanci 2017-2019, e si è stimato un valore ipotetico della causa (da parte dell'Avvocatura generale) sulla base di una griglia parametrata per tipologia di causa. È stato calcolato poi un valore medio della causa che moltiplicato per il numero di cause prese in considerazione fornisce il costo complessivo stimato che l'Amministrazione poteva trovarsi a sostenere nei bilanci 2017-2019". Il parametro medio stimato dalla Regione, come sopra descritto, riporta un ammontare di 11,6 milioni. Considerando la quota del 40 per cento, che rappresenta la probabilità di soccombenza dell'ente in base al numero di cause perse, il valore stimato si rimodula in 4,6 milioni. Tuttavia, come sopra detto, l'importo accantonato in sede di rendiconto 2017 risulta inferiore e pari a 3,2 milioni. Pertanto, nonostante si registri un miglioramento rispetto all'anno precedente, la quota accantonata a rendiconto appare inferiore a quanto previsto dallo stesso Ente.

In merito, si invita la Regione a seguire il principio di prudenza nella quantificazione e successivo accantonamento di risorse a presidio dei contenziosi legali in essere, anche in considerazione, tra gli altri, del contenzioso in corso riferito alla gara per l'affidamento, su tutto il territorio regionale, del servizio di trasporto pubblico locale, il cui valore non appare al momento determinabile, ma che potrebbe essere di ingente ammontare, considerato l'importo dell'appalto.

9. Le anticipazioni di liquidità erogate ai sensi del d.l. n. 35/2013: la gestione 2017

La Regione Toscana ha fatto ricorso, nel biennio 2013-2014, alle anticipazioni di liquidità messe a disposizione dal Mef ai sensi del d.l. n. 35/2013 e s.m.i., recante disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione.

Si tratta, nello specifico, degli articoli 2 e 3 del citato decreto, che introducono l'istituto dell'anticipazione di liquidità in favore di regioni e province autonome al fine di immettere liquidità nel sistema e di porre gli enti in condizione di far fronte ai pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili alla data del 31 dicembre 2012. Oltre a tale tipologia di debiti, le anticipazioni messe a disposizione dal decreto legge potevano essere destinate ai debiti certi, liquidi ed esigibili degli enti del servizio sanitario nazionale, in relazione a due specifiche fattispecie, riferite agli ammortamenti non sterilizzati antecedenti all'applicazione del d.lgs. n. 118/2011 ed alle mancate erogazioni per competenza e/o per cassa delle somme dovute dalle regioni al comparto sanitario, a titolo di finanziamento del Servizio sanitario nazionale.

Secondo il disposto dell'art. 3, c. 4 del citato decreto, le risorse finanziarie assegnate alle regioni a titolo di anticipazione di liquidità non sono comprese nel calcolo dei limiti dell'indebitamento, in quanto assimilabili ad anticipazioni di cassa, anche se caratterizzate da una durata temporale più lunga rispetto a quelle ordinarie ed essendo destinate al pagamento dei debiti sia di parte corrente che di parte capitale. Pertanto, le risorse erogate in base a tale istituto, essendo finalizzate esclusivamente a superare una temporanea carenza di liquidità, anche di natura corrente, e non costituendo fonte di finanziamento di nuove spese, presentano caratteristiche diverse rispetto ai mutui e non costituiscono indebitamento ai sensi dell'art. 119 Cost. Lo stesso orientamento è stato confermato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 181/2015, che affronta la tematica relativa alla corretta gestione delle risorse erogate a titolo di anticipazioni di liquidità ed alla relativa sterilizzazione in bilancio, al fine di evitare che le stesse contribuiscano, in contrasto con la loro natura, alla riduzione del disavanzo o al finanziamento di nuove spese[366].

In conseguenza della citata sentenza, era stato emanato il d.l. n. 179/2015 che, all'art 1, indicava le possibili modalità di contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità sia per le quote incassate dalle regioni nel corso del 2015 (commi da 1 a 5) sia per le quote incassate nei precedenti esercizi 2013 e 2014 (commi da 6 a 9). Per quest'ultima ipotesi, il decreto legge aveva previsto le modalità operative volte a rettificare la contabilizzazione delle risorse introitate, qualora questa risultasse in contrasto con le nuove disposizioni, ovvero nel caso in cui la Regione non avesse provveduto a stanziare in bilancio un fondo diretto ad evitare il finanziamento di nuove e maggiori spese.

In particolare, il comma 6 proponeva un'interpretazione autentica delle disposizioni di cui agli articoli 2 e 3 del d.l. n. 35/2013, nel senso che "*le anticipazioni di liquidità possono essere registrate contabilmente riducendo gli stanziamenti di entrata, riguardanti il finanziamento del disavanzo di amministrazione derivante dal debito autorizzato e non contratto per finanziare spesa di investimento, di un importo pari a quello dell'anticipazione di liquidità*".

Il successivo comma 7 disponeva, inoltre, la necessità di rideterminare il risultato di amministrazione 2014 al 1° gennaio 2015, accantonando in tale sede un'apposita quota al "fondo anticipazioni di liquidità", per la parte relativa alle anticipazioni di liquidità non sterilizzate in precedenza, mediante l'istituzione del suddetto fondo ed il suo successivo

[366] La stessa tematica è stata nuovamente affrontata dalla Corte costituzionale con successive sentenze negli anni 2016 e 2017, di cui si tratterà nel proseguo della presente sezione.

accantonamento nel risultato di amministrazione 2014, ovvero mediante quanto previsto dal precedente comma 6.

Quest'ultimo è stato il caso della Regione Toscana, che ha fatto ricorso all'istituto in oggetto solo nel biennio 2013-2014, incassando risorse per complessivi 914.629.269,96 euro, di cui 95.273.869,96 euro riferiti all'art. 2, 663.902.000,00 euro riferiti all'art. 3, c. 1, lett. a) e 155.453.400,00 euro relativi all'art. 3, c. 1, lett b) del d.l. n. 35/2013.

A seguito dell'introduzione del d.l. n. 179/2015 la Regione, al fine di neutralizzare il bilancio dalla contabilizzazione delle risorse ricevute, ha approvato la delibera di Giunta regionale n. 1214/2015, con cui ha provveduto a stanziare, nell'ambito del bilancio di previsione 2015, un "fondo anticipazioni di liquidità" pari a complessivi 659.434.005,89 euro relativo alle somme introitate ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett a) (pari a complessivi 663.902.000,00 euro)[367] al netto della quota capitale di ammortamento già rimborsata nel 2014 (pari a 4.467.994,11 euro).

Per quanto riguarda la restante quota, pari a 250.727.269,96 euro, riferita all'anticipazione destinata al pagamento dei debiti certi liquidi ed esigibili sia del comparto regionale che di quello sanitario, la relativa sterilizzazione è stata operata secondo quanto previsto dall'art. 1 comma 6 del d.l. n. 179/2015, mediante la corrispondente riduzione degli stanziamenti di entrata riguardanti il finanziamento del disavanzo di amministrazione derivante dal debito autorizzato e non contratto (d.g.r. nn. 669/2013, 1140/2013, 1190/2014).

