

Da "sardegna.controllo.supporto@corteconticert.it" <sardegna.controllo.supporto@corteconticert.it>
A "presidenzaconsiglio@consregsardegna.it" <presidenzaconsiglio@consregsardegna.it>, "consiglioregionale@pec.crsardegna.it"
<consigliaregionale@pec.crsardegna.it>
Data venerdì 22 aprile 2016 - 08:24

Relazione I

2749 21/04/2016 SC_SAR P Pubblicazione Delibera 42/2016/FRG - Camera di Consiglio del 13/04/2016 Depositata in segreteria in data 21/04/2016 -bis-2

Presidente del Consiglio Regionale Autonoma della Sardegna
Presidente della Giunta Regionale - Regione Autonoma della Sardegna
Assessore Regionale degli Enti locali, finanze ed urbanistica
Assessore Regionale della Programmazione, Bilancio, credito ed assetto del territorio
Direttore Generale della Presidenza della Giunta della Regione Sardegna
Direttore Generale della Ragioneria Regionale
ANCI - SARDEGNA
Presidente Unione Province Sarde
Direttore generale Assessorato degli Enti Locali, Finanze e Urbanistica
Presidente Consiglio Autonomie Locali
e p.c. ALLA SEZIONE AUTONOMIE

REL. 5

LORO SEDI

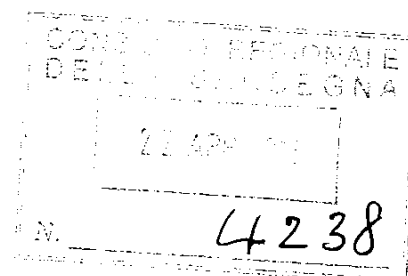
Si trasmette in allegato la delibera di cui all'oggetto, adottata da questa Sezione di Controllo e depositata in data 21/04/2016. La stessa potrà essere inoltre consultata presso il sito istituzionale nella banca dati controllo, sul quale è pubblicata, al seguente indirizzo:
http://www.corteconti.it/servizi_on_line/, banca dati del controllo, specificando nel menù a tendina l'Organo emittente: Sezione controllo regione Sardegna - numero e anno della delibera ed inviando la Ricerca.
Per ogni chiarimento è possibile contattare la scrivente.

Marina Saviano
Area III F3/
Collaboratore Amministrativo
SERV.SUPP.SEZIONE REG.
CONTR. SS,RR.
SARDEGNA

Indirizzo Via lo Frasso, 4- 09127 Cagliari
tel. 0706000227 e-mail: marina.saviano@corteconti.it

Allegato(I)

42-2016-FRG-55963211.tif.pdf (9361 Kb)
42-2016-FRG-A1.pdf (2927 Kb)
42-2016-FRG.pdf (75 Kb)



↓
J.C.+S.Pres.+S.Stud.

Deliberazione n. 42/2016/FRG



**REPUBBLICA ITALIANA
CORTE DEI CONTI**

La Sezione del controllo per la Regione Sardegna

composta dai magistrati:

Francesco Petronio	Presidente (relatore)
Maria Paola Marcia	Consigliere
Valeria Mistretta	Consigliere
Lucia d'Ambrosio	Consigliere
Valeria Motzo	Consigliere
Roberto Angioni	Primo Referendario

nella camera di consiglio del 18 marzo 2016;

Visti gli articoli 97 comma 1, 100 comma 2 e 119 della Costituzione;

Visto il Testo Unico delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modifiche e integrazioni;

Visto il Decreto del Presidente della Repubblica 16 gennaio 1978, n. 21, recante le norme di attuazione dello Statuto speciale per la Sardegna e il Decreto Legislativo 9 marzo 1998, n. 74;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20 e successive modificazioni;

Visto l'articolo 1, commi 166 e seguenti, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Legge Finanziaria per l'anno 2006);

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'Ordinamento della Repubblica alla Legge Costituzionale 18 ottobre 2001, n.3, ed in particolare l'art. 7, comma 7;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, e le successive modificazioni e integrazioni;

Visto l'art. 1, commi 166 e ss., della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006);

Visto il decreto legge n. 174/2012, convertito nella legge 7 dicembre 2012, n. 213;

Visto l'art. 2 del Regolamento 16 giugno 2000 per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato con deliberazione delle Sezioni Riunite n. 14/DEL/2000 e successive modificazioni e integrazioni;

Vista la deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 1/SEZAUT/2015/INPR adottata nell'adunanza del 29 gennaio 2015 di approvazione del programma delle attività di controllo della Sezione delle Autonomie per l'anno 2015;

Vista la deliberazione n. 22/2015/INPR del 12 febbraio 2015 con la quale la Sezione di controllo per la Sardegna ha fissato il "Programma di attività per l'anno 2015" prevedendo, tra l'altro, un referto sulla finanza locale nella Regione Sardegna;

Vista l'ordinanza presidenziale n. 8 del 17 marzo 2016 con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'odierna Camera di consiglio;

Udito nella Camera di consiglio il Presidente relatore;

DELIBERA

di approvare l'unito referto sullo stato della finanza locale negli esercizi 2011-2014 "Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali nella Sardegna", quale parte integrante della presente deliberazione.

ORDINA

che copia della presente deliberazione, con l'unito referto, sia trasmessa al Presidente della Regione Sardegna, al Presidente del Consiglio Regionale, all'Assessore degli Enti locali, finanze e urbanistica,

all'Assessore della Programmazione, bilancio, credito e assetto del territorio, al Direttore Generale della Presidenza, al Direttore Generale degli Enti locali e Finanze, al Direttore Generale dei Servizi Finanziari, al Consiglio delle Autonomie Locali della Regione Sardegna, al Presidente dell'ANCI Sardegna, al Presidente dell'Unione delle Province Sarde, nonché, per conoscenza, alla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti.

Così deliberato nella Camera di consiglio del 18 marzo 2016.

Il Presidente relatore

(Francesco Petronio)

Depositata in Segreteria in data 21 Aprile 2016

IL DIRIGENTE

(Giuseppe Mullano)

CORTE DEI CONTI - CODICE UFF. S10



DOC. INTERNO N. 55960455 del 21/04/2016

Delliberazione n. 42/2016/FRG



**REPUBBLICA ITALIANA
CORTE DEI CONTI**

La Sezione del controllo per la Regione Sardegna

composta dai magistrati:

Francesco Petronio	Presidente (relatore)
Maria Paola Marcia	Consigliere
Valeria Mistretta	Consigliere
Lucia d'Ambrosio	Consigliere
Valeria Motzo	Consigliere
Roberto Angioni	Primo Referendario

nella camera di consiglio del 18 marzo 2016;

Visti gli articoli 97 comma 1, 100 comma 2 e 119 della Costituzione;

Visto il Testo Unico delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modifiche e integrazioni;

Visto il Decreto del Presidente della Repubblica 16 gennaio 1978, n. 21, recante le norme di attuazione dello Statuto speciale per la Sardegna e il Decreto Legislativo 9 marzo 1998, n. 74;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20 e successive modificazioni;

Visto l'articolo 1, commi 166 e seguenti, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Legge Finanziaria per l'anno 2006);

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'Ordinamento della Repubblica alla Legge Costituzionale 18 ottobre 2001, n.3, ed in particolare l'art. 7, comma 7;



Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, e le successive modificazioni e integrazioni;

Visto l'art. 1, commi 166 e ss., della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006);

Visto il decreto legge n. 174/2012, convertito nella legge 7 dicembre 2012, n. 213;

Visto l'art. 2 del Regolamento 16 giugno 2000 per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato con deliberazione delle Sezioni Riunite n. 14/DEL/2000 e successive modificazioni e integrazioni;

Vista la deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 1/SEZAUT/2015/INPR adottata nell'adunanza del 29 gennaio 2015 di approvazione del programma delle attività di controllo della Sezione delle Autonomie per l'anno 2015;

Vista la deliberazione n. 22/2015/INPR del 12 febbraio 2015 con la quale la Sezione di controllo per la Sardegna ha fissato il "Programma di attività per l'anno 2015" prevedendo, tra l'altro, un referto sulla finanza locale nella Regione Sardegna;

Vista l'ordinanza presidenziale n. 8 del 17 marzo 2016 con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'odierna Camera di consiglio;

Udito nella Camera di consiglio il Presidente relatore;

DELIBERA

di approvare l'unito referto sullo stato della finanza locale negli esercizi 2011-2014 "Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali nella Sardegna", quale parte integrante della presente deliberazione.

ORDINA

che copia della presente deliberazione, con l'unito referto, sia trasmessa al Presidente della Regione Sardegna, al Presidente del Consiglio Regionale, all'Assessore degli Enti locali, finanze e urbanistica,

all'Assessore della Programmazione, bilancio, credito e assetto del territorio, al Direttore Generale della Presidenza, al Direttore Generale degli Enti locali e Finanze, al Direttore Generale dei Servizi Finanziari, al Consiglio delle Autonomie Locali della Regione Sardegna, al Presidente dell'ANCI Sardegna, al Presidente dell'Unione delle Province Sarde, nonché, per conoscenza, alla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti.

Così deliberato nella Camera di consiglio del 18 marzo 2016.



Presidente relatore

(Francesco Petronio)

Depositata in Segreteria in data 21 APR. 2016

IL DIRIGENTE

(Giuseppe Mullano)

Giuseppe Mullano

CORTE DEI CONTI - CODICE UFF. S10



DOC. INTERNO N.55960455 del 21/04/2016



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA SARDEGNA

LA FINANZA LOCALE IN SARDEGNA

| 2016 |

**RELAZIONE SULLA GESTIONE FINANZIARIA DEGLI
ENTI LOCALI IN SARDEGNA**

ESERCIZI 2011-2014



CORTE DEI CONTI

LA FINANZA LOCALE IN SARDEGNA

**RELAZIONE SULLA GESTIONE FINANZIARIA
DEGLI ENTI LOCALI IN SARDEGNA
ESERCIZI 2011/2014**

RELATORE: **Presidente Francesco PETRONIO**

Hanno collaborato all'istruttoria:

Dirigente Dott. Giuseppe MULLANO

Funzionari:

Dott.ssa Anna ANGIONI

Dott.ssa Maria Angela CASULA

Supporto elaborazione dati:

Sig. Gianfranco SIMONETTI

Sig. Piergiorgio TRINCAS

Editing: Sig.ra Daniela SCARDIGLI

I PREMESSA

La presente indagine sulla finanza degli enti locali della regione Sardegna intende fornire una valutazione d'insieme sullo stato delle autonomie locali nella Regione a statuto speciale, anche nel raffronto con la situazione generale che si riscontra nelle altre aree del Paese.

Le recenti manovre per il riequilibrio della finanza pubblica hanno imposto agli enti obiettivi di correzione impegnativi ed in particolare la finanza provinciale ha subito gli effetti di un processo di ridefinizione del modello di organizzazione delle funzioni sul territorio nel corso del quale gli effetti della riduzione delle entrate si sono manifestati anticipatamente rispetto al riordino delle funzioni. In questo processo si pone in particolare per la Sardegna la questione delle “nuove province” le quali hanno dimostrato di avere una ridotta operatività che potrebbe non giustificare i costi di struttura, come già rilevato da questa Sezione del controllo nella deliberazione n. 90/2012/GEST del 19 novembre 2012, dove sono state esaminate le criticità di maggior interesse nella gestione delle quattro “nuove” province nel periodo dal 2005 al 2011¹.

In tale ottica, nonché in attuazione di quanto previsto dalla Legge 7 aprile 2014, n. 56, recante “Disposizioni sulle città metropolitane, sulle province, sulle unioni e fusioni di comuni”, il Consiglio regionale della Sardegna, in data 27 gennaio 2016, ha approvato la legge di “Riordino del sistema delle autonomie locali della Sardegna”, legge regionale n. 2 del 4 febbraio 2016², che prevede la soppressione delle “nuove province”³ ed il temporaneo mantenimento delle quattro “province storiche”⁴, con contestuale riorganizzazione delle relative circoscrizioni territoriali.

Per quanto concerne i comuni, che costituiscono l'ente a competenza tendenzialmente generale sul quale si fonda il sistema di decentramento autonomistico, sono emerse negli ultimi anni tensioni a livello generale a causa degli effetti dovuti al percorso di risanamento dei conti pubblici reso più impegnativo dagli effetti della crisi economica.

¹ L'analisi dei dati contabili ha portato alla conclusione che “una parte consistente del bilancio provinciale è destinato al funzionamento dell'apparato burocratico latamente inteso. Ad un asettico esame dei dati contabili non risulta tuttavia che la spesa sostenuta per l'ulteriore decentramento delle funzioni provinciali, attuata nell'anno 2005 mediante la creazione delle quattro nuove province, abbia avuto una valida giustificazione, specialmente per l'esercizio di quelle funzioni per le quali la spesa delle province è estremamente ridotta”.

² Pubblicata sul Bollettino Ufficiale della regione Sardegna n. 6 dell'11 febbraio 2016. La legge è entrata in vigore il giorno successivo alla pubblicazione.

³ Art. 25, “Circoscrizioni provinciali”: “Le circoscrizioni territoriali delle province della Regione, fino alla loro definitiva soppressione, sono disciplinate dalla presente legge e corrispondono a quelle antecedenti alla data di entrata in vigore della legge regionale 12 luglio 2001, n. 9 omissis ..., con le seguenti variazioni:”.