Peraltro, la costituzione di un apposito "fondo anticipazione di liquidità" nell'ambito del risultato di amministrazione ad opera del citato art. 1 del d.l. n. 179/2015 ha provocato la generazione di disavanzi di ingente ammontare per gli enti regionali, a causa dell'incapienza dei fondi disponibili nel risultato stesso. Gli effetti dell'emersione di tale disavanzo sono stati descritti nel paragrafo introduttivo al presente referto, in sede di analisi degli esiti delle parifiche effettuate dalle Sezioni di controllo sui rendiconti regionali.

Il d.l. n. 179/2015 è stato poi abrogato dalla legge di stabilità 2016 (legge n. 208/2015), in cui sono state trasposte le disposizioni in esso contenute (art. 1, commi 692 e seguenti) che regolano la materia per gli anni successivi al 2015.

In particolare, viene regolata la modalità di gestione del fondo anticipazione di liquidità costituito nel corso del 2015. Quest'ultimo deve essere ridotto annualmente della quota del rimborso dell'anticipazione effettuata nell'esercizio precedente. Inoltre, dal 2017 fino al

[367] Ci si riferisce alla quota erogata a titolo di sterilizzazione degli ammortamenti del comparto sanitario.

completo utilizzo del fondo, nella parte di entrata del bilancio di previsione è applicato il fondo stanziato in spesa dell'esercizio precedente, e in spesa è stanziato il medesimo fondo al netto del rimborso dell'anticipazione effettuato nell'esercizio precedente (l. n. 208/2015, art. 1, c. 700).

Il disavanzo risultante nell'esercizio di erogazione dell'anticipazione (commi 694 e 696) o il disavanzo derivante dall'accantonamento al fondo anticipazioni di liquidità (comma 699) costituiscono, peraltro, una peculiare tipologia di disavanzo, per la quale è consentito dalla stessa l. n. 208/2015 un ripiano che può avere una durata pari a quella del piano di restituzione dell'anticipazione ricevuta (fino a trent'anni). Si tratta di una disciplina agevolata di ripiano del maggiore disavanzo derivante dall'accantonamento al fondo, disponendo che lo stesso avvenga annualmente per un importo pari all'ammontare dell'anticipazione rimborsata nel corso dell'esercizio precedente.

Inoltre, trova adeguata contabilizzazione anche la quota di rimborso annuale dell'anticipazione, in considerazione del fatto che l'impegno contabile per il rimborso dell'anticipazione va imputato ai singoli bilanci degli esercizi in cui scadono le obbligazioni passive corrispondenti alle rate di ammortamento annuali. La relativa copertura finanziaria è prevista mediante risorse proprie dell'ente individuate quali risorse aggiuntive, ovvero rese disponibili per effetto di una riduzione strutturale della spesa[368].

Di conseguenza, la copertura per le quote annuali di rimborso non può essere individuata nel predetto fondo anticipazione di liquidità, nel rispetto dei principi costituzionali di buon andamento e sostenibilità del debito pubblico sanciti dall'art. 97 della Costituzione.

La gestione contabile delle anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013 è stata peraltro oggetto di numerosa giurisprudenza costituzionale. Si citano in merito, oltre alla già richiamata sentenza Corte cost. n. 181/2015, le sentenze n. 279/2016 e n. 89/2017, che affrontano nuovamente la questione della relativa sterilizzazione in bilancio.

Si rammenta altresì la sentenza Corte cost. n. 247/2017 che, pur affrontando più in generale la tematica relativa ai rapporti tra il pareggio di bilancio e le grandezze contabili riferite al risultato di amministrazione e al fondo pluriennale vincolato disciplinati dai principi armonizzati, riguarda anche il tema delle anticipazioni di liquidità, per le quali è stato generato un apposito fondo nell'ambito del risultato stesso.

---

[368] Così si è espressa la Sezione delle autonomie con deliberazione n. 33/SEZAUT/2015/QMIG.

Anche la Sezione delle autonomie della Corte dei conti ha più volte affrontato tale questione sia con deliberazione n. 19 del 2014, con cui aveva desunto dalla riconosciuta natura di anticipazione delle somme in esame, la volontà del legislatore di escludere che esse potessero concorrere alla determinazione del risultato di amministrazione, suggerendo proprio la costituzione di apposito fondo, sia con la successiva deliberazione n. 33 del 2015 sulle modalità di neutralizzazione delle anticipazioni stesse.

In ultimo, la stessa Sezione si è espressa con delibera n. 28 pubblicata a dicembre 2017, in cui viene enunciato un apposto principio di diritto da seguire per la corretta gestione sia del fondo in oggetto accantonato nel risultato di amministrazione, sia della quota di rimborso dell'anticipazione stessa da effettuare annualmente al Mef in base al relativo piano di ammortamento.

Tale principio regola sia la corretta allocazione e determinazione del fondo nel bilancio di previsione[369], sia la gestione e contabilizzazione del disavanzo generato a seguito della costituzione del fondo stesso[370], sia le modalità di finanziamento della quota di rimborso annuale dell'anticipazione[371]. Infine, per gli enti che non avevano provveduto fin dall'inizio a sterilizzare le somme introitate a titolo di anticipazione di liquidità e che avevano proceduto all'accantonamento al fondo ai sensi del comma 698 dell'art. 1 della l. n. 208/2015, il principio specifica che "le eventuali nuove spese in precedenza effettuate a valere sulle anticipazioni di liquidità concorrono a formare disavanzo effettivo da ripianare secondo le ordinarie modalità di recupero del disavanzo".

---

[369] In base al principio enunciato dalla Sezione delle Autonomie, il fondo anticipazione di liquidità deve essere allocato nel titolo IV della spesa come specifica voce del Rimborso prestiti, non impegnabile e non pagabile e viene determinato ogni anno, rispetto all'anticipazione originariamente ottenuta, detraendo le rate già rimborsate e al netto della rata pagata nell'esercizio (nei casi di cui al comma 692 della l. n. 208/2015) o nell'esercizio precedente (nei casi di cui ai commi 698-700); lo stesso importo è riportato come posta negativa alla specifica voce "Fondo anticipazioni liquidità d.l. n. 35 del 2013 e successive modifiche e rifinanziamenti" nel prospetto dimostrativo della composizione del risultato d'amministrazione di cui all'allegato A) degli schemi di rendiconto (allegato 10 al d.lgs. n. 118/2011).

[370] Il principio specifica che la prima voce della spesa "Disavanzo di amministrazione" deve essere comprensiva della quota annuale di ripiano del disavanzo da accantonamento al fondo anticipazioni di liquidità determinata in misura pari alla rata di rimborso annuale dell'anticipazione ricevuta. Inoltre, il fondo anticipazioni liquidità sterilizzato nel risultato di amministrazione – come parte accantonata – è annualmente applicato, ai sensi dell'art. 1, commi 693 e 700 della l. n. 208/2015, in entrata del bilancio di previsione dell'esercizio successivo come "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità". Tali modalità operative devono essere seguite fino al termine del periodo contrattualmente previsto per l'integrale rimborso delle anticipazioni allo Stato, con conseguente azzeramento della voce "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità".

[371] La rata annuale di rimborso deve trovare adeguata contabilizzazione anche la quota di rimborso annuale dell'anticipazione di liquidità, da finanziare con risorse da individuare ex novo ovvero disponibili per effetto della riduzione strutturale della spesa.

Per quanto riguarda nello specifico la Regione Toscana, in base a quanto disposto dalla citata l. n. 208/2015 (legge di stabilità 2016), l'Ente ha provveduto, nel bilancio 2017, ad applicare in entrata il fondo anticipazione di liquidità accantonato nel risultato di amministrazione 2016, pari a 643.642.797,20 euro (capitolo di entrata n. 16 denominato "utilizzo fondo anticipazioni di liquidità").

Al contempo, tra le uscite (titolo IV, Spese per rimborso di prestiti) è stato iscritto lo stesso fondo per complessivi 627.502.372,45 euro (capitolo di spesa n. 73076 "Fondo anticipazione di liquidità"), ovvero al netto del rimborso dell'anticipazione effettuato nel precedente esercizio 2016, pari a 16.140.424,75 euro. Quest'ultima quota è stata a sua volta applicata al bilancio 2017 come quota di disavanzo da ripianare nell'anno, mediante la previsione di un apposito capitolo di spesa n. 52 denominato "disavanzo da contabilizzazione anticipazione di liquidità (art. 3, c. 1, lett. a)".

Infine, con riferimento alla rata da rimborsare nel corso del 2017, che deve essere finanziata con risorse proprie dell'Ente, questa è stata iscritta, per la quota capitale, tra le spese per rimborso di prestiti per complessivi 20.722.663,76 euro. Tale importo rappresenta la quota capitale complessivamente riferita all'art. 3 del d.l. n. 35/2013. Nell'ambito di questa, la parte che riguarda specificatamente l'art. 3 comma 1, lett. a) della citata norma, ovvero la rata di rimborso dell'anticipazione per cui era stato stanziato l'apposito fondo anticipazione nel risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 è pari a 16.498.689,66 euro[372]. Gli interessi, contabilizzati tra le spese correnti, ammontano a ulteriori 17 milioni riferiti al totale dell'art. 3.

In sede istruttoria, la Regione ha inviato il piano di ammortamento delle anticipazioni in esame il quale prevede, sia per la quota di cui all'art. 2 che per quella disciplinata dall'art. 3, il rimborso di rate annuali costanti (capitale + interessi) fino al 2044.

Le anticipazioni di liquidità di cui la Regione ha beneficiato nel biennio 2013 - 2014 hanno inoltre influenzato gli indici di tempestività dei pagamenti delle spese, soprattutto per quanto riguarda le aziende sanitarie. A tale riguardo, di seguito si riportano i tempi medi di pagamento delle fatture passive a carico dell'Ente regionale e delle aziende sanitarie.

I dati riportati sono calcolati tenendo conto della metodologia prevista dal d.p.c.m. del 22 settembre 2014 il quale prevede, all'art.9, comma 3, che l'indicatore di tempestività dei

[372] Come sopra descritto, le altre tipologie di anticipazione sono state sterilizzate secondo quanto previsto dal comma 6 del d.l. n. 179/2015 ovvero riducendo gli stanziamenti di entrata, riguardanti il finanziamento del disavanzo di amministrazione derivante dal debito autorizzato e non contratto.

pagamenti sia "calcolato come la somma, per ciascuna fattura emessa a titolo corrispettivo di una transazione commerciale, dei giorni effettivi intercorrenti tra la data di scadenza della fattura o richiesta equivalente di pagamento e la data di pagamento ai fornitori moltiplicata per l'importo dovuto, rapportata alla somma degli importi pagati nel periodo di riferimento".

Al riguardo, il d.l. n. 66/2014, all'art. 41, comma 2, prevede che i termini di pagamento siano rispettati quando si registrano tempi medi nei pagamenti uguali o inferiori a quelli stabiliti dal d.lgs. n. 231/2002[373]. Al fine di verificare tale rispetto, il successivo art. 42 prevede l'obbligo della tenuta di un apposito registro delle fatture presso le pubbliche amministrazioni.

L'indicatore negativo indica il pagamento medio ponderato anticipato rispetto alla data di scadenza, mentre il valore positivo indica il pagamento medio ponderato successivo alla stessa.

La suddetta metodologia di calcolo tiene in considerazione, quale indice di riferimento al denominatore del rapporto, la "somma degli importi pagati nel periodo di riferimento", senza quindi considerare la presenza di eventuali fatture non pagate nel medesimo periodo; di conseguenza, la presenza di importi non pagati, anche se di ingente ammontare, non viene rilevata dall'indicatore.

[373] L'art. 4 comma 2 del d.lgs. n. 231/2002 dispone in merito che "Salvo quanto previsto dai commi 3, 4 e 5, il periodo di pagamento non può superare i seguenti termini: a) trenta giorni dalla data di ricevimento da parte del debitore della fattura o di una richiesta di pagamento di contenuto equivalente. Non hanno effetto sulla decorrenza del termine le richieste di integrazione o modifica formali della fattura o di altra richiesta equivalente di pagamento; b) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla data di prestazione dei servizi, quando non è certa la data di ricevimento della fattura o della richiesta equivalente di pagamento; c) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla prestazione dei servizi, quando la data in cui il debitore riceve la fattura o la richiesta equivalente di pagamento è anteriore a quella del ricevimento delle merci o della prestazione dei servizi; d) trenta giorni dalla data dell'accettazione o della verifica eventualmente previste dalla legge o dal contratto ai fini dell'accertamento della conformità della merce o dei servizi alle previsioni contrattuali, qualora il debitore riceva la fattura o la richiesta equivalente di pagamento in epoca non successiva a tale data".

Tab. 113 - Tempi medi di pagamento. Anni 2014-2017.

Regione Toscana	
Anno	Indicatore complessivo (in giorni)
2 sem 2014	-10,98
2015	14,07
2016	-6,95
2017	-26,56
Enti sanitari toscani	
Anno	Indicatore complessivo (in giorni)
2014	165
2015	109,6
2016	185,9
2017	128,2

Nota: L'importo dei pagamenti afferenti alla Regione Toscana corrisponde al totale (gestione ordinaria e sanitaria) dei pagamenti effettuati successivamente al termine di scadenza. L'indice di tempestività regionale e del comparto sanitario è calcolato secondo il d.p.c.m. 22 settembre 2014.
Fonte: Corte dei conti su dati forniti dalla Regione Toscana.