⁴ Art. 29, “Funzioni”: “Le province, in via transitoria e fino alla loro definitiva soppressione, esercitano le funzioni fondamentali elencate all'articolo 1, comma 85, della legge n. 56 del 2014”.

Le relazioni generali sulla finanza locale riportano un quadro connotato da aspetti problematici connessi alla difficoltà di assicurare da parte degli enti un percorso di razionalizzazione della spesa che consenta di assorbire gli effetti delle manovre, senza incidere sul livello dei servizi da assicurare ai cittadini.

Anche negli ultimi anni non è mancata l'adozione di provvedimenti volti ad assicurare il contenimento della spesa corrente, attraverso una serie di riduzioni e vincoli. Altri interventi sono stati rivolti al controllo dell'indebitamento, attraverso l'abbassamento del limite previsto dall'art. 204 TUEL; la salvaguardia degli equilibri, è stata anche perseguita attraverso il ricorso alla leva fiscale, della quale gli enti hanno fatto ampiamente uso.

Le analisi effettuate sui dati di cassa per il comparto enti locali risultano fortemente influenzate dall'immissione di liquidità avviata dal d.l. n. 35 del 2013 e proseguita dal d.l. n. 102 del 2013 e dal d.l. n. 66 del 2014, volta ad imprimere un'accelerazione dei pagamenti dei debiti commerciali delle Amministrazioni pubbliche maturati alla data del 31 dicembre 2012, rendendo disponibili maggiori risorse per gli enti.

Il descritto contesto manifesta comunque la presenza di aspetti critici nella finanza territoriale rappresentati dalla formazione di un debito latente e dalla consolidata problematicità della effettiva quantificazione dell'entità dei debiti commerciali e della stima delle concrete esigenze di finanziamento. Risulta anche difficile la valutazione dell'efficacia degli interventi in corso sullo stock dei debiti commerciali ancora esigibili.

Le difficoltà complessive del comparto indotte dai reiterati provvedimenti rivolti a fronteggiare la situazione di emergenza finanziaria, ad assicurare il controllo della spesa e dell'indebitamento, possono avere un riscontro sintomatico nel maggiore ricorso degli enti ai piani di riequilibrio pluriennale al quale si è assistito nell'ultimo periodo. Fenomeno quest'ultimo che non sembra allo stato avere pari riscontro in Sardegna.

Nel contesto delineato un altro elemento da tenere in considerazione concerne gli effetti sul mantenimento degli equilibri, degli adempimenti connessi alla fase di avvio delle nuove modalità di contabilizzazione, tra i quali il riaccertamento straordinario dei residui, gli accantonamenti prudenziali e i fondi vincolati, quali il Fondo crediti di dubbia esigibilità⁵ e quello per passività potenziali, nei termini previsti dal nuovo art. 167 del TUEL. L'eventuale emersione di maggiori

⁵ E' previsto l'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità, di una quota del risultato di amministrazione il cui ammontare è determinato, secondo il principio applicato della contabilità finanziaria n. 4/2 allegato al d.lgs. n. 118 del 2011, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione.

disavanzi di gestione all'esito del suddetto riaccertamento e gli accantonamenti al Fondo crediti, che bloccano una parte delle risorse destinate alla spesa, rappresentano elementi critici nella prospettiva degli equilibri finanziari.

La Sezione regionale del controllo per la regione Sardegna, nello svolgimento dei controlli previsti dall'art. 1, commi 166 e 167, della legge n. 266 del 2005 (legge finanziaria per l'anno 2006) ha avuto occasione di riscontrare il livello di adeguamento degli enti locali agli obiettivi di coordinamento della finanza pubblica e la presenza di azioni volte a garantire la stabilità dei bilanci ed il rispetto del patto di stabilità interno. L'effettuazione di tali controlli ha consentito, inoltre, di disporre di un osservatorio privilegiato sulle dinamiche della finanza degli enti locali nella regione Sardegna, potendo trarre dall'esame complessivo delle criticità riscontrate elementi utili per una valutazione di sistema (vedasi la deliberazione n. 24/2015/PRSE di approvazione della relazione relativa a "*I controlli sui rendiconti degli Enti Locali della Sardegna per l'esercizio 2012 (art. 1, comma 166, legge n. 266/2005)*").

La presente analisi intende quindi sperimentare un esame critico delle dinamiche in atto negli enti locali della Sardegna avvalendosi di una serie di fonti coordinate, considerando le particolarità che derivano dal regime di autonomia differenziata proprio della Regione e allo stesso tempo valutando il contesto generale nel quale anche gli enti in esame inevitabilmente si collocano.

1.1 L'applicazione della riforma del federalismo fiscale nelle regioni a statuto speciale

Con la Legge 5 maggio 2009, n. 42 si è avviato un processo volto alla piena realizzazione del principio dell'autonomia di entrata degli enti locali che ha inciso profondamente sulla struttura delle entrate degli stessi.

L'applicazione delle norme introdotte dalla Legge delega n. 42 del 2009 è limitata, per gli enti ad autonomia speciale, esclusivamente alle disposizioni di cui agli articoli 15, 22 e 27, da attuare in conformità con gli statuti. Si tratta delle norme relative al finanziamento delle città metropolitane, alla perequazione infrastrutturale ed al coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale e delle province autonome⁶. Inoltre è previsto che l'applicazione delle disposizioni della legge delega

⁶ Indicazione confermata dalla Corte Costituzionale, con sentenze del 10 giugno 2010, n. 201, 28 marzo 2012, n. 71 e 21 marzo 2012, n. 64.

deve avvenire con procedura concertata con modalità concordate tra lo Stato e ciascuna Regione a statuto speciale e Provincia autonoma.

In attuazione del "*principio di leale collaborazione*", è stato pertanto costituito un apposito tavolo di confronto tra il Governo e ciascuna Regione a statuto speciale e ciascuna Provincia autonoma, allo scopo di garantire il rispetto delle norme fondamentali contenute nella Legge n. 42 del 2009 e dei principi che da essa scaturiscono, avendo riguardo alle specificità di ciascuna regione a statuto speciale e di ciascuna provincia autonoma. L'adeguamento ai principi sopra enunciati per l'attuazione della riforma avviene in base ad appositi accordi di collaborazione istituzionale, previa modifica statutaria⁷.

E' appena il caso di ricordare che i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, di cui all'art. 119 della Costituzione, rappresentano un limite invalicabile anche per le autonomie speciali.

La regione Sardegna non si è adeguata tempestivamente al processo di riforma, nell'intento di non pregiudicare la sua particolare situazione riconosciuta in riferimento all'insularità e al ritardo nello sviluppo, ed ha resistito anche con ricorsi costituzionali e contenziosi intergovernativi. Soltanto nel giugno 2013 è stato attivato un confronto con il Governo, i cui aspetti peculiari si sono incentrati sostanzialmente sulla materia della fiscalità di vantaggio⁸ e della zona franca.

Le problematiche legate allo sviluppo e alla ridotta capacità fiscale del territorio regionale rendono particolare la situazione della Sardegna, risultando arduo il percorso per affrancarsi da una condizione di dipendenza finanziaria dallo Stato e permanendo la necessità di interventi speciali, trasferimenti perequativi e finanziamenti solidali. La Regione necessita ancora della solidarietà nazionale anche a causa del minore livello di compartecipazione erariale rispetto alle altre regioni autonome e minori trasferimenti comunitari per coprire il divario di sviluppo anche rispetto ad altre regioni del sud.

⁷ Sono intervenuti appositi accordi tra lo Stato e le regioni Trentino Alto Adige, Friuli Venezia Giulia e Valle d'Aosta, che hanno delineato alcuni obiettivi comuni tra i quali: la collaborazione per il raggiungimento degli obiettivi di perequazione economica e di solidarietà nazionale, (art. 27 della legge n. 42 del 2009). Gli accordi prevedono l'impegno di assunzione a carico del bilancio regionale di funzioni nuove, trasferite o delegate dallo Stato e la possibilità di reperire entrate mediante l'istituzione di tributi propri autonomi e di modificare le aliquote.

⁸ L'oggetto riguardava la revisione dell'art. 10 dello Statuto speciale per permettere alla Regione, senza gravare sul bilancio statale, di istituire crediti di imposta, modificare le aliquote dei tributi erariali fino ad azzerarle, e concedere esenzioni, detrazioni, deduzioni, anche oltre i limiti stabiliti dallo Stato. La Risoluzione n. 42/2012 della Prima Commissione permanente del Consiglio regionale della Sardegna, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione e del titolo III dello Statuto speciale per la Sardegna, conteneva una proposta al Governo di attribuzione alla Regione della potestà di modificare le aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni su tutti i tributi erariali il cui gettito fosse destinato alla Regione e agli Enti locali della Sardegna.

1.2 Note metodologiche

L'analisi sullo stato della finanza degli enti locali in Sardegna (programmata con la deliberazione n. 22/2015/INPR) mira a delinearne gli andamenti complessivi per la verifica del rispetto degli equilibri di bilancio da parte degli enti locali sardi, sottolineando le principali irregolarità e criticità riscontrate. Tali aspetti significativi della finanza locale nella Regione vengono rilevati in un momento nel quale oltre alle consuete difficoltà emergono due elementi rilevanti riguardanti l'armonizzazione contabile ed il processo istituzionale di riordino delle funzioni di area vasta.

La relazione, si basa principalmente sull'analisi dei rendiconti di gestione e si avvale di un quadro conoscitivo più ampio esteso ad altre fonti informative. Il principale riferimento è costituito dai dati dei rendiconti 2011-2014 degli enti locali, acquisiti telematicamente dal sistema Sirtel e rielaborati attraverso il data warehouse "ConosCo", nonché dalle relazioni degli organi di revisione contabile degli enti locali, trasmesse ai fini del controllo finanziario di cui all'art. 1, commi 166, e ss. della Legge n. 266 del 2005 ed acquisite dal sistema Siquel.

Gli enti oggetto dell'analisi finanziaria effettuata con il sistema Sirtel è di sicura rappresentatività, essendo costituito dalla totalità delle province sarde e da 295 comuni sardi su 377 complessivi, con una popolazione di 1.419.098 abitanti, pari all'85,29 per cento del totale nel 2014⁹. Tra gli enti considerati sono stati inclusi anche gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione¹⁰ prevista dall'art. 36 del d.lgs. n. 118 del 2011, modificato dal d.l. n. 102 del 2013.

Per tutto il quadriennio considerato sono stati analizzati gli stessi identici enti, sia per i comuni che per le province al fine di rendere omogeneo il confronto tra i dati dei vari esercizi finanziari.

A livello nazionale sono stati considerati i dati finanziari di n. 6.424 comuni su un totale di n. 8.057 del 2014, pari al 79,73 per cento, con una popolazione residente di riferimento di 53.397.047 abitanti (87,85 per cento); le province sono n. 99 (su un totale di 108 nel 2014, di cui n. 8 sarde) pari al 91,67 per cento, con una popolazione residente di riferimento di 56.226.210 abitanti (92,50 per cento)¹¹.

Altri elementi di interesse sono stati tratti dal sistema Siquel che comprende i dati ricavati dai questionari su bilanci e rendiconti degli enti, redatti dagli organi di revisione; in tale insieme nel 2014

⁹ I dati relativi alla popolazione sarda fanno riferimento alla rilevazione Istat (1.663.859 abitanti al 1 gennaio 2014).

¹⁰ In Sardegna gli enti sperimentatori inclusi sono i comuni di Cagliari, Iglesias, Santuri e, dal 2014, Alghero, Dolianova, Domus De Maria, Selargius, Soleninus, Sorso. I comuni di Golfo Aranci, Morgongiori e Siurgus Donigala, pur essendo inclusi nell'elenco degli enti sperimentatori, non rientrano nel campione degli enti esaminati per mancato invio del rendiconto o per errori di quadratura sul Sirtel.

¹¹ Nell'insieme sono inclusi i 1002 comuni e le 19 province delle regioni a statuto speciale, con una popolazione residente nel 2014 rispettivamente di 6.750.612 e di 6.467.569 abitanti.

sono presenti le 8 province sarde e 353 comuni, di cui 293 sotto i 5.000 abitanti e 60 sopra i 5.000 abitanti.

Una specifica analisi viene dedicata al processo di riordino, tuttora in itinere, delle funzioni di area vasta ai fini di una compiuta valutazione della situazione della finanza provinciale, su cui tale processo verrà ad incidere.

La situazione complessiva della finanza locale è stata analizzata dalla Sezione delle autonomie che con la deliberazione SEZAUT/8/2016/FRG, ha approvato la *“Relazione finanziaria sulla gestione degli enti locali”* in cui vengono esaminati i dati contabili degli enti locali per il periodo 2011-2014¹².

¹² L'indagine è svolta su un insieme di enti, con esclusione degli enti sperimentatori, composto da 76 province e 5.825 comuni, i cui rendiconti dell'esercizio 2014 risultano regolarmente acquisiti, alla data del 5 ottobre 2015, dal sistema di trasmissione telematica SIRTEL e per i quali sono disponibili i dati per elaborazioni relative al quadriennio 2011-2014. Gli enti sperimentatori, sono stati analizzati separatamente. A differenza di quanto effettuato nella presente indagine, in tale relazione vengono analizzate anche le entrate del titolo VI e le spese del titolo IV (c.d. partite di giro). In conseguenza di tali parziali differenze, i relativi risultati potrebbero non essere esattamente confrontabili.

2 EVOLUZIONE NORMATIVA SULLA FINANZA LOCALE

2.1 Il decreto legislativo sul federalismo municipale

Il decreto legislativo del 14 marzo 2011 n. 23 in attuazione della delega di cui alla sopra citata legge n. 42 del 2009 ha dato inizio, per i comuni delle regioni a statuto ordinario, alla sperimentazione dell'introduzione del c.d. *"Federalismo fiscale"* prevedendo l'abolizione dei *"Trasferimenti statali"* destinati al finanziamento delle spese riferite alle funzioni fondamentali svolte dagli enti, ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lettera p) della Costituzione, così come specificate dalla legislazione statale vigente, con l'esclusione dei contributi in essere sulle rate di ammortamento dei mutui stipulati per il finanziamento delle spese di investimento e dei contributi non fiscalizzabili.

In luogo dei previgenti trasferimenti erariali è stata prevista l'assegnazione agli enti territoriali di tributi propri, compartecipazioni al gettito di tributi erariali e gettito (o quote di gettito) di tributi erariali, addizionali a tali tributi.

Si è, quindi, assistito ad un rilevante mutamento della composizione delle entrate degli enti locali che ha segnato l'assetto complessivo della finanza locale¹³.

Nei comuni appartenenti alle regioni a statuto ordinario sono stati eliminati quasi tutti i trasferimenti erariali, ad esclusione dei contributi non fiscalizzabili¹⁴ e del *"Fondo contributi sviluppo investimenti"* relativo all'intervento statale sulle rate di ammortamento dei mutui in essere degli enti locali sopra citato, nonché degli altri contributi speciali di cui all'articolo 119 comma 5 della Costituzione¹⁵.

¹³ Il d.lgs n. 23 del 2011 prevedeva a regime, a decorrere dal 2014, l'assegnazione diretta dei cespiti derivanti dal gettito della fiscalità immobiliare, la sostituzione del Fondo di riequilibrio con un Fondo perequativo di minore importo, l'istituzione dell'Imposta municipale propria (Imu) concepita per inglobare l'Ici e l'Irpef sui redditi fondiari, e dell'Imposta municipale secondaria, in sostituzione dell'imposta comunale sulla pubblicità, le pubbliche affissioni e la Tosap ovvero Cosap.

¹⁴ Si tratta dei contributi speciali di cui all'art. 119 comma 5 della Costituzione (per loro natura esclusi) o non fiscalizzabili. Le spettanze non fiscalizzate sono: oneri commissioni straordinarie di cui all'art. 144 TUEL (art. 1, comma 704, legge n. 296 del 2006); oneri commissioni straordinarie di cui all'art. 144 TUEL (art. 1, comma 706, legge n. 296 del 2006); incremento contributo comuni inferiori ai 3000 abitanti (art.1, comma 703, legge n. 296 del 2006); contributo fusione tra enti; maggiorazione contributi ordinari sisma Abruzzo (art.2, comma 23, lett. c) e d), legge n. 191 del 2009); stabilizzazione personale ex ETI (legge n. 296 del 2006); interessi passivi mancato pagamento fornitori; trasferimenti compensativi addizionale comunale Irpef; contributo contrasto evasione fiscale; trasferimenti a singoli enti.

¹⁵ Secondo le disposizioni del d.lgs. n. 23 del 2011, per loro natura esclusi o non fiscalizzabili.

Il nuovo assetto della finanza locale è fondato su una progressiva devoluzione ai comuni del gettito dei tributi sugli immobili ubicati nel loro territorio¹⁶, e sulla corrispondente riduzione dei trasferimenti erariali con l'istituzione del "*Fondo sperimentale di riequilibrio*"¹⁷.

Il Fondo sperimentale di riequilibrio¹⁸ era stato istituito originariamente per la durata di tre anni, e comunque fino alla data di attivazione del Fondo perequativo¹⁹, per i comuni delle regioni a statuto ordinario, ed era alimentato con quote di gettito di alcuni tributi²⁰, nonché, per gli anni 2012, 2013 e 2014, anche dalla compartecipazione al gettito dell'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA), come previsto dal comma 4²¹ dello stesso articolo 2 del d.lgs n. 23 del 2011.

Con l'istituzione del Fondo sperimentale di riequilibrio pertanto è stata indicata una diversa destinazione del gettito derivante dall'Imu e sono stati ridefiniti i rapporti finanziari tra lo Stato ed i comuni. Tuttavia la situazione dei comuni delle regioni a statuto speciale non si è allineata rispetto a quella delle regioni a statuto ordinario. Per la Sicilia e la Sardegna è intervenuta la soppressione dei trasferimenti statali solo a decorrere dal 2013 contestualmente all'introduzione del Fondo di solidarietà comunale²², mentre per la Valle d'Aosta, il Friuli Venezia Giulia e il Trentino Alto Adige la situazione dei rapporti finanziari con lo Stato è rimasta sostanzialmente invariata, in quanto non è stata applicata la disciplina sul riparto delle risorse del Fondo di solidarietà comunale²³, prevista per le altre regioni.

La legge di stabilità per il 2013²⁴ oltre ad abolire il "*Fondo Sperimentale di riequilibrio*", ha istituito il "*Fondo di Solidarietà comunale*", alimentato in misura prevalente con una quota dell'Imu di

¹⁶ D.lgs. n. 23 del 2011 articolo 2, commi 1 e 2.

¹⁷ Il Fondo sperimentale di riequilibrio per i comuni delle regioni a statuto ordinario, era alimentato dal gettito dei tributi sugli immobili ubicati nel loro territorio, e ripartito tra i comuni con decreto del Ministro dell'Interno. Il Fondo, in seguito alla determinazione dei fabbisogni standard collegati alle spese per le funzioni fondamentali, sarebbe stato sostituito dal Fondo perequativo per il finanziamento delle spese dei comuni e delle province a titolo di concorso per il finanziamento delle funzioni da loro svolte (articolo 13 del d.lgs. n. 23 del 2011).

¹⁸ Previsto dal comma 3 dell'articolo 2 del d.lgs 14 marzo 2011, n. 23, come modificato dall'articolo 13, comma 18 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201 convertito dalla legge 22 dicembre 2011 n. 214.

¹⁹ Ai sensi dell'articolo 13 della legge 5 maggio 2009, n. 42.

²⁰ A decorrere dall'anno 2011 sono attribuiti ai comuni, relativamente agli immobili ubicati nel loro territorio e con le modalità di cui all'articolo 2 del d.lgs. n. 23 del 2011, il gettito o quote del gettito derivante da diversi tributi quali: l'imposta di registro ed imposta di bollo le imposte ipotecaria e catastale, l'imposta sul reddito delle persone fisiche, in relazione ai redditi fondiari, escluso il reddito agrario, l'imposta di registro ed imposta di bollo sui contratti di locazione relativi ad immobili, i tributi speciali catastali; le tasse ipotecarie, la cedolare secca sugli affitti con riferimento alla quota di gettito determinata ai sensi del comma 8.

Per gli anni 2012, 2013 e 2014, si è aggiunta anche la compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto, di cui all'art. 2, comma 4, del d.lgs. n. 23 del 2011 e secondo le modalità stabilite ai sensi del comma 7 del medesimo articolo.

²¹ La percentuale della compartecipazione è fissata, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, in misura finanziariamente equivalente alla compartecipazione del 2 per cento al gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Comma successivamente abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2014, dall'art. 1, comma 380, lett. h), legge 24 dicembre 2012, n. 228, come sostituita dall'art. 1, comma 729, lett. e), legge 27 dicembre 2013, n. 147.

²² Art. 1, comma 380 della legge n. 228 del 2012.

²³ Vedi artt. 2 e 27 del d.lgs. n. 23 del 2011, art. 1, comma 380, lettera h) della legge 228 del 2012 e art. 13, comma 17, del d.l. n. 201 del 2011.

²⁴ Art. 1, comma 380 della l. n. 228 del 2012.

spettanza dei comuni, e soppresso sia il Fondo sperimentale di riequilibrio, di cui all'articolo 2 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, sia i trasferimenti erariali a favore dei comuni delle sole regioni Sicilia e Sardegna che ancora ne erano destinatarie, limitatamente alle tipologie di trasferimenti fiscalizzati di cui ai decreti del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, del 21 giugno 2011 e del 23 giugno 2012.

A decorrere dall'anno 2011 e fino a tutto il 2012 pertanto l'ordinamento di finanza locale dei comuni nelle regioni a statuto speciale non ha risentito delle innovazioni sopra richiamate, rimanendo sostanzialmente immutato rispetto al 2010.

La disciplina del Fondo sperimentale di riequilibrio non ha trovato applicazione nei confronti di tali enti, in quanto è rimasto in atto sino al 2013 il sistema dei trasferimenti statali previgente²⁵; ciò ha comportato una diversa composizione delle risorse finanziarie in bilancio.

La composizione e l'evoluzione delle entrate di tali enti è quindi risultata diversa rispetto ai comuni delle regioni a statuto ordinario al momento dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 23 del 2011. Nello specifico le risorse finanziarie dei *"Contributi e trasferimenti correnti"* del titolo II categoria I, non hanno risentito degli effetti della soppressione dei trasferimenti statali, così come non sono aumentate le entrate proprie di natura tributaria del titolo I, tra le quali si annovera il Fondo sperimentale. Solo la Sicilia e la Sardegna sono state allineate al sistema in vigore per le regioni a statuto ordinario a partire dall'anno 2013.

Più recenti modifiche nella materia della destinazione delle entrate della tassazione immobiliare sono dovute alla legge di stabilità 2014²⁶ che è intervenuta nuovamente modificando la disciplina di alimentazione del Fondo di solidarietà tra i comuni²⁷.

²⁵ Nel sistema previgente i trasferimenti statali a favore dei comuni erano composti principalmente dal contributo ordinario, dal contributo consolidato, dal contributo perequativo per la fiscalità locale e dal contributo per gli investimenti dei comuni e delle province, dai contributi per le funzioni trasferite d.lgs. n. 112 del 1998 di parte corrente e parte capitale e da altri contributi spettanti ex lege come i trasferimenti compensativi minori introiti addizionale Irpef. Erano previsti, inoltre altri contributi a carattere generale come quelli per la stabilizzazione del personale ex Etl (art. 1, c. 3, 5 e 6, l. 296 del 2006), per la partecipazione al contrasto all'evasione fiscale (art. 1, d.l. n. 203 del 2005), contributo libri di testo, contributo iva servizi esternalizzati, trasferimento compensativo ICI prima abitazione, somme per la copertura di oneri per accertamenti medico legali per assenze per malattia. Altre erogazioni di risorse non costituiscono trasferimenti erariali, come il cinque per mille del gettito Irpef ai sensi dell'art. 63, d.l. n. 2 del 2010.

²⁶ Legge n. 147 del 2013, art. 1, commi 639 e seguenti.

²⁷ La legge di stabilità 2014 pur confermando la destinazione del gettito proveniente dall'Imu, ha modificato le modalità di alimentazione del Fondo di solidarietà tra i comuni, ai fini dell'assegnazione agli stessi del gettito Imu di loro spettanza in forma territorialmente equilibrata, ed ha determinato sia le modalità della quantificazione annuale che i criteri di riparto a decorrere dall'anno 2014 (commi 729-731).

2.2 Il sistema della finanza locale nell'evoluzione della normativa

Il modello tracciato dal decreto sul federalismo fiscale non è stato di semplice attuazione e negli anni successivi molte disposizioni introdotte in sede di decretazione d'urgenza hanno inciso sulla struttura delle entrate in esso disegnata.

Nel periodo considerato dalla presente analisi sulla finanza locale sono state introdotte molte disposizioni normative per far fronte alle difficoltà della finanza pubblica aggravate dagli effetti negativi che la crisi economica ha riverberato.

Tra gli interventi che hanno prodotto conseguenze notevoli sulle fonti di entrata degli enti locali, si evidenzia il d.l. 6 dicembre 2011, n. 201 (il c.d. Decreto "Salva Italia")²⁸, il quale ha introdotto il nuovo tributo sui rifiuti e sui servizi comunali denominato "*Tares*", in sostituzione della "*Tarsu*", "*Tia1*" (tariffa igiene ambientale) e "*Tia2*" (tariffa integrata ambientale).

La disciplina della *Tares*²⁹, contenuta all'art. 14 del citato d.l. n. 201 del 2011, contempla la copertura integrale dei costi correlati al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, tramite la componente rifiuti del tributo (quota fissa e quota variabile), come pure il concorso *una tantum* al finanziamento di costi relativi ai servizi comunali di carattere generale attraverso la previsione della maggiorazione del tributo per la copertura dei servizi indivisibili (illuminazione pubblica, cura del verde pubblico e così via) destinato allo Stato.

L' "*Imposta municipale propria*", c.d. "*Imu*", istituita ai sensi dell'art. 8 del d.lgs. n. 23 del 2011³⁰, ha trovato applicazione in via anticipata e sperimentale a decorrere dal 2012 ad opera del d.l. n. 201 del 2011³¹. Per tale anno l'abitazione principale è stata esclusa dalla base imponibile.