I dati sopra riportati evidenziano un miglioramento nell'indicatore in esame per quanto riguarda il comparto regionale (comprensivo sia della gestione ordinaria che di quella perimetrata come sanitaria), rispetto ai precedenti esercizi. Infatti, a seguito del dato positivo registrato nel 2014, influenzato dall'anticipazione di liquidità ricevuta ai sensi del d.l. n. 35/2013, l'indice era nuovamente peggiorato nel 2015 (14 giorni di ritardo). Al contrario, dal 2016 si registra un miglioramento dell'indicatore in oggetto, confermato anche nel 2017. Infatti, questi ultimi due esercizi sono caratterizzati da tempi medi di pagamento negativi, che rappresentano i giorni di anticipo nell'effettuazione dei pagamenti rispetto alla relativa scadenza. Per il 2017, l'indice riporta un tempo medio inferiore di 26 giorni rispetto a quello stabilito per legge. La Regione comunica inoltre che nel tempo "si è dotata autonomamente di alcuni strumenti o processi organizzativi per il monitoraggio dei termini di pagamento dei fornitori".

Diverso appare il discorso per il comparto sanitario. Per tale settore[374], l'indice assume valori elevati proprio nel 2014, periodo di erogazione delle anticipazioni di cui al d.l. n. 35/2013 insieme al precedente esercizio[375].

Il valore dell'indice, in termini di giorni di ritardo, risente del fatto per cui sono state liquidate, in questi esercizi, fatture scadute in anni precedenti il 2013, con conseguente

[374] Il settore sanitario è composto nello specifico dalle Ausl Toscana nord ovest, Toscana centro, Toscana sud est, le Aziende ospedaliere Pisana, Senese, Careggi, Meyer, Ispo e la Fondazione Monasterio.
[375] Nel 2013 lo stesso indicatore era pari a 198 giorni.

innalzamento dell'indice in oggetto. Infatti, a parità di importo totale delle fatture pagate, l'indicatore è tanto più elevato quanto maggiori sono i giorni di ritardo e l'ammontare delle fatture pagato[376].

Nel 2015 il valore diminuisce (109,6 giorni), anche a causa della minore incidenza di fatture pregresse sul totale dei pagamenti effettuati, a seguito della liquidazione straordinaria avvenuta nel biennio 2013-2014. Nel 2016 il valore aumenta nuovamente fino a livelli simili a quelli del 2013, esaurendosi l'effetto dell'iniezione di liquidità operata dal citato d.l. n. 35/2013.

Per il 2017 l'indicatore in oggetto, che rappresenta il tempo medio ponderato riferito alla data di fattura[377] registra comunque un dato migliore rispetto all'anno precedente, assestandosi a 128 giorni. Nello specifico, si passa dai 187 giorni dell'Azienda sanitaria nord ovest, agli 89 giorni del Meyer, quale dato migliore. In media, salvo il miglioramento temporaneo dovuto all'operazione straordinaria del menzionato decreto, il periodo di ritardo dei pagamenti degli enti sanitari si assesta quindi a circa 4 mesi dalla scadenza delle relative fatture[378].

10. Considerazioni conclusive e criticità riscontrate

Il fenomeno dell'indebitamento della Regione Toscana appare in costante evoluzione, in considerazione, da una parte, dell'introduzione delle nuove disposizioni normative di cui al d.lgs. n. 118/2011 e alla l. n. 243/2012; dall'altra, del superamento della disciplina dei mutui a pareggio. L'effetto combinato di tali fenomeni ha comportato un incremento dello *stock* di debito nel 2017, accompagnato da maggiori difficoltà nella sostenibilità dello stesso. In positivo, si è registrata una riduzione del disavanzo derivante dai mutui a pareggio proveniente degli anni precedenti il 2016.

Alla luce della disamina effettuata nel presente capitolo, si riportano di seguito i principali aspetti rilevati e le relative criticità riscontrate.

1. L'ammontare complessivo del debito è tornato a crescere nel 2017 (1.948,22 milioni) dopo la riduzione registrata nel 2016 (1.942,43 milioni) rispetto al 2015 (2.046,25 milioni). Al

[376] Le fatture non pagate in base al del d.p.c.m. 22 settembre 2014 non rientrano nel calcolo.
[377] Tale valore differisce parzialmente dall'indicatore di tempestività annuale, che per il 2017 è pari a 51,7 giorni, ma consente di rilevare un dato omogeneo per tutti gli enti sanitari che permette un confronto dei dati.
[378] Le difficoltà nella gestione di cassa degli enti sanitari emergono peraltro anche di decreti dirigenziali di erogazione di risorse di cassa verso il comparto, come ad esempio i decreti n. 18915 e 18144 del 2017. Quest'ultimo dispone una erogazione straordinaria di 80 milioni rispetto a quanto precedentemente assegnato.

netto degli effetti del d.l. n. 35/2013, il debito 2017 si rimodula in 1.106 milioni, comunque in lieve aumento rispetto al 2016 (1.078 milioni). Con riferimento al nuovo aumento dello *stock* di indebitamento registrato nel 2017, si evidenzia che già nel precedente anno 2016 la Regione, dopo un periodo di mancata contrazione di nuovi debiti resa possibile, tra l'altro, dalla possibilità di ricorrere all'istituto dei mutui a pareggio, aveva proceduto ad assumere nuovi mutui per complessivi 77,5 milioni, nella forma di prestiti ad erogazione multipla. A tale riguardo, l'incremento dello *stock* di debito registrato nel 2017 dipende, oltre che dai nuovi mutui autorizzati nel 2017 per 58,3 milioni, anche dalle entrate derivanti dal debito contratto nel 2016, per la parte non incassata nell'anno e mantenuta a residuo attivo (55,3 milioni). Tale quota, infatti, non era stata computata nel calcolo dello *stock* di debito del precedente esercizio 2016, e pertanto la sua incidenza si registra sul bilancio 2017, anziché su quello 2016. La mancata riscossione di tale quota viene giustificata dall'Ente a causa di problematiche contrattuali che non hanno reso possibile l'erogazione del prestito per l'importo pari alle spese finanziate da tali risorse. Tuttavia, non si può non rilevare come il descritto sfasamento temporale comporti una scarsa trasparenza nella rappresentazione contabile delle operazioni di indebitamento, in relazione alla corretta imputazione della quota di debito accertata nel 2016 per 55,3 milioni, ma non riscossa nell'anno e considerata come nuovo debito solo nel 2017. Tale modalità di gestione è inoltre in grado di incidere sulla corretta applicazione della normativa in tema di indebitamento (art. 62 del d.lgs. n. 118/2011 e art. 10 della l. n. 243/2012). Con riferimento al 2017, nel corso dell'anno sono stati contratti nuovi mutui per 58,31 milioni. Le movimentazioni sopra descritte per il biennio 2016 e 2017, al netto delle restituzioni delle quote capitali in ammortamento ogni anno, hanno comportato un nuovo incremento dell'indebitamento dell'Ente regionale.

La spesa per rimborso di prestiti è pari complessivamente a 162,8 milioni (di cui 107,7 milioni di quota capitale e 60 milioni di interessi passivi) e registra una lieve flessione rispetto al 2016 (169,41 milioni). Si inverte lievemente il *trend* di crescita degli ultimi anni che è stato fortemente influenzato dalla presenza, a partire dal 2014, del rimborso delle anticipazioni di liquidità di cui al d. l. n. 35/2013 la cui spesa, comprensiva di quota capitale ed interessi, cresce costantemente (13,28 milioni nel 2014, 23,9 milioni nel 2015, 25,77 milioni nel 2016 e 42,66 milioni nel 2017). Se si considerano anche i costi del debito contratto per interventi nel settore del trasporto pubblico locale che, dal 2014, risulta a carico della Regione anziché dello Stato, la spesa complessiva (parte capitale ed interessi) sale nel 2017 a 169,2 milioni. Per

quanto riguarda, in particolare, la quota riferita agli interessi passivi iscritti tra gli impegni di spesa corrente (titolo I) del bilancio regionale e pari, come detto, a circa 60 milioni, essa è composta soprattutto dagli oneri relativi alla restituzione dell'anticipazione di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013 (19,8 milioni), e da quelli riferiti a debiti allocati dall'ente nel comparto sanitario (20 milioni, di cui 10 milioni relativi al differenziale negativo per contratti derivati), che peraltro vengono finanziati a carico del fondo sanitario nazionale.

Inoltre, analizzando la perimetrazione del bilancio regionale, in particolare la diversa allocazione della spesa per il servizio del debito tra comparto sanitario e ordinario, si rileva come, a partire dal 2015, la Regione faccia transitare ogni anno sul conto sanitario una parte delle spese precedentemente allocate in quello ordinario. Al termine del 2017, dei 162,8 milioni di spesa complessiva, ben 60,3 milioni sono iscritti in bilancio nel settore sanitario. Nonostante i chiarimenti forniti in sede di controdeduzioni dall'Ente, il quale precisa che, a causa della dinamica crescente degli oneri finanziari, è stata effettuata una puntuale ricognizione del debito, per operare una corretta imputazione al perimetro pertinente (ordinario o sanitario), definendo gli spostamenti descritti tra i due conti come "aggiustamenti" necessari per ripartire entrate e spese in maniera più precisa in base al piano dei conti, si ritiene che tale fenomeno rappresenti una criticità, in quanto non sembra supportato da una modifica della situazione sottostante, che possa giustificare un mutamento della tipologia di debito precedentemente allocata nel conto ordinario. Questa criticità viene peraltro rafforzata dalla presenza di interessi passivi a carico del conto sanitario già a partire dal 2014 (per 15,76 milioni), pur in assenza di una quota capitale iscritta come spesa sanitaria nello stesso anno. Si evidenzia, al riguardo, che la perimetrazione dovrebbe avere effetti tendenzialmente stabili, ed ogni variazione dovrebbe essere giustificata in modo specifico e dettagliato. Al contrario, le delibere di Giunta di variazione del bilancio che provvedono in merito si limitano a modificare i capitoli di imputazione delle spese tra i due comparti, senza addurre le motivazioni della diversa allocazione delle stesse. Si ribadisce, infine, come tra le spese traslate al conto sanitario siano presenti anche quelle afferenti il differenziale negativo relativo a contratti derivati per circa 10 milioni. Peraltro, la copertura delle spese iscritte nel comparto sanitario a servizio del debito non avviene con fondi regionali propri, bensì mediante risorse afferenti al fondo sanitario nazionale, che quindi vengono sottratte alle altre finalità cui sono destinate.

2. Nel 2017 la Regione ha assunto nuovi mutui, come già avvenuto nel 2016, in conseguenza del superamento dell'utilizzo dei mutui a pareggio, consentito fino al rendiconto 2015. In particolare, nel 2016 sono stati sottoscritti dall'Ente due contratti di finanziamento a copertura delle previsioni di investimento del triennio 2016/2018, rispettivamente con la Cassa Depositi e Prestiti e con la Banca europea per gli investimenti (BEI). Si tratta di due prestiti ad erogazione multipla. Il primo prevede un finanziamento per complessivi 86,5 milioni e permette di richiedere la somministrazione delle somme fino alla fine dell'esercizio 2019. Tale prestito consentirebbe, in una cornice di finanziamento quadro, di attivare, nel corso del tempo, singole posizioni di debito, in relazione alle richieste di erogazione (con taglio minimo di 10 milioni di euro). Il secondo è invece pari a 149,5 milioni di euro. Anche in questo caso, la Regione ha la facoltà di richiedere, nel corso del periodo di erogazione (fino a dicembre 2019), singole somministrazioni, cui corrispondono autonome linee di debito.

Con riferimento al nuovo debito assunto nell'esercizio 2017, rappresentato da due *tranche*s erogate sui prestiti sopra descritti, esso era inizialmente previsto in 53,2 milioni, a fronte di spese di parte capitale programmate nel bilancio di previsione per un importo pari a 124,7 milioni. Il ricorso al debito rappresenta quindi una fonte di finanziamento particolarmente importante per l'attivazione di investimenti, in quanto finanzia circa il 43 per cento degli interventi programmati nell'anno. Successivamente, nel corso della gestione, le risorse accertate derivanti dell'accensione di mutui si sono incrementate fino a 58,32 milioni, a seguito della reimputazione, nel 2017, di entrate riferite a debito assunto nel 2016 per 5,13 milioni. Anche sul fronte della spesa si sono verificate numerose rimodulazioni, con riguardo alle tipologie di spesa finanziate dal ricorso al debito. Infatti, delle spese inizialmente finanziate con nuovo indebitamento per 53,2 milioni, solo 34,5 milioni sono state effettivamente coperte da tale tipo di entrata, in sede di impegni definitivi. Le altre risorse sono state riallocate nel corso dell'esercizio, e destinate ad interventi diversi. L'importo finale degli interventi finanziati da mutui si attesta, come detto, a 58,32 milioni in termini di impegni, di cui solo 38,9 milioni sono stati liquidati nell'anno.

Dal lato della spesa, tali risorse sono state impiegate in particolate per la tutela del territorio, dell'ambiente e per la mobilità. Si evidenzia, al riguardo, che non sono presenti, nell'ambito del bilancio regionale, entrate da mutui destinate ad interventi nel settore sanitario in quanto la Regione, a partire dal 2016, ha provveduto ad autorizzare

direttamente gli enti appartenenti al comparto in oggetto (in particolare le aziende sanitarie ed ospedaliere) alla contrazione di nuovo debito, in luogo della Regione stessa.