L'incidenza del nuovo tributo sulle entrate tributarie degli enti locali è stata fortemente ridotta nel periodo sperimentale, in quanto una quota, pari alla metà (determinata applicando l'aliquota base dell'*Imu* alla base imponibile di tutti gli immobili che insistono nel territorio di ciascun comune, ad eccezione dell'abitazione principale, delle relative pertinenze e dei fabbricati rurali) era destinata allo

²⁸ Successivamente modificato dal comma 387 dell'art. 1 della legge di stabilità per il 2013, e dall'art. 10 del d.l. n. 35 del 2013, nonché dall'art. 5 del d.l. n. 102 del 2013.

²⁹ Il soggetto attivo della *Tares* è il comune nel cui territorio si trova l'immobile assoggettato al tributo. In applicazione del principio "chi inquina paga", la tariffa viene determinata in base alla "quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti sulla base dei criteri determinati" con i regolamenti che ciascun ente dovrà adottare in conformità alle disposizioni del D.P.R. n. 158 del 1999.

³⁰ L'art. 8 d.lgs. n. 23 del 2011 istituisce l'imposta municipale propria in sostituzione della componente immobiliare sull'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali e dell'imposta comunale sugli immobili.

³¹ L'art. 13 del d.l. n. 201 del 2011 prevede l'applicazione dell'imposta municipale propria in via anticipata e sperimentale, a decorrere dall'anno 2012, su tutto il territorio nazionale in base agli articoli 8 e 9 del d.lgs. n. 23 del 2011 e regola i presupposti dell'imposta, i soggetti passivi e le esclusioni.

Stato³². Con la legge di stabilità per il 2013³³ il gettito derivante dagli immobili assoggettati è stato assegnato interamente ai comuni, fatta eccezione per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D³⁴.

Nel corso del 2013 sono intervenuti alcuni provvedimenti che hanno prima sospeso³⁵ e poi abolito l'obbligo di versamento³⁶ dell'Imu con riferimento all'abitazione principale³⁷ e agli immobili ad essa assimilate, ai terreni agricoli e ai relativi fabbricati. A seguito dell'esenzione dall'imposizione prima dell'Ici e poi dell'Imu sull'abitazione principale, gli enti locali sono stati destinatari di specifici contributi per sopperire al minore gettito.

L'«*Imposta unica comunale*» (Iuc) è stata istituita dall'art. 1 comma 639 della l. 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014), a decorrere dal 1° gennaio 2014. Essa si compone di un'imposta di natura patrimoniale che ha come presupposto il possesso di immobili, escluse le abitazioni principali, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (TASI), collegato all'erogazione e alla fruizione di alcuni servizi comunali, a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, e nella tassa sui rifiuti (Tari), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore.

Altro elemento significativo nel quadro sopra evidenziato è costituito dall'articolo 4, comma 4, del d.l. n. 16 del 2012 relativo allo sblocco della leva fiscale a decorrere dall'anno di imposta 2012. Gli enti locali sono stati autorizzati a variare le aliquote e le tariffe dei tributi locali e regionali,

³² L'art. 13 comma 11, del d.l. n. 201 del 2011 riserva allo Stato la quota di imposta pari alla metà dell'importo calcolato applicando alla base imponibile di tutti gli immobili, ad eccezione dell'abitazione principale e delle relative pertinenze di cui al comma 7, nonché dei fabbricati rurali ad uso strumentale di cui al comma 8, l'aliquota di base di cui al comma 6, primo periodo, del medesimo articolo, ad esclusione degli immobili posseduti dai comuni nel loro territorio.

³³ Legge 27 dicembre 2012, n. 228.

³⁴ L'art. 1, comma 380, lett. f), legge n. 228 del 2012 riserva allo Stato il gettito dell'imposta municipale propria derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato ad aliquota standard dello 0,76 per cento. Tale riserva non si applica agli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D posseduti dai comuni e che insistono sul rispettivo territorio.

³⁵ La sospensione del versamento della prima rata dell'imposta è prevista dagli artt. 1, comma 1, e 2, comma 1, d.l. 21 maggio 2013, n. 54, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 luglio 2013, n. 85.

³⁶ L'art. 1, comma 1, d.l. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124, ha disposto l'abolizione della prima rata. Per l'abolizione della seconda rata dell'imposta municipale propria, prevista dall'art. 13 del d.l. n. 201 del 2011, per l'anno 2013, vedi l'art. 1, d.l. 30 novembre 2013, n. 133, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 gennaio 2014, n. 5.

³⁷ L'art. 1, comma 1, del d.l. 21 maggio 2013, n. 54 sospende il versamento della prima rata dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del d.l. n. 201 del 2011 per alcune categorie di immobili (abitazione principale e relative pertinenze, esclusi i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari, nonché alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, terreni agricoli e fabbricati rurali), nelle more di una complessiva riforma della disciplina dell'imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare, ivi compresa la disciplina del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi.

ripristinando la normativa antecedente al blocco iniziato nel 2008³⁸, che aveva sospeso tale prerogativa *“fino all'attuazione della normativa sul federalismo fiscale”*.

La compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto³⁹, introdotta dal comma 4 dell'articolo 2 del d.lgs. n. 23 del 2011, attribuita ai comuni nel rispetto dei saldi di finanza pubblica in misura finanziariamente equivalente alla compartecipazione del gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (pari allo 0.75 per cento dell'imponibile)⁴⁰, è successivamente confluita nel Fondo sperimentale di riequilibrio nel periodo sperimentale dell'Imu (2012/2014)⁴¹.

Nelle regioni a statuto speciale e nelle province autonome l'applicazione delle disposizioni in materia di compartecipazione all'Irpef prima e successivamente di compartecipazione all'Iva sarebbe dovuta avvenire nel *“rispetto dei rispettivi statuti ed in conformità con le procedure previste dall'articolo 27 della legge n. 42 del 2009”*, ai sensi dell'art. 14, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 23 del 2011.

Tuttavia, l'assegnazione della compartecipazione all'Irpef non è stata estesa ai comuni appartenenti alle regioni a statuto speciale. In particolare non è stata estesa alle regioni Valle d'Aosta, Trentino Alto Adige e Friuli Venezia Giulia, in quanto la disciplina dei contributi agli enti locali viene regolata dalla legislazione regionale e neppure ai comuni della Sardegna e della Sicilia in quanto la compartecipazione dell'addizionale Irpef era già stata attribuita alle regioni stesse.

Il d.lgs. n. 23 del 2011⁴² inoltre ha previsto la disapplicazione, per gli enti locali delle regioni a statuto ordinario, dell'addizionale all'accisa sull'energia elettrica a decorrere dall'anno 2012. Per gli enti locali delle regioni a statuto speciale e le province autonome la soppressione di tale addizionale decorre dal 1° aprile 2012, secondo le disposizioni contenute nell'art. 4, comma 10, del d.l. n. 16 del 2012. Il

³⁸ Articolo 1, comma 7, del d.l. 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 luglio 2008, n. 126. Vedasi anche l'art. 1, comma 123, legge 13 dicembre 2010, n. 220 e, successivamente, l'art. 1, comma 11, d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.

³⁹ In attuazione del principio di territorialità dei consumi.

⁴⁰ Nel 2011 l'aliquota di compartecipazione all'IVA spettante ai comuni delle regioni a statuto ordinario, veniva determinata nella misura pari al 2,58 per cento del gettito IVA relativo al medesimo anno, al netto delle somme riscosse a mezzo ruoli, della quota spettante all'Unione europea a titolo di risorse proprie nonché della compartecipazione alla medesima imposta riconosciuta alle regioni a statuto speciale, in quanto finanziariamente equivalente alla compartecipazione del 2% al gettito Irpef, alle province delle regioni a statuto ordinario lo 0,60 per cento dell'Irpef. Per il 2012 le relative aliquote di compartecipazione al gettito IVA per comuni e province sono state definite con due decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri del 13 giugno 2012 e 10 luglio 2012, rispettivamente del 2,53 per cento per i comuni e dello 0,60 per cento dell'Irpef per le province delle regioni a statuto ordinario. Per le province in particolare si evidenzia che tale voce di compartecipazione va a sostituire le due voci di entrata eliminate dal 2012, ovvero i trasferimenti statali di cui al comma 2, dell'art. 18, del d.lgs. n. 68 del 2011 e l'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica di cui all'art. 52 del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504. La somma presunta delle due componenti equivale allo 0,60 per cento del gettito Irpef.

⁴¹ Art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 23 del 2011, comma così modificato dall'art. 13, comma 18, d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 211 e poi abrogato dall'art. 1, comma 380, lett. h), legge 24 dicembre 2012, n. 228, a decorrere dal 1° gennaio 2013.

⁴² L'art. 2, comma 6, del d.lgs. n. 23 del 2011 prevede la disapplicazione, a decorrere dall'anno 2012, dell'addizionale all'accisa sull'energia elettrica di cui all'articolo 6, comma 1, lettere a) e b), del d.l. n. 511 del 1988, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 20 del 1989, per le regioni a statuto ordinario, e l'aumento l'accisa erariale in modo tale da assicurare la neutralità finanziaria del provvedimento ai fini del rispetto dei saldi di finanza pubblica. Per le modalità attuative vedi D.M. 30 dicembre 2011.

minore gettito percepito dagli enti viene reintegrato da parte delle rispettive regioni a statuto speciale e dalle province autonome di Trento e Bolzano *“con le risorse recuperate per effetto del minor concorso delle stesse alla finanza pubblica disposto dal comma 11”* del medesimo articolo 4 sopra citato.

La struttura delle entrate degli enti locali della Sardegna come sopra delineata, ha quindi risentito dell'evoluzione normativa indirizzata ad assegnare maggiori spazi di autonomia finanziaria e di manovra fiscale, ampliando gli ambiti dell'imposizione immobiliare, tuttavia residua ancora qualche particolarità rispetto al quadro nazionale.

I continui interventi normativi in materia, anche di carattere transitorio e non sempre tra loro coerenti, hanno creato non poche incertezze sul quadro generale delle norme finanziarie applicabili e quindi sull'entità delle risorse finanziarie di cui gli enti locali potevano disporre, riverberandosi anche sulla capacità di programmazione delle spese.

2.3 Le entrate municipali

Come affermato in precedenza, l'attuale struttura delle entrate dei comuni, a seguito della soppressione di tributi, addizionali e compartecipazioni a tributi erariali, è fondata sul versante delle entrate proprie, oltre che sul Fondo di solidarietà comunale (ex Fondo sperimentale di riequilibrio), su tre principali imposte: Imu⁴³; Tares⁴⁴; Addizionale comunale all'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (Irpef)⁴⁵. Tale ultimo tributo, anteriormente all'entrata in vigore del decreto sul federalismo fiscale, era applicabile anche nelle Regioni a statuto speciale fin dal 1999 (articolo 1 del d.lgs. 28 settembre 1998, n. 360, e successive modificazioni).

Accanto alle principali entrate proprie sopra ricordate, si rilevano altre entrate di natura tributaria di minore rilevanza, quali l'imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni⁴⁶, la

⁴³ Dall'anno 2014 l'Imu (Imposta municipale propria) unitamente alla Tasi ed alla TARI (Tassa sui rifiuti), è una delle componenti della Iuc (Imposta unica comunale), istituita dalla legge n. 147 del 2013 (legge di stabilità 2014). La disciplina della Tasi è contenuta nell'articolo 1 della legge di stabilità 2014, nel decreto legge n. 16 del 2014 convertito in legge n. 68 del 2014, nonché nei regolamenti adottati dai singoli comuni.

⁴⁴ L'Imposta unica comunale (con la legge di stabilità 2014) si basa su due presupposti impositivi: uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore (Imu), che non colpisce le abitazioni principali; l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali (Tasi e Tari).

⁴⁵ L'articolo 3, comma 1, della legge n. 289 del 2002 (legge finanziaria 2003) ha disposto la sospensione della facoltà di aumentare le addizionali all'Irpef per i comuni e le regioni, in attesa della legge-quadro sul federalismo fiscale. Successivamente il comma 144 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006, a decorrere dal 1° gennaio 2007, ha sospeso il blocco degli aumenti dell'aliquota relativa all'addizionale comunale all'Irpef, fino al successivo blocco del 2008, ai sensi dell'articolo 1, comma 7, del d.l. 27 maggio 2008, n. 93, convertito in legge, con modificazioni dall'articolo 1, comma 1, della legge n. 126 del 2008, in funzione dell'attuazione del federalismo fiscale.

⁴⁶ L'Imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni sono state istituite con il d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, pubblicato nella G.U. n. 288 del 30 dicembre 1992.

Tassa occupazione spazi e aree pubbliche (Tosap)⁴⁷, l'Imposta di soggiorno⁴⁸, l'Addizionale comunale sui diritti di imbarco⁴⁹ e l'Imposta di scopo per le opere pubbliche (Isco)⁵⁰.

Il quadro delle risorse finanziarie disponibili per i comuni si completa con i trasferimenti statali non fiscalizzabili, i trasferimenti correnti della regione e degli altri enti del settore pubblico, le entrate extra tributarie⁵¹ di spettanza dell'ente locale, oltre ad altri proventi a carattere eventuale.

I "trasferimenti non fiscalizzabili"⁵² sono sostanzialmente identificabili con i contributi speciali di cui all'art. 119 comma 5 della Costituzione, che per loro natura non ordinaria non sono stati soppressi e sostituiti da entrate fiscali.