Per quanto riguarda la contabilizzazione delle entrate da debito e delle correlate spese, si rileva che queste ultime, impegnate per 58,3 milioni, sono state pagate solo per 38,9 milioni, generando residui passivi per 19,4 milioni. Il principio della competenza potenziata prevede, in merito alla corretta contabilizzazione delle spese in conto capitale (punto 5.3 dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), la loro imputazione agli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive. I residui passivi si dovrebbero formare, pertanto, solo nel caso in cui la spesa sia risultata esigibile, ma ancora non pagata. Nel caso degli investimenti, l'esigibilità, che di solito è rappresentata dall'emissione del relativo stato di avanzamento lavori (Sal), coincide con il momento della sua liquidabilità in base al relativo cronoprogramma. In considerazione di quanto esposto, permangono dubbi sulla corretta applicazione del principio della competenza potenziata in merito alla contabilizzazione delle spese di parte capitale, alla luce dell'ingente ammontare di residui passivi presenti che, in questo caso specifico, dovrebbero rappresentare un'eccezione, essendo l'esigibilità correlata alla liquidabilità della spesa.

Peraltro, a seguito di apposita richiesta da parte della Sezione, l'ente non ha fornito i cronoprogrammi di spesa per alcuni specifici investimenti finanziati mediante assunzione di mutui, impegnati nel 2017 ma che presentavano residui passivi al termine dell'esercizio. Difatti, la corretta applicazione del principio di competenza potenziata per le spese finanziate da nuovo debito appare necessaria per evitare eventuali comportamenti elusivi delle disposizioni che regolano il ricorso al credito (art. 62 del d.lgs. n. 118/2011 e art. 10 della l. n. 243/2012). Tale considerazione vale in particolare per l'assunzione di presiti ad erogazione multipla, il cui accertamento è legato all'anno di esigibilità della relativa spesa finanziata (punto 3.19 dell'allegato 4/2).

Le valutazioni sopra esposte sono peraltro correlate alle criticità riscontrate nella contabilizzazione del debito contratto nel precedente esercizio 2016, come specificate al punto precedente delle presenti conclusioni. In particolare, nonostante le controdeduzioni fornite dall'Ente, che giustifica la contabilizzazione nel 2016 della quota di debito accertata in quell'anno ma non incassata (55,3 milioni) con il fatto che le spese di investimento finanziate da tali risorse erano state impegnate (anche se non pagate) in tale esercizio, resta di difficile comprensione il motivo del computo della suddetta quota come nuovo debito 2017, a seguito

della mancata imputazione dello stesso nello *stock* registrato al termine del 2016. Infatti, per quanto riguarda i prestiti ad erogazione multipla, le risorse vengono messe a diposizione dall'istituto finanziatore in relazione alla scadenza della correlata spesa. Pertanto, l'accertamento e la riscossione delle entrate derivanti dal nuovo debito dovrebbero coesistere nello stesso esercizio, essendo correlate al momento in cui la relativa spesa diviene esigibile (e quindi liquidabile). Nel caso in oggetto, l'accertamento dell'entrata nel corso del 2016 e la sua riscossione solo nel successivo anno 2017 fanno emergere dubbi sulla corretta imputazione non solo dell'entrata al 2016, ma anche della correlata spesa al medesimo anno, in considerazione del fatto che i relativi interventi finanziati sono sì stati impegnati nel 2016, ma non sono stati pagati, al termine dello stesso anno, per analogo importo (55,3 milioni), rendendo incerta l'individuazione dell'esercizio di effettiva esigibilità degli stessi.

Si rileva, infine, che i prestiti assunti dall'Ente non sono correlati ad uno specifico investimento, bensì ad una pluralità di interventi di parte capitale distribuiti su diversi programmi di spesa.

3. In merito alla sostenibilità del debito, regolata dall'art. 62 del d.lgs. n. 118/2011, la Regione ha predisposto l'apposito prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento, allegato al bilancio di previsione 2017-2019 (l.r. n. 90/2016) ed al suo successivo assestamento (l.r. n. 39/2017), nel quale si dimostra il rispetto del suddetto limite. Al riguardo, la Sezione evidenzia alcune criticità emerse in sede di analisi, come di seguito rappresentate.

In sede di bilancio di previsione, il prospetto evidenzia come la Regione rispetti il vincolo del 20 per cento imposto dalla citata norma con un margine molto ridotto, peraltro in diminuzione nel triennio considerato, pari rispettivamente a 6,2 milioni nel 2017, 2,4 milioni nel 2018 e 1,6 milioni nel 2019. Successivamente, in sede di assestamento del bilancio, il margine disponibile per il rimborso di nuove rate in ammortamento si incrementa di circa 10 milioni, a seguito della definitiva approvazione del rendiconto 2016 che registra un disavanzo minore rispetto a quanto stimato in sede di previsione iniziale. Il margine disponibile per l'assunzione di nuovi prestiti, pertanto, viene ricalcolato rispettivamente in 16,9 milioni nel 2017, 12,9 milioni nel 2018 e 12,2 milioni nel 2019. Nonostante tale miglioramento, la Sezione rileva che non è stato considerato nel calcolo in oggetto l'importo riferito agli interessi passivi sui contratti derivati (12,7 milioni). Il loro eventuale inserimento, in sede di bilancio di previsione, avrebbe comportato il mancato rispetto del limite di indebitamento per il 2017

(essendo lo spazio iniziale disponibile pari a 6,2 milioni), determinando la rimodulazione dell'importo di nuovi mutui concedibili. Successivamente, in sede di assestamento, l'inclusione degli oneri in oggetto avrebbe comunque permesso il rispetto del limite di indebitamento (in presenza di uno spazio disponibile di 16,9 milioni per il 2017), anche se appare dubbio il rispetto del limite per il biennio 2018-2019, in quanto gli spazi disponibili (12,9 milioni nel 2018 ed a 12,2 milioni nel 2019) risultano pressoché di pari importo rispetto al differenziale negativo sui derivati. Si rammenta, in merito, che il rispetto del vincolo in oggetto risulta necessario per poter concedere nuovo debito e che la Sezione aveva già rilevato tale criticità in sede di analisi del rendiconto 2016.