Un'ulteriore modifica nella ripartizione delle risorse a favore degli enti territoriali è stata introdotta dall'art. 1, comma 450, lett. c) della legge n. 190 del 2014 (legge di stabilità 2015)⁵³ che ha trasferito al "Fondo incentivo alle unioni e fusioni di comuni" le somme di cui all'art. 2, comma 1⁵⁴, del d.l. n. 120 del 2013 spettanti a ciascun comune e ad integrazione del "Fondo di solidarietà comunale".

Il Fondo sperimentale di riequilibrio, come determinato ai sensi dell'articolo 2 del d.lgs. n. 23 del 2011, variava in ragione delle differenze del gettito stimato dell'Imu ad aliquota di base (art. 13, comma 17, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201); in caso d'incapienza, ciascun comune versa all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue.

L'applicazione compensativa del gettito Imu, rispetto ai trasferimenti, comporta contabilmente una significativa riduzione dei trasferimenti erariali (titolo II, categoria I) ed un incremento delle entrate

⁴⁷ La tassa occupazione spazi e aree pubbliche è stata istituita dal Capo II del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507.

⁴⁸ L'imposta di soggiorno è stata prevista dall'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 che introduce la possibilità per i comuni di istituire un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio.

⁴⁹ L'addizionale comunale sui diritti d'imbarco di passeggeri sugli aeromobili è stata introdotta dall'articolo 2 comma 11 della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria 2004), chiamata impropriamente "tassa comunale", perché il gettito di tale tributo ritorna soltanto in minima parte ai comuni sedi di sedine aeroportuale.

⁵⁰ L'Isco è stata istituita con la legge n. 296 del 2006 (legge finanziaria del 2007), modificata dal decreto attuativo sul federalismo fiscale municipale (art. 6 del d.lgs. n. 23 del 2011) e infine definitivamente confermata dall'art. 1 comma 706 della legge di stabilità 2014. All'art. 1, comma 145 e seguenti, della legge finanziaria 2007 è prevista per i comuni la facoltà di istituire una nuova imposta denominata appunto "Imposta di scopo", destinata esclusivamente alla parziale copertura delle spese per la realizzazione di opere pubbliche.

⁵¹ Quali i proventi dei servizi pubblici, i proventi dei beni dell'ente tra i quali assume rilevanza il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Cosap istituito ai sensi dell'art. 63 del d.lgs. n. 146 del 1997), che rappresenta un cospite anche di competenza provinciale, interessi attivi e proventi diversi.

⁵² Rientrano nella categoria delle spettanze non fiscalizzate, a titolo esemplificativo: gli oneri commissioni straordinarie di cui all'art. 141 TUEL (art. 1, comma 704, legge n. 296 del 2006); l'incremento contributo comuni inferiori ai 3000 abitanti (art.1, comma 703, legge n. 296 del 2006); il contributo fusione tra enti; la maggiorazione contributi ordinari sisma Abruzzo (art.2, comma 23, lett c) e d), legge n. 191 del 2009); i contributi per stabilizzazione personale ex ETI (legge n. 296 del 2006); gli interessi passivi mancato pagamento fornitori; i trasferimenti compensativi addizionale comunale Irpef; il contributo contrasto evasione fiscale.

⁵³ L'art. 1 comma 450 lett. c) della legge n. 190 del 2014 (legge di stabilità 2015) prevede l'attribuzione alle unioni di comuni per l'esercizio associato delle funzioni del contributo di 5 milioni di euro previsto dall'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 15 ottobre 2013, n. 120, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 dicembre 2013, n. 137.

⁵⁴ L'art. 2, comma 1 del d.l. n. 120 del 2013 riconosce a ciascun comune, in attuazione del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui alla lettera b) dell'articolo 1, comma 380, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, un'integrazione del Fondo di solidarietà comunale per l'anno 2013, secondo i criteri stabiliti nel medesimo comma 380.

(titolo I, categoria I). Ulteriori riduzioni del Fondo sperimentale di riequilibrio, di quello perequativo e dei trasferimenti sono state disposte dall'art. 16, commi 6 e 7, del d.l. 6 luglio 2012, n. 95⁵⁵. Per i comuni (anche quelli con meno di 5.000 abitanti) le riduzioni dei trasferimenti ammontano a 500 milioni di euro per l'anno 2012, a 2.250 milioni di euro per l'anno 2013, a 2.500 milioni di euro per l'anno 2014 e a 2.600 milioni di euro a decorrere dall'anno 2015.

La riduzione nel 2012 è stata applicata solo agli enti non soggetti al patto di stabilità⁵⁶ e le decurtazioni, a valere sui trasferimenti 2012, sono state applicate con decreti del Ministero dell'interno 25 ottobre 2012 e 31 gennaio 2013. Le decurtazioni, a valere sul Fondo di solidarietà comunale⁵⁷, sono state ripartite con D.M. 24 settembre 2013 per l'anno 2013, e con D.M. 3 marzo 2014 per l'anno 2014.

Gli effetti dell'applicazione compensativa del gettito Imu rispetto ai trasferimenti risultano parzialmente attutiti dall'attribuzione ai comuni di un contributo compensativo del minor gettito derivante dall'applicazione dei primi tre articoli del d.l. n. 102 del 2013, che prevedono come "non dovuta" la prima e la seconda rata dell'Imu di cui all'art. 13 del d.l. 201 del 2011. Infatti, a decorrere dal 2013, si è determinata una diminuzione delle entrate del titolo I - categoria I ed un incremento dell'entrate del titolo II.

L'art. 1, comma 380, della legge n. 228 del 2012 ha istituito nello stato di previsione del Ministero dell'interno del 2013, il Fondo di solidarietà comunale, alimentato con una quota dell'imposta municipale propria di spettanza dei comuni, sopprimendo il Fondo sperimentale di riequilibrio, nonché i trasferimenti erariali a favore dei comuni della regione Sardegna, limitatamente alle tipologie di trasferimenti fiscalizzati di cui ai decreti del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, del 21 giugno 2011 e del 23 giugno 2012.

La medesima norma ha riservato allo Stato il gettito dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del citato d.l. n. 201 del 2011, derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale "D", calcolato ad aliquota standard dello 0,76 per cento; ciò ha determinato

⁵⁵ L'art. 16, commi 6 e 7, del d.l. n. 95 del 2012 prevedono delle riduzioni del Fondo sperimentale di riequilibrio, di quello perequativo e dei trasferimenti erariali dovuti, rispettivamente, ai comuni e alle province della regione Sicilia e della regione Sardegna a decorrere dal 2012. Il Fondo sperimentale di riequilibrio, il Fondo perequativo ed i trasferimenti erariali dovuti alle province della regione Sicilia e della regione Sardegna sono ridotti di 500 milioni di euro per l'anno 2012 e di 1.200 milioni di euro per ciascuno degli anni 2013 e 2014 e 1.250 milioni di euro a decorrere dall'anno 2015 (art. 16, comma 7, del d.l. n. 95 del 2012).

⁵⁶ L'art. 16, comma 6 bis, del d.l. n. 95 del 2012 prevede l'esclusione della riduzione di cui al precedente comma 6 dell'art. 16 d.l. 95 del 2012 per l'anno 2012 nei confronti dei comuni assoggettati alle regole del patto di stabilità interno. Gli importi delle riduzioni da imputare a ciascun comune non sono validi ai fini del patto di stabilità interno e sono utilizzati esclusivamente per l'estinzione o la riduzione anticipata del debito, inclusi gli eventuali indebiti dovuti. E' previsto un meccanismo di recupero nel 2013 delle risorse non utilizzate nel 2012 per tali finalità.

⁵⁷ Ai sensi dell'art. 1 comma 380 lettera d) della legge n. 228 del 2012, che tra i criteri di formazione e di riparto del Fondo di solidarietà comunale ricomprende il parametro delle riduzioni di cui all'art. 16, comma 6, del d.l. 6 luglio 2012, n. 95.

una drastica riduzione dei trasferimenti erariali (titolo II, categoria I), e, al contempo, un significativo incremento delle entrate tributarie (titolo I, categoria III).

Con il successivo comma 731 della medesima legge è stato disposto per il 2014 un contributo di 625 milioni di euro ai comuni, che tiene conto dei gettiti standard effettivi di Imu e Tasi.

Nel contesto del riordino delle entrate municipali va ad iscriversi la ridefinizione del sistema di tassazione immobiliare compiuta dalla legge n. 147 del 2013 (legge di stabilità 2014), i cui tratti salienti riguardano l'istituzione della Imposta unica comunale (c.d. Iuc) articolata in tre distinti tributi – la Tari, la Tasi e l'Imu – con differenti presupposti impositivi.

Viene confermata l'attribuzione ai comuni dell'intero gettito Imu, con esclusione di quello riveniente dagli immobili ad uso produttivo. La legge di stabilità per il 2014 ha anche stabilito una nuova disciplina delle modalità di finanziamento e di ripartizione del Fondo di solidarietà comunale (quantificato in 6.647,1 mln di euro per l'anno 2014 ed in 6.547,1 mln di euro per gli anni 2015 e successivi).

Correlata a tale complessiva riscrittura del sistema della fiscalità locale è la prevista abrogazione delle disposizioni – già sospese nella loro applicazione per gli anni 2013 e 2014 – di cui all'art. 2 d.lgs. n. 23 del 2011, relative alla devoluzione di gettito di imposte erariali immobiliari in favore dei comuni.

Il quadro risultante dall'insieme della normativa che ha interessato le entrate dei comuni dal 2011 può sintetizzarsi come segue:

- fiscalizzazione dei trasferimenti statali ai comuni delle regioni a statuto ordinario, da parte del d.lgs. n. 23 del 2011 con l'istituzione del Fondo sperimentale di riequilibrio, poi trasformato in Fondo di solidarietà comunale applicato per le regioni a statuto ordinario, la Sicilia e la Sardegna;
- sblocco della leva fiscale per le addizionali ed altre imposte locali a partire dal 2012;
- avvio dell'imposta immobiliare Imu;
- abolizione del contributo compensativo introdotto a seguito dell'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili sull'abitazione principale e introduzione della Tasi;
- riduzioni dei trasferimenti erariali previsti dal d.l. n. 78 del 2010 e d.l. n. 95 del 2012 che condizionano il livello delle risorse finanziarie assegnate.

2.4 Le entrate provinciali

Anche il sistema della fiscalità provinciale è stato interessato dalle norme attuative del federalismo fiscale, tuttavia la specifica disciplina non è stata introdotta contestualmente a quella riguardante i comuni, ma è contenuta dal d.lgs. n. 68 del 2011⁵⁸, dedicato alle entrate delle regioni a statuto ordinario. Coerentemente con gli obiettivi della riforma l'art. 6, comma 1, dello stesso d.lgs. n. 68 del 2011 indica la finalità di stimolare l'autonomia tributaria, dando impulso alle entrate proprie⁵⁹.

Il decreto in esame, contestualmente alla soppressione dei trasferimenti statali⁶⁰ e regionali, aventi carattere di generalità e permanenza⁶¹, all'articolo 21, prevede la costituzione di un "*Fondo sperimentale di riequilibrio provinciale*"⁶² per le province delle regioni a statuto ordinario, tuttora fruibile, alimentato dal gettito della compartecipazione Irpef, in misura tale da garantire la compensazione del minore gettito derivante dalla soppressione dei trasferimenti erariali, e con lo scopo di attribuire autonomia di entrata alle province medesime. È stata inoltre soppressa l'addizionale provinciale sui consumi di energia elettrica⁶³ anche per le province, alle quali era destinata una quota direttamente attribuita, sulla base del criterio di territorialità.

Il riparto del Fondo sperimentale di riequilibrio tra le province è effettuato sulla base dei criteri stabiliti dal D.M. 4 maggio 2012⁶⁴, che tengono anche conto delle precedenti assegnazioni di trasferimenti.

Oltre alla "*Compartecipazione provinciale all'Irpef*", attribuita tramite il Fondo sperimentale di riequilibrio, le entrate proprie delle province sono costituite dall'"*Imposta provinciale di trascrizione*"

⁵⁸ Articoli da 16 a 21 del d.lgs. n. 68 del 2011, recanti norme in materia di autonomia di entrata delle regioni e delle province.

⁵⁹ Le entrate tributarie delle province sono connesse al trasporto su gomma, alla compartecipazione provinciale all'Irpef, alla compartecipazione alla tassa automobilistica regionale e al Fondo sperimentale di riequilibrio provinciale.

⁶⁰ L'art. 18, comma 2, d.lgs. n. 68 del 2011, a decorrere dall'anno 2012, stabilisce la soppressione dei trasferimenti statali di parte corrente e, ove non finanziati tramite il ricorso all'indebitamento, in conto capitale alle province delle regioni a statuto ordinario aventi carattere di generalità e permanenza.

⁶¹ L'art. 19 comma 1 d.lgs. n. 68 del 2011 impone alle regioni a statuto ordinario la soppressione, a decorrere dall'anno 2013, di tutti i trasferimenti regionali, aventi carattere di generalità e permanenza, di parte corrente e, ove non finanziati tramite il ricorso all'indebitamento, in conto capitale diretti al finanziamento delle spese delle province, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), della citata legge n. 42 del 2009.

⁶² L'art. 21 d.lgs. n. 68 del 2011 istituisce, a decorrere dall'anno 2012, un Fondo sperimentale di riequilibrio, per realizzare in forma progressiva e territorialmente equilibrata l'attribuzione alle province dell'autonomia di entrata. Il Fondo, di durata biennale, cessa a decorrere dalla data di attivazione del Fondo perequativo previsto dall'articolo 13 della citata legge n. 42 del 2009. Tale Fondo è alimentato dal gettito della compartecipazione provinciale all'Irpef di cui all'articolo 18, comma 1 del medesimo decreto e le relative modalità di riparto sono stabilite previo accordo sancito in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, in coerenza con la determinazione dei fabbisogni standard.

⁶³ L'art. 18, comma 5, d.lgs. n. 68 del 2011 sopprime, a decorrere dall'anno 2012, l'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica di cui all'articolo 52 del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, e il relativo gettito spetta allo Stato. A tal fine, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze è rideterminato l'importo dell'accisa sull'energia elettrica in modo da assicurare l'equivalenza del gettito.

⁶⁴ Il D.M. 4 maggio 2012 stabilisce i seguenti criteri di ripartizione del Fondo: il 50 per cento del fondo in proporzione al valore della spettanza figurativa dei trasferimenti fiscalizzati di ciascuna provincia; il 38 per cento in proporzione al gettito della soppressa addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica, negli importi quantificati per ciascuna provincia nel documento approvato in sede di Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale in data 22 febbraio 2012; il 5 per cento in relazione alla popolazione residente; il 7 per cento in relazione all'estensione del territorio provinciale.

(Ipt)⁶⁵, dall'*"imposta sulle assicurazioni sulla responsabilità civile auto"*⁶⁶ e, a decorrere dal 2013, dalla *"Compartecipazione provinciale alla tassa automobilistica regionale"*, per bilanciare la soppressione dei trasferimenti regionali volti al finanziamento delle province. Tale compartecipazione viene definita da ciascuna regione previo accordo in sede di Consiglio delle autonomie locali ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 68 del 2011⁶⁷.

Tuttavia nelle province delle regioni a statuto speciale e province autonome il sistema di trasferimenti erariali, non è stato modificato ed essi sono rimasti pressoché invariati rispetto al periodo precedente all'entrata in vigore delle norme attuative del federalismo fiscale.

Alle province della regione Sardegna pertanto non è stato applicato il sistema del riparto delle risorse tramite il Fondo sperimentale di riequilibrio. È stata comunque attuata una riduzione dei trasferimenti erariali in attuazione delle diverse disposizioni che annualmente hanno imposto restrizioni per tutti gli enti locali⁶⁸.

In particolare le norme del d.l. n. 95 del 2012 prevedono la riduzione dei trasferimenti erariali anche nei confronti delle province per l'importo di 500 milioni di euro per l'anno 2012, per 1.200 milioni di euro per ciascuno degli anni 2013 e 2014, nonché 1.250 milioni di euro a decorrere dall'anno 2015.

2.5 La spesa

In molte occasioni le manovre correttive per il riequilibrio della finanza pubblica hanno posto misure restrittive in materia di spese della Pubblica Amministrazione, estese alle autonomie territoriali, che trovano applicazione sia nelle province che nei comuni.

L'obiettivo di fondo delle disposizioni legislative intervenute negli ultimi anni è quello del controllo e della gestione della spesa pubblica, senza deprimere la qualità dell'offerta dei servizi a favore dei

⁶⁵ L'Imposta provinciale di trascrizione (IPT) è stata istituita dall'art. 36 del d.lgs. n. 446 del 13 dicembre 1997, e il valore viene determinato come previsto dai commi 2 e 11 del suddetto articolo, con D.M. n. 435 del 27 novembre 1998.

⁶⁶ L'imposta sulle assicurazioni sulla responsabilità civile auto è stata introdotta dall'art. 17 del d.lgs. n. 68 del 2011.

⁶⁷ L'art. 19 comma 2 d.lgs. n. 68 del 2011 stabilisce, con efficacia a decorrere dall'anno 2013, che ciascuna regione a statuto ordinario determina, previo accordo concluso in sede di Consiglio delle autonomie locali, d'intesa con le province del proprio territorio, una compartecipazione delle stesse alla tassa automobilistica spettante alla regione, in misura tale da assicurare un importo corrispondente ai trasferimenti regionali soppressi ai sensi del comma 1. Può altresì adeguare l'aliquota di compartecipazione sulla base delle disposizioni legislative regionali sopravvenute che interessano le funzioni delle province. La predetta compartecipazione può, inoltre, essere successivamente incrementata, con le modalità indicate nel comma citato, in misura corrispondente alla individuazione di ulteriori trasferimenti regionali suscettibili di riduzione. In caso di incapacienza della tassa automobilistica rispetto all'ammontare delle risorse regionali soppressi, le regioni assicurano una compartecipazione ad altro tributo regionale, nei limiti della compensazione dei trasferimenti soppressi alle rispettive province. L'individuazione dei trasferimenti regionali fiscalizzabili è oggetto di condivisione nell'ambito della commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale ovvero, ove effettivamente costituita, della conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica.

⁶⁸ Vedasi l'art. 16, comma 7, del d.l. n. 95 del 2012, l'art. 4, comma 6, del d.l. n. 16 del 2012, l'art. 61, comma 11, del d.l. n. 112 del 2008, l'art. 28, comma 8, del d.l. n. 201 del 2011 e l'art. 11 comma 2, del d.l. n. 78 del 2010.

cittadini, migliorando l'utilizzazione delle risorse attraverso un'azione sui livelli di economicità ed efficienza e sviluppando la *"performance"* della Pubblica Amministrazione.

Altra misura di assoluto rilievo nell'ambito del coordinamento della finanza pubblica è rappresentata dalle regole che di anno in anno costituiscono la disciplina del patto di stabilità interno, che pur essendo indirizzata al controllo di un saldo, inevitabilmente tende anche ad un contenimento della spesa.

L'esigenza di riduzione della spesa pubblica ha comportato continui interventi intesi ad attivare un programma di monitoraggio, analisi e valutazione della spesa pubblica, sia per supportare le decisioni in materia di allocazione delle risorse, sia per ridurre la spesa, evitando il ricorso a tagli lineari.

Rilevanti misure di contenimento della spesa pubblica sono state introdotte dal d.l. n. 78 del 2010, dal d.l. n. 95 del 2012 e d.l. n. 66 del 2014. La normativa citata contiene una serie di disposizioni finalizzate al concorso di regioni, province e comuni al riequilibrio della finanza pubblica, comportando molte limitazioni alla capacità di spesa sia degli enti locali che dei soggetti partecipati.

Si tratta di interventi del legislatore statale che possono comportare una effettiva riduzione della autonomia finanziaria, costituzionalmente garantita, che sono rivolti al perseguimento di fondamentali obiettivi di stabilizzazione della finanza pubblica.

Il succedersi di disposizioni volte al contenimento di specifiche tipologie di spesa considerate comprimibili, soprattutto con riferimento alla spesa di funzionamento ed all'obbligo del rispetto delle regole sul patto di stabilità interno è sintomatico del momento difficile in cui versa la finanza pubblica e del quadro caratterizzato dagli effetti della congiuntura economica negativa.

In tale contesto problematico, gli enti locali devono conciliare le esigenze di risanamento finanziario con quelle dettate dal pieno svolgimento delle funzioni istituzionali.

La finalità di riequilibrare la finanza pubblica attraverso una *"revisione organica della spesa pubblica"* è ritenuta prioritaria, considerato che il ricorso ai tagli lineari alla spesa non può essere ulteriormente perseguito, essendo difficilmente conseguibile un effettivo risparmio, e considerati gli effetti distorsivi prodotti sul versante della qualità dei servizi.

La *"spending review"* rappresenta una modalità da perseguire per una diversa allocazione delle risorse finanziarie e può spingere gli enti pubblici ad attivare processi di misurazione dei risultati per la verifica dell'efficienza della macchina amministrativa.

La necessità di razionalizzare la spesa, anche attraverso il controllo di qualità della stessa, impone la ricerca della massimizzazione dell'efficienza nell'allocazione delle risorse nei bilanci della Pubblica Amministrazione, riducendo gli eccessi e gli sprechi.

Con riferimento alle misure rivolte al contenimento di alcune categorie di spesa corrente, va ricordato che con legge regionale n. 10 del 2011 sono state introdotte deroghe ai limiti di spesa fissati dall'art. 6 del d.l. n. 78 del 2010 che consentivano in caso di finanziamento regionale di superare i limiti per ciascuna categoria di spesa. Sulla problematica dell'applicabilità dei limiti di spesa è intervenuta la sentenza della Corte costituzionale n. 139/2012 che, nel ribadire che detti limiti sono riconducibili ai principi di coordinamento della finanza pubblica e si impongono anche alle regioni a statuto speciale, ha precisato che essi non devono prevedere in modo esaustivo strumenti o modalità per il perseguimento dei suddetti obiettivi. In tal modo si può giungere alla conclusione che le deroghe non possono spingersi al punto di consentire il superamento anche del limite complessivo delle voci sottoposte a vincolo⁶⁹.

I più ragguardevoli interventi in termini di contenimento della spesa pubblica riguardano la spesa del personale della Pubblica Amministrazione e la spesa sostenuta per i consumi intermedi.

Un limite generale alla spesa del personale è previsto dall'art. 1, comma 557, della legge n. 296 del 2006⁷⁰, oggetto di numerosi interventi legislativi di modifica.

Tale norma, nella versione vigente nel triennio 2011-2013 e fino alla modifica disposta con d.l. n. 90 del 2014⁷¹, prevedeva che gli enti locali assicurassero la riduzione costante della spesa del personale rispetto a quella rilevata nell'anno precedente al fine di garantire *“il contenimento della dinamica retributiva e occupazionale”*.

Sono previste specifiche sanzioni e divieti in caso di mancato rispetto di tale limite di spesa, infatti gli enti non rispettosi del limite non possono procedere ad effettuare nuove assunzioni di personale a qualsiasi titolo con qualunque tipologia contrattuale, comprese le forme contrattuali di lavoro flessibile.

Altre specifiche limitazioni alla spesa del personale, contenute nel d.l. n. 78 del 2010 convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, riguardano in particolar modo vincoli al *turn over* e il blocco della

⁶⁹ Si vedano le deliberazioni 69/PA/2014 e 5/PA/2016 della Corte dei conti, Sezione di controllo per la regione Sardegna.

⁷⁰ Per gli enti sottoposti al patto di stabilità; gli enti non sottoposti alle regole del patto di stabilità interno sono invece assoggettati ai limiti posti dal successivo comma 562.

⁷¹ L'art. 3 comma 5 bis del d.l. n. 90 del 2014 ha aggiunto all'art. 1 della legge 296 del 2006 il comma 557 quater che, come espressamente enunciato nella deliberazione 25/SEZAUT/2014/QMIG (pag. 6-7) ha introdotto, in luogo del precedente parametro dinamico della spesa dell'esercizio precedente, individuato in via pretoria, un parametro temporale fisso ed immutabile, individuato nel valore medio di spesa del triennio precedente all'entrata in vigore del d.l. n. 90 del 2014 (triennio 2011/2013).

contrattazione; si tratta di misure rivolte ad incidere sull'andamento della spesa corrente nel suo complesso. Nella determinazione del limite alle assunzioni il riferimento è alla spesa derivante dalle cessazioni intervenute nell'esercizio precedente e non alle posizioni organiche rese disponibili⁷².

L'ampliamento dell'ambito di applicazione delle misure a carico della *"spesa di personale"*, introdotto dall'art. 14, comma 7, del d.l. n. 78 del 2010, ne ha esteso l'applicazione a *"tutti i contratti di lavoro comunque denominati e per tutti i soggetti a vario titolo utilizzati, anche in organismi partecipati"*.

Le misure volte alla riduzione della spesa del personale sono state successivamente intensificate con il d.l. n. 95 del 2014 che, tra le altre disposizioni, ha introdotto nuove regole in materia di dotazioni organiche e riduzione del numero dei dipendenti, imponendo il divieto di monetizzare le ferie non godute e limitando l'importo dei buoni pasto nel pubblico impiego⁷³.

Particolari disposizioni hanno riguardato la situazione del personale delle province in vista dei processi di riorganizzazione ed in particolare, con la legge di stabilità del 2015, sono state introdotte regole di maggior rigore sulle assunzioni al fine di consentire il riassorbimento del personale in eccedenza; tali restrizioni non hanno mancato di riverberare effetti sulla situazione complessiva del comparto ponendo tendenzialmente un blocco generale ai nuovi ingressi. Tale normativa ha provocato notevoli dubbi interpretativi e generato molteplici richieste di parere alle Sezioni regionali di controllo.

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti nella relazione sulla *"Spesa per il personale degli Enti territoriali nel triennio 2011/2013"*⁷⁴, ha esaminato il complesso e mutevole quadro normativo ed analizzato i dati ministeriali del conto annuale del personale (elaborazione su dati SICO) sia con riferimento alla consistenza delle dotazioni organiche, sia con riferimento ai costi medi e complessivi del personale degli enti locali.

La relazione rileva la diminuzione della consistenza media del personale dei comuni, in misura più accentuata nell'Italia settentrionale e meridionale. Nelle regioni a statuto speciale i valori massimi di tale flessione si rilevano nei comuni della Sardegna e della Sicilia.

Per effetto delle manovre limitative, anche la *spesa totale* per il personale subisce una riduzione sia nelle regioni a statuto ordinario, che nelle regioni a statuto speciale, specialmente a causa delle

⁷² Vedi sopra e nota precedente con riferimento al limite della spesa dell'esercizio precedente.

⁷³ Di misura parzialmente opposta le misure inserite nel d.l. n. 90 del 2014, con cui si è cercato di mitigare il divieto di assunzioni e semplificare il turn over (art. 1 ed art. 3, comma 5).

⁷⁴ Approvata con deliberazione 16/2015/FRG.

riduzioni rilevanti registrate nei comuni della Sardegna e della Sicilia, mentre la *spesa media* appare stabile, con un andamento tendenzialmente decrescente nel triennio.

Nella relazione lo stesso fenomeno si registra anche per le province, sebbene con tendenze differenti in base alle diverse zone territoriali: infatti, anche gli organici del personale provinciale risentono delle diverse limitazioni imposte dal legislatore, e segnano una riduzione equamente distribuita nelle regioni a statuto ordinario: nelle regioni a statuto speciale le province della Sardegna sono quelle che fanno registrare la maggiore riduzione degli organici. La spesa totale registra una flessione con picchi in Sardegna ed in Sicilia, mentre la spesa media aumenta, ma con andamenti oscillanti nelle varie province.

Nel contesto dell'analisi della spesa risulta rilevante la problematica connessa con il pagamento dei debiti pregressi della Pubblica Amministrazione, sintomatica di difficoltà di bilancio in un contesto di congiuntura sfavorevole.

Per arginare il fenomeno, nel 2013 sono state emanate disposizioni urgenti⁷⁵ rivolte anche allo scopo di dare impulso all'economia, all'occupazione e al reddito attraverso l'immissione di liquidità nel settore produttivo che opera in relazione con la Pubblica Amministrazione⁷⁶. Per stimolare l'accelerazione dei pagamenti dei debiti commerciali delle Pubbliche amministrazioni maturati ad una certa data⁷⁷, gli enti territoriali hanno potuto usufruire di maggiori spazi finanziari esclusi dai vincoli del patto di stabilità interno per l'anno 2013 e di ulteriori anticipazioni di liquidità.

Tali misure sono state reiterate anche per il 2014 con l'entrata in vigore del d.l. n. 66 del 2014, che ha incrementato la dotazione del *"Fondo per il finanziamento dei pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili degli enti territoriali"*.

Specifici obblighi di comunicazione sono stati introdotti dall'art. 7, comma 4, del d.l. n. 35 del 2013 convertito con legge n. 64 del 2013: le pubbliche amministrazioni avevano l'obbligo di comunicare entro il 15 settembre 2013 l'elenco dei debiti certi, liquidi ed esigibili, maturati entro il 31 dicembre

⁷⁵ D.L. 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64 dal d.l. n. 102 del 2013 e dal d.l. n. 66 del 2014.

⁷⁶ Le misure previste dal d.l. n. 35 del 2013 per rendere effettiva la disponibilità di risorse finanziarie a favore degli enti territoriali si basano su tre principali misure:

- l'esclusione dai vincoli del patto di stabilità interno per il 2013 dei pagamenti dei debiti di parte capitale degli enti locali nonché delle spese regionali relative sia ai residui di parte corrente che ai cofinanziamenti nazionali dei Fondi strutturali europei;
- l'istituzione nel bilancio statale di uno specifico fondo finalizzato ad assicurare la liquidità per il pagamento dei "debiti certi, liquidi ed esigibili" agli enti privi di disponibilità di cassa;
- il ricorso per gli enti locali ad anticipazioni di cassa più elevate (il limite è stato incrementato da tre a cinque dodicesimi delle entrate correnti accertate nel penultimo esercizio).

⁷⁷ Il d.l. n. 35 del 2013 prevedeva il 31 dicembre 2012.

2012, ma non ancora estinti alla data della comunicazione medesima, da eseguire attraverso l'utilizzo di un'apposita piattaforma elettronica⁷⁸.

Inoltre, con il d.lgs. n. 33 del 2013, art. 33, è stato previsto che le pubbliche amministrazioni debbano pubblicare annualmente l'indicatore del tempo medio di pagamento relativo agli acquisti di beni, servizi e forniture, definito «indicatore di tempestività dei pagamenti»⁷⁹.

Questa sezione di controllo ha affrontato la problematica del ritardo nei pagamenti nel 2012 con la deliberazione SRCSAR/33/2015/VSGF, avente ad oggetto le *“Iniziative adottate dall'Amministrazione regionale per accelerare il pagamento del debito commerciale”*.

Nella relazione sono state individuate ed evidenziate alcune criticità. Per gli enti locali è stata rilevata la lentezza nell'adeguarsi alla normativa de qua⁸⁰, la diversità delle modalità illustrative dei dati riportati sul web, l'adozione di misure organizzative al fine di garantire il tempestivo pagamento dei debiti, il conseguente problema connesso al rispetto del patto di stabilità ed alla necessità riscontrata nella prassi di rinviare i pagamenti delle obbligazioni scadute in conto investimenti, ed infine sulla sussistenza e sul totale di debiti scaturiti dai lavori pubblici e dalle spese correnti al 31 dicembre 2012. E' risultato che 5 province su 8 abbiano adottato adeguate misure organizzative per garantire il tempestivo pagamento, e che, ai fini del rispetto del patto di stabilità, queste *“non hanno dovuto ritardare il pagamento di obbligazioni scadute per la spesa in conto capitale”*. Su 377 comuni è invece risultato che solo 75 abbiano adottato le opportune misure organizzative: gli altri 302 enti non hanno adempiuto o non hanno risposto. Inoltre su 64 comuni con oltre 5.000 abitanti, 13 hanno dichiarato che il rispetto del patto di stabilità è stato ottenuto ritardando il pagamento di obbligazioni scadute per la spesa in conto capitale; 15 non lo hanno attribuito a tale motivo e 36 non hanno fornito alcuna risposta.

Dalle risultanze dell'analisi condotta è stato infine evidenziato che le amministrazioni provinciali non hanno fatto ricorso alle anticipazioni di liquidità presso la Cassa depositi e prestiti.

⁷⁸ Il successivo comma 4-bis prevede che tale obbligo di comunicazione vada a regime a decorrere dal 1° gennaio 2014, pertanto le comunicazioni aventi ad oggetto l'elenco dei debiti certi, liquidi ed esigibili alla data del 31 dicembre di ciascun anno, devono essere trasmesse dalle amministrazioni pubbliche entro il 30 aprile dell'anno successivo, sempre a mezzo della piattaforma elettronica.

⁷⁹ Vedasi in merito alla tempestività dei pagamenti commerciali della P.A. la deliberazione SRCSAR/24/2015/PRSE della Sezione di controllo della Corte dei conti per la regione Sardegna avente ad oggetto *“I controlli sui rendiconti degli Enti Locali della Sardegna per l'esercizio 2012 (art. 1, comma 166, legge n. 266 del 2005)”*, nella quale si osserva che al punto 1.13 del questionario dedicato al Rapporto sulla tempestività dei pagamenti *“preliminamente è richiesto se l'ente abbia adottato le opportune misure organizzative per garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture ed appalti previste dall'articolo 9 del D.L. n. 78/2010 convertito dalla legge n. 102/2009”*. Tra le province hanno risposto positivamente la provincia di Cagliari, la provincia di Carbonia-Iglesias, la provincia del Medio-Campidano, la provincia dell'Ogliastra e la provincia di Olbia-Tempio.

⁸⁰ *“... solo 95 comuni, ovvero poco più del 25%, del totale dei 377 comuni della Sardegna, hanno pubblicato i dati relativi alla tempestività dei pagamenti”*.

In conclusione si evidenzia che solo 3 province sarde hanno presentato, nel 2014, la richiesta per la concessione di spazi finanziari⁸¹ per il pagamento dei debiti in conto capitale *“certi, liquidi ed esigibili alla data del 31 dicembre 2013 o per i quali sia stata emessa fattura o richiesta equivalente di pagamento entro il predetto termine, nonché pagamenti di debiti in conto capitale riconosciuti alla data del 31 dicembre 2013, ovvero che presentavano i requisiti per il riconoscimento di legittimità entro la medesima data”* ai fini del rispetto del patto di stabilità interno per l'anno 2014.

Quanto invece ai comuni, l'esame dei dati del MEF (incrociati con i dati contenuti nei questionari relativi al consuntivo 2012 trasmessi tramite il sistema Siquel) hanno evidenziato come solo 10 comuni abbiano fatto ricorso alle anticipazioni di liquidità. Viceversa, ben 192 comuni hanno fruito per il 2013 di spazi finanziari sul patto di stabilità interno, mentre solo 39 comuni hanno presentato analoga richiesta, nel 2014.

2.6 La giurisprudenza della Corte Costituzionale

La materia della finanza locale è stata oggetto di numerose pronunce della Corte Costituzionale, specie in conseguenza della modifica del riparto delle competenze legislative nel titolo V della Costituzione (legge costituzionale n. 3 del 2001). Tale novella è stata il punto di arrivo di una nuova impostazione del rapporto tra Stato, Regioni ed enti locali, considerati enti costitutivi dell'ordinamento in maniera paritaria, sulla base della ripartizione delle funzioni di cui agli artt. 117, 118 e 119 Costituzione.

Ulteriore novella incidente sui rapporti Stato - Autonomie è intervenuta con la successiva legge costituzionale n. 1 del 2012 che ha costituzionalizzato il principio del pareggio di bilancio, ha inserito la materia dell'armonizzazione dei bilanci pubblici tra quelle di competenza legislativa esclusiva dello Stato ed ha sancito la corresponsabilità di tutti gli enti al rispetto dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.

La Corte Costituzionale nel tempo è stata reiteratamente chiamata ad occuparsi della esatta perimetrazione delle competenze legislative statali e di quelle regionali, compito particolarmente delicato specie in riferimento alle materie trasversali ed alla c.d. *“concorrenza”* di competenze, rilevando gli ambiti nei quali la norma statale deve contenersi alla emanazione di disposizioni di principio. Altre questioni hanno riguardato la definizione degli ambiti entro cui è legittimo

⁸¹ Con il Decreto del ministero dell'economia e delle finanze n. 79891 del 13 ottobre 2014, emanato in attuazione del comma 6 dell'articolo 4 del d.l. n. 133 del 2011, si è provveduto il riparto degli spazi finanziari, per complessivi 200 milioni, attribuiti, per l'anno 2014.

l'intervento statale,⁸² l'incompleta attuazione del federalismo fiscale e la conseguente mancata piena attuazione dell'art. 119 Costituzione.

Negli ultimi anni il richiamo al difficile contesto economico ha giustificato un'espansione della competenza statale, in particolare con riferimento alla materia trasversale del coordinamento della finanza pubblica, legittimando interventi dello Stato finalizzati al contenimento delle spese di regioni ed enti locali, anche ad autonomia speciale, e riconoscendo ampi ambiti di competenza al legislatore statale anche nei confronti di tali enti.

Una copiosa giurisprudenza costituzionale ha ricondotto le disposizioni statali volte al contenimento della spesa delle regioni e degli enti locali al concetto di coordinamento finanziario, evocando spesso in combinato disposto gli articoli 81 e 119 Costituzione. Nel testo costituzionale il coordinamento della finanza pubblica rientra tra le materie di legislazione concorrente ai sensi dell'art. 117, terzo comma, della Costituzione; è tuttavia evidente che obiettivi di finanza pubblica di rilievo complessivo possono essere affidati esclusivamente all'intervento statale.

E' stato più volte affermato che il legislatore statale potesse stabilire solo un limite complessivo degli interventi a carico degli enti territoriali, che lasciasse ampia libertà di allocazione delle risorse tra i diversi ambiti e obiettivi di spesa (vedasi tra le altre le sentenze n. 36/2004 e n. 417/2005), restando invece preclusa la possibilità di fissare limiti puntuali relativi a singole voci di spesa.

L'indicazione di regole precise avrebbe comportato l'illegittima compressione dell'autonomia finanziaria delle autonomie territoriali sancita dall'art. 119 Costituzione (sentenze n. 36/2004; n. 417/2005; n. 169/2007; n. 120/2008; n. 159/2008; n. 237/2009); in tale prospettiva lo Stato deve limitarsi a formulare i soli principi fondamentali della materia, ponendo vincoli rispettosi dei canoni generali di ragionevolezza ed adeguatezza dell'intervento normativo rispetto all'obiettivo prefissato, essendo rimesso a regioni e province autonome l'onere dell'adozione di misure analitiche e di dettaglio.

Negli ultimi anni l'evoluzione giurisprudenziale ha ammesso un ampliamento degli ambiti di intervento del legislatore statale. Recentemente, permanendo una situazione di eccezionale gravità del contesto finanziario, la Corte Costituzionale ha ribadito, in via generale, che possono essere ritenuti principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica solo quelli espressi da norme che *“si limitino a porre obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica, intesi nel senso di un transitorio*

⁸² Per una complessiva rassegna sul contenzioso Stato/Regioni degli ultimi anni può essere utile la lettura dei due toni dell'“Analisi del contenzioso Stato/Regioni anni 2011-2015 (I trimestre)”, a cura di M. Fierro, R. Nevola, D. Diaco, aprile 2015. Servizio Studi della Corte Costituzionale.

contenimento complessivo, anche se non generale della spesa corrente e non prevedano in modo esaustivo strumenti o modalità per il perseguimento dei suddetti obiettivi”⁸³.