Per quanto riguarda le voci considerate nel calcolo del limite in esame, ampiamente descritte nel presente capitolo, si evidenzia in questa sede come una delle poste principali riguardi l'ammontare delle rate per mutui e prestiti autorizzati nell'esercizio in corso, che ammonta a 125,3 milioni. Tale valore comprende sia la rata annuale derivante dalla previsione di nuovi mutui autorizzati nel 2017 (58,3 milioni), sia la rata a copertura del disavanzo al 31/12/2016 derivante da mutui autorizzati e non contratti, pari, a seguito dell'assestamento, a 2.381 milioni. Peraltro, la copertura del disavanzo derivante dai "mutui a pareggio" mediante il ricorso al credito è consentita dal comma 2 dell'art. 40 del d.lgs. n. 118/2011. Tale previsione può tuttavia non comportare un'effettiva contrazione di mutuo durante l'anno, in presenza di un fondo di cassa sufficiente, come avvenuto nel caso della Regione Toscana, che infatti non ha proceduto all'assunzione effettiva di tale tipologia di debito. Al riguardo, si rileva una problematica nell'ambito del calcolo della quota di disavanzo 2016 derivante dall'utilizzo dei mutui a pareggio (indicati nel prospetto dimostrativo in 2.381 milioni). Il dato, infatti, non risulta conforme a quanto indicato dallo stesso Ente in sede di scomposizione del disavanzo di amministrazione 2016. In tale sede vengono indicati solo 2.299,6 milioni come componente del disavanzo proveniente da debito autorizzato e non contratto. La differenza tra i due importi (81,6 milioni) rappresenta la quota di disavanzo derivante dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui, il cui finanziamento è disposto da una apposita normativa (d.m. 2 aprile 2015) e non può essere previsto mediante l'autorizzazione al ricorso al debito. Di conseguenza, l'Ente ha autorizzato (anche se non assunto) nuovo debito per finanziare il disavanzo pregresso per 2.381 milioni, comprensivo quindi degli 81,6 milioni riferiti al disavanzo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui.

A seguito di apposita segnalazione da parte della Sezione, l'Ente ha comunicato che provvederà, in sede di assestamento del bilancio 2018-2020, alla corretta copertura della componente del disavanzo riconducibile all'utilizzo dei mutui a pareggio.

In ultimo, sempre con riferimento alla sostenibilità dell'indebitamento, si evidenzia la presenza di un ingente ammontare di debito potenziale, pari a 500,9 milioni nel 2017, previsto in costante riduzione negli anni successivi. Tale valore riguarda lo *stock* delle garanzie principali o sussidiarie prestate dalla Regione a favore di altre amministrazioni per debiti del servizio sanitario regionale, garantiti con lettera di patronage, e a due fidejussioni a favore dell'autorità portuale di Piombino e dell'Interporto Toscano Guasticce.

4. Come già rilevato dalla Sezione in sede di giudizio di parifica sui precedenti rendiconti 2015 e 2016, sono presenti ulteriori investimenti regionali il cui finanziamento è disposto, nelle singole leggi di bilancio, mediante il trasferimento di contributi di natura corrente verso altri enti pubblici, sui quali grava l'onere di assumere il prestito destinato alla copertura degli stessi. Infatti, a seguito delle difficoltà incontrate nell'attivazione di nuovi investimenti a causa sia del superamento dello strumento dei mutui a pareggio, sia dall'introduzione di nuovi vincoli di bilancio ad opera dell'armonizzazione contabile e del principio del pareggio, la Regione ha previsto nel corso del 2017, come già avvenuto nei precedenti esercizi, la realizzazione di una serie di investimenti da parte di enti esterni, per i quali è conferito un contributo annuale di parte corrente a carico del bilancio regionale, finalizzato a rimborsare il costo del debito assunto dagli stessi enti. Ci si riferisce ai seguenti interventi: raddoppio della linea ferroviaria Pistoia-Lucca (art. 21, l.r. n. 37/2015); interventi sul porto di Livorno (art. 22, l.r. n. 37/2015); interventi sul porto di Piombino (art. 19, l.r. n. 82/2015); interventi sul porto di Marina di Carrara (art. 21, l.r. n. 67/2016); concorso finanziario ad interventi di edilizia residenziale pubblica (art. 9, l.r. n. 67/2016).

Tali operazioni di cofinanziamento di spese di investimento, mediante l'erogazione di contributi di parte corrente, non sono sottoposte ai vincoli sull'indebitamento di cui all'art. 62 del d.lgs. n. 118/2011. Inoltre, la Regione, attraverso gli interventi descritti, evita di contrarre nuovi mutui e quindi di attivare nuove spese di parte capitale, facendo sì che queste ultime non incidano sui vincoli relativi al pareggio di bilancio di cui all'art. 9 della l. n. 243/2012. La Regione, come detto, ha previsto di contribuire a tali spese rimborsando ai singoli enti la quota annuale del finanziamento con contributi di parte corrente. Questi ultimi non sono quindi considerati né come interessi passivi, né come quote di rimborso di prestiti, e

pertanto non vengono computati nel calcolo del limite di cui all'art. 62, comma 6; né sono computate quali garanzie, le cui rate sarebbero ricomprese nel suddetto limite, secondo le disposizioni del comma 6, ultimo periodo.

Per quanto riguarda l'esercizio 2017, tuttavia, la Regione ha comunicato la mancata attivazione degli investimenti previsti e, quindi, la mancata erogazione di contributi a favore degli enti interessati. Infatti, per tutti gli interventi sopra descritti, gli stanziamenti di spesa sul bilancio 2017 sono stati azzerati: per il finanziamento all'edilizia residenziale pubblica è stato abrogato il concorso finanziario regionale; per gli altri progetti è stato spostato in avanti di un anno l'inizio ed il termine del periodo di contribuzione.

Anche nell'ambito del settore sanitario erano state previste, già nel corso del 2016, analoghe operazioni, consistenti nell'erogazione di trasferimenti correnti a favore delle aziende sanitarie, che sono state autorizzate ad assumere nuovi mutui in luogo dei contributi in conto capitale precedentemente a carico dell'amministrazione regionale, come disposto dalla delibera di Giunta regionale n. 722/2016. L'ammontare di tali contributi, previsti sulla parte corrente del bilancio regionale, è pari a circa 413 milioni nel periodo 2017-2026, ed è finanziato con risorse del fondo sanitario indistinto. Di questi, 44,2 milioni erano stanziati sul bilancio 2017, ma sono stati successivamente cancellati nel corso dell'anno; pertanto per il 2017 tale spesa non si è perfezionata.

In aggiunta, oltre al debito autorizzato nel 2016 e sopra descritto, nel 2017 viene concessa agli enti sanitari la possibilità di ulteriore ricorso al credito per 166,3 milioni. Tale possibilità, a differenza di quanto avvenuto nel precedente esercizio, non prevede oneri diretti sul bilancio regionale per il rimborso del costo del debito.

5. In merito all'analisi effettuata sui contratti di finanza derivata, si evidenzia come la scelta dei tassi variabili rispetto a quelli fissi, per i finanziamenti dei primi anni 2000, era quella economicamente più conveniente. Le necessarie garanzie di stabilità finanziaria e di certezza degli oneri futuri da corrispondere avrebbero potuto essere efficacemente conseguite attraverso strumenti finanziari di protezione rispetto ad indesiderate crescite dei tassi. Tuttavia, nella predisposizione dei derivati, in sede di contrattazione delle caratteristiche degli stessi, nella quale una delle parti contraenti è il titolare del prodotto finanziario, si sono realizzate le condizioni per le perdite registrate a fronte di tutti i derivati (nessuno escluso) e per tutti gli esercizi finanziari, dalla sottoscrizione ad oggi.