Tuttavia può rilevarsi una attenta rivalutazione della nozione di norme di principio nella materia del coordinamento della finanza pubblica che di fatto ha comportato il superamento del vaglio di costituzionalità⁸⁴ di norme che hanno comunque introdotto specifici vincoli, purché finalizzate al perseguimento di obiettivi nazionali imposti da vincoli comunitari⁸⁵.

Nei recenti progetti di riforma costituzionale, la materia del coordinamento della finanza pubblica passa, come già disposto in merito all'armonizzazione dei bilanci pubblici, dalla competenza concorrente alla competenza statale esclusiva, ai sensi del nuovo art. 117 secondo comma. La modifica dell'art. 119 Costituzione, dà maggiore risalto all'intervento statale, prevedendo che l'autonomia fiscale degli enti territoriali vada esercitata in armonia con la Costituzione e con quanto disposto dalla legge dello Stato ai fini di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, anziché secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, in tal modo ammettendo l'attribuzione di tale ambito materiale alla competenza esclusiva dello Stato. E' da precisare che la riforma del titolo V, ed in particolare le disposizioni del capo IV, per espressa disposizione transitoria, non si applicheranno alle Regioni a statuto speciale né alle Province autonome fino all'adeguamento dei rispettivi Statuti (adeguamento rimesso ad apposite intese)⁸⁶.

Nello specifico, il contenzioso costituzionale in materia di coordinamento della finanza pubblica che ha interessato negli ultimi anni Stato ed autonomie locali, ha riguardato la spesa per il personale, le strutture organizzative degli apparati amministrativi ed il contenimento delle relative spese, il rispetto del patto di stabilità interno, le spese degli enti e la copertura finanziaria, le imposte e tasse regionali, le sovvenzioni ed i trasferimenti statali, il ricorso all'indebitamento finanziario, le spese di

⁸³ Tra le altre, la sentenza 237/2009 punto 23.6.

⁸⁴ Si veda la sentenza n. 262/2012 in materia di riduzioni di spesa per incarichi e consulenze, la sentenza n. 236/2013 in materia di agenzie ed enti, le sentenze n. 198/2012 e n. 23/2014 in materia di numero ed emolumenti di consiglieri ed assessori.

⁸⁵ Chiarissimo al riguardo, nella sentenza 52/2010 in materia di derivati finanziari, il punto 12.3 del “Considerato in diritto”: “La giurisprudenza di questa Corte è ormai costante nel ritenere che norme statali che fissano limiti alla spesa di enti pubblici regionali sono espressione della finalità di coordinamento finanziario (da ultimo, sentenze numeri 237 e 139 del 2009). Il legislatore statale può, dunque, legittimamente imporre alle Regioni vincoli alla spesa corrente per assicurare l'equilibrio unitario della finanza pubblica complessiva, in connessione con il perseguimento di obiettivi nazionali, condizionati anche da obblighi comunitari (sentenza n. 237 del 2009). Questa Corte, inoltre, pur affermando che le misure statali non devono prevedere in modo esaustivo strumenti o modalità per il perseguimento dei suddetti obiettivi (sentenza n. 289 del 2008), ha chiarito che possono essere ricondotti nell'ambito del principio di coordinamento della finanza pubblica «norme puntuali adottate dal legislatore per realizzare in concreto la finalità del coordinamento finanziario, che per sua natura eccede le possibilità di intervento dei livelli territoriali sub-statali» (sentenza n. 237 del 2009 e già sentenza n. 417 del 2005).”. Sul punto analoghi principi si leggono nella sentenza n. 23/2014.

⁸⁶ Disegno di legge C-2613-D, ritrasnesso dal Senato alla Camera dei Deputati: alla data di deliberazione della presente relazione risulta assegnato alla I Commissione Affari Costituzionali in sede Referente.

investimento e la ridestinazione delle risorse e gli interventi organizzativi imposti per il contenimento della spesa pubblica.

Tra le pronunce del contenzioso Stato-regione autonoma della Sardegna⁸⁷, rivestono rilevanza particolare per i potenziali riflessi sulla finanza degli enti territoriali sardi quelle in materia di personale⁸⁸.

La declaratoria di incostituzionalità, per lo più dipendente dalla violazione delle norme statali in materia di contenimento della spesa per il personale, qualificate dalla Suprema Corte come principio fondamentale in materia di coordinamento della finanza pubblica, colpisce infatti le leggi regionali che hanno previsto lo svolgimento di procedure assunzionali⁸⁹ ovvero la proroga di contratti a tempo determinato, esponendo gli enti interessati alle conseguenze più volte segnalate dalla Sezione regionale di controllo per la Sardegna nei propri pareri⁹⁰.

Di particolare interesse per i principi ivi enunciati, in particolare sul tema della compatibilità con il principio di autonomia dei controlli esterni della Corte dei conti, è la sentenza 39/2014, in cui il rafforzamento del ruolo della Corte supera il vaglio di costituzionalità in quanto funzionale al rispetto degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea, al patto di stabilità interno ed al rispetto dell'equilibrio complessivo di bilancio⁹¹.

In tale prospettiva⁹², il controllo della Corte dei conti, di natura collaborativa, non si esaurisce nelle tipologie previste da statuti speciali e relative norme di attuazione, ben potendo il legislatore statale introdurre ulteriori forme di controllo purché tale controllo abbia un suo fondamento costituzionale.

⁸⁷ Il complessivo contenzioso costituzionale che ha visto contrapposto lo Stato alla Regione negli ultimi anni è puntualmente ricostruito all'interno dell'apposito capitolo nelle relazioni sulla *"Parifica del rendiconto generale della Regione Autonoma della Sardegna"*, annualmente licenziate dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti per la Sardegna.

⁸⁸ Sentenze n. 212/2012, 290/2012, 26/2013, 277/2013, 87/2014.

⁸⁹ Tra tutte la sentenza 87/2012: *"Una volta escluso che la disposizione regionale censurata sia stata modificata in termini soddisfatti delle censure e non abbia avuto alcuna concreta applicazione, si deve senz'altro procedere allo scrutinio della sua legittimità costituzionale"*.

⁹⁰ Per tutte la deliberazione 9/2013/PAR in cui, richiamati i propri precedenti pareri resi sull'argomento ed alla luce dei principi esposti nella sentenza 212/2012 della Suprema Corte, si afferma *"Pertanto le amministrazioni locali che effettuino assunzioni ai sensi della normativa regionale qui in esame, ove venga in futuro attivato un giudizio sulla legittimità costituzionale della norma rimarrebbero esposte al consistente rischio di dover prendere atto della nullità delle assunzioni effettuate, secondo la disciplina dell'art. 16, comma 8, del d.l. 6 luglio 2011 n. 98, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1 della legge 15 luglio 2011 n. 111"*, e la deliberazione 51/2015/PAR *"Venendo all'esame delle spese sostenute per i cantieri comunaliomissis.... si deve prima di tutto considerare che le spese sostenute per i cantieri occupazionali debbono essere correttamente inquadrate come spese di personale"*

⁹¹ Le norme impugnate sono state tutte ricondotte alla materia dell'*"Armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica"* (punto 2 del *Considerato in diritto*), materia divenuta medio tempore di competenza esclusiva statale ai sensi dell'art. 117 comma 2 lett. c), come modificato dall'art. 3 comma 1 lett. a) legge costituzionale n. 1 del 2012, con decorrenza dall'esercizio finanziario 2014.

⁹² Con l'eccezione per quanto qui interessa, degli interventi da porre in essere e delle conseguenze della loro mancata adozione a seguito del giudizio di controllo operato dalla Corte dei conti sul bilancio e sul rendiconto regionale. Nella sentenza 39/2012 la declaratoria di incostituzionalità colpisce non solo il comma 7 dell'art. 1 del d.l. n. 174 del 2012, dichiarato incostituzionale per violazione dell'autonomia politico-legislativa della Regione e dell'unicità della giurisdizione costituzionale (punto 6.3.4.3.1 del *Considerato in diritto*), ma anche ulteriori previsioni in esso contenute.

Si segnala infine in materia finanziaria che a seguito dell'Accordo con il Governo del 21 luglio 2014 la fase conflittuale dei rapporti con la Regione è in via di superamento. La DGR n. 2/1 del 16 gennaio 2015 e la DGR n. 9/1 del 10 marzo 2015 sono espressione della nuova linea operativa regionale volta a deflazionare il contenzioso, ridurre le connesse spese legali, rinunciare ad una serie di ricorsi già proposti dinanzi alla Suprema Corte⁹³, cercando di comporre in via anticipata e concordata i potenziali conflitti.

Una fase ulteriore di superamento delle questioni si è avuta a seguito dei lavori della commissione paritetica con la stipula in data 10 dicembre 2015, di un accordo Stato Regione con il quale è stato approvato uno schema di decreto legislativo recante norme di attuazione dell'art. 8 dello Statuto in materia di entrata. L'accordo comporta un adeguamento ai principi enunciati in materia nelle decisioni della Corte Costituzionale.

In tale sede è avvenuta una compiuta identificazione e chiara definizione delle quote delle entrate erariali devolute alla regione Sardegna in attuazione dell'art. 8 dello Statuto. Le principali novità riguardano in primo luogo le modalità di riscossione del gettito delle entrate erariali che dovrebbe avvenire direttamente a seguito della definizione dei tempi e delle procedure con decreto del Ministero della Economia e delle finanze. Le compartecipazioni della Regione sulle entrate statali non sono circoscritte a quelle di natura tributaria, ma ricomprendono un più vasto novero di entrate erariali quali i proventi dei giochi. E' stata affermato il principio che le riserve erariali sono applicabili alla regione Sardegna, solo in presenza di eventi eccezionali e imprevedibili.

Per taluni tributi per i quali il criterio della territorialità della riscossione poteva non ricomprendere quote di gettito maturate nell'ambito regionale, ma riscosse altrove, sono stati stabiliti parametri condivisi di quantificazione per le compartecipazioni sulla base di indicatori significativi per l'individuazione della quota di gettito tributario spettante (Ires, redditi di capitale, assicurazioni e riserve matematiche). In particolare l'art. 5 delle norme di attuazione stabilisce che la compartecipazione Ires, relativamente alla quota di produzione realizzata nel territorio della Regione dalle imprese multi-impianto, è determinata sulla base della distribuzione percentuale della base imponibile Irap⁹⁴.

⁹³ Ciò per effetto di quanto concordato con il Governo nel citato Accordo: il Parlamento ha approvato specifiche norme in favore della Sardegna che hanno disposto sia l'eliminazione delle restrizioni alla spesa regionale che avevano contraddistinto, negli anni passati, il Patto di stabilità interno, sia che le maggiori entrate derivanti dalle disposizioni al comma 508 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2014 (riserve erariali), se maturate in Sardegna, dal 2014 siano finalizzate a spese di esclusivo interesse del territorio regionale.

⁹⁴ Oltre alla quota Ires riscossa nel territorio regionale (dato conosciuto), spetta alla Sardegna anche il "maturato", cioè la quota maturata nell'Isola ma afflitta per esigenze amministrative o legislative al di fuori della Regione. Ciò si verifica ad esempio per le imprese che hanno stabilimenti ma non la sede legale in Sardegna (imprese multi-impianto).

Altro aspetto qualificante dell'accordo consiste nell'ampliamento della possibilità di manovra tributaria nella materia dei crediti di imposta e delle agevolazioni fiscali regionali.

L'accordo ha anche stabilito la definizione degli aspetti in contestazione per il periodo pregresso - anni dal 2010 al 2015 - prescrivendo a decorrere dal 2016 l'erogazione del maggior gettito spettante alla regione Sardegna al netto degli importi già attribuiti. Si tratta di un ammontare considerevole già oggetto di anno in anno di previsioni di entrata nel bilancio regionale, complessivamente intorno a 600 milioni con quota annuale di circa 150 milioni.

2.7 Il sistema della finanza locale in Sardegna

Nello Statuto della regione Sardegna l'ordinamento degli EELL è affidato alla potestà esclusiva regionale ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. b)⁹⁵, tuttavia nelle grandi linee, come si è visto, si è realizzato un sostanziale allineamento alla normativa nazionale, residuando comunque uno spazio per la Regione per realizzare specifici interventi.

Nel corso del quadriennio preso in considerazione dall'indagine, le manovre finanziarie adottate dalla Regione⁹⁶, pur in un quadro di limiti imposti dalla finanza pubblica nazionale⁹⁷, sono state principalmente dirette al contrasto degli effetti della crisi economica, attraverso gli strumenti della razionalizzazione e della revisione della spesa pubblica, mirate a liberare risorse da destinare allo sviluppo e alla crescita. La regione Sardegna ha adottato anche misure dirette ad alleggerire gli obiettivi del patto di stabilità interno mediante la cessione di spazi finanziari a favore di province e comuni con saldo obiettivo positivo al fine di favorire il pagamento delle obbligazioni assunte in conto capitale⁹⁸.

⁹⁵ Legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3 e s.m.i., art. 3 "In armonia con la Costituzione e i principi dell'ordinamento giuridico