L'obiettivo, pur legittimo, di garantire lo *stock* di debito a tasso variabile dalla crescita del livello dei tassi d'interesse, è stato realizzato, infatti, attraverso strumenti del tutto mal calibrati rispetto agli scenari economico finanziari all'epoca prevedibili, e poi necessariamente avveratisi.

Il saldo negativo, stimato alla fine del 2017 intorno ai 150 milioni, sembra destinato a crescere, sia pure con ritmo via via minore, fino alla scadenza dei contratti. La perdita complessiva prevista per tutta la durata dei derivati si conferma, come quantificata anche nel referto al rendiconto 2016, intorno ai 180 milioni, come somma dei 150 già certificati e dei 29,8 che presumibilmente si realizzeranno, considerato il pari valore negativo dei *mark to market* alla fine del 2017.

A tale proposito non si riscontrano, a bilancio, accantonamenti che permettano, in caso di accertata convenienza, l'estinzione anticipata di uno o più derivati, né fondi che possano tutelare il bilancio stesso ed i relativi risultati di gestione dalle suddette perdite.

In aggiunta, si è riscontrato che, a partire dal 2015, gli oneri relativi ai derivati finanziari sono stati imputati alla gestione sanitaria, nell'ambito della perimetrazione contabile prevista dall'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011. In merito, non si può non evidenziare che negli ultimi anni la normativa sui prodotti finanziari derivati contratti dalle pubbliche amministrazioni tende, da un lato, al divieto pressoché generalizzato di sottoscrivere i suddetti contratti e, dall'altro, al tentativo di porre in evidenza il risultato economico delle operazioni al fine di tenere indenni i bilanci, tanto più quelli del comparto sanitario, in caso di performance negative degli strumenti.

6. Con riferimento alla presenza di debiti fuori bilancio e passività potenziali, nel corso del 2017 la Regione Toscana non ha provveduto al riconoscimento di debiti fuori bilancio. In base al quadro normativo introdotto dal d.lgs. n. 118/2011, risulta obbligatoria, in presenza di giudizi pendenti sull'Ente, la previsione di un apposito fondo per contenziosi, da stanziare nel bilancio di previsione e far confluire nel risultato di amministrazione in sede di rendiconto. La legge prevede, inoltre, una generale revisione dei contenziosi in corso, da effettuarsi in sede di prima applicazione dei principi contabili armonizzati. Nel 2017, a differenza di quanto emerso nell'esame del precedente esercizio 2016, l'Ente ha provveduto ad una prima ricognizione da parte degli uffici regionali sui contenziosi in essere, stimando un fondo a presidio degli stessi pari a 4,6 milioni. Tuttavia, nell'ambito dei fondi accantonati in sede di rendiconto, l'ammontare destinato al "fondo contenzioso" è di importo inferiore, pari

a 3,2 milioni. Tale dato risulta comunque in aumento rispetto a quanto indicato nel rendiconto 2016 (205.000 euro). In sede di bilancio di previsione 2017, peraltro, era stata accantonata una quota superiore e pari a 6,5 milioni che, come detto, non si è tradotta in un accantonamento di analogo importo in sede di rendiconto. Pertanto, nonostante si registri un miglioramento rispetto all'anno precedente, la quota finale accantonata appare inferiore a quanto calcolato dall'ente stesso.

Si ricorda, infine, la presenza di debito potenziale derivante dall'eventuale escussione di garanzie che la Regione ha erogato a favore di enti del servizio sanitario regionale, dell'Autorità portuale di Piombino e dell'interporto toscano Guasticce per complessivi 500,9 milioni nel 2017. Per tale importo non sussiste in bilancio un apposito accantonamento; la Regione ha, comunque, ritenuto di accantonare ogni esercizio l'importo corrispondente alla rata annuale dovuta dal soggetto garantito.

7. La Regione Toscana ha beneficiato dell'anticipazione di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013, recante disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione.

L'Ente ha fatto ricorso all'istituto in oggetto solo nel biennio 2013-2014, incassando risorse per complessivi 914.629.269,96 euro, di cui 95.273.869,96 euro riferiti all'art. 2, 663.902.000,00 euro riferiti all'art. 3, c. 1, lett. a) e 155.453.400,00 euro relativi all'art. 3, c. 1, lett. b). Nel corso del 2017, l'utilizzo di tale istituto ha comportato la necessità di finanziare una quota di disavanzo, legata alla precedente contabilizzazione delle anticipazioni in oggetto, pari a 16 milioni, secondo quanto previsto in materia dalla l. n. 208/2015, art. 1, commi 692 e seguenti. Al temine dell'esercizio, la quota accantonata nell'ambito del rendiconto 2017, quale fondo a presidio delle anticipazioni di liquidità regolato dalla citata l. n. 208/2015, è pari a 627,5 milioni.

L'utilizzo della liquidità messa a disposizione dal d.l. n. 35/2013 ha peraltro influenzato, per il biennio 2013-2014, gli indici di tempestività dei pagamenti delle spese. Infatti, a seguito del dato positivo registrato nel 2014, sul quale ha inciso, come detto, l'anticipazione di liquidità ricevuta, l'indice è nuovamente peggiorato nel 2015 (14 giorni di ritardo). Al contrario, dal 2016 si registra un miglioramento dell'indicatore, confermato anche nel 2017. Questi ultimi due esercizi sono caratterizzati da tempi medi di pagamento negativi, che rappresentano i giorni di anticipo nell'effettuazione dei pagamenti rispetto alla relativa

scadenza. Per il 2017, l'indice riporta un tempo medio inferiore di 26 giorni rispetto a quello stabilito per legge.

Diverso appare il discorso per il comparto sanitario. Per tale settore, l'indice assume valori elevati proprio nel 2014 (165 giorni), periodo di erogazione delle anticipazioni di liquidità, unitamente al precedente esercizio. Il parametro considerato, in termini di giorni di ritardo, risente del fatto per cui sono state liquidate fatture scadute in anni precedenti il 2013, con conseguente innalzamento dell'indice in oggetto. Infatti, a parità di importo totale delle fatture pagate, l'indicatore è tanto più elevato quanto maggiori sono i giorni di ritardo e l'ammontare delle fatture pagato. Nel 2015 il valore diminuisce (109,6 giorni), anche a causa della minore incidenza di fatture pregresse sul totale dei pagamenti effettuati, per aumentare nuovamente nel 2016 fino a 185 giorni, ovvero a livelli simili a quelli del 2013, essendosi esaurito l'effetto dell'iniezione di liquidità operata dal citato d.l. n. 35/2013. Per il 2017, l'indicatore in oggetto, che rappresenta il tempo medio ponderato riferito alla data di fattura (parametro che differisce parzialmente dall'indicatore di tempestività annuale, pari nel 2017 a 51,7 giorni, ma che consente di rilevare un dato omogeneo per tutti gli enti sanitari, permettendo un confronto dei dati) registra un valore migliore rispetto all'anno precedente, ma ancora troppo elevato, assestandosi a 128 giorni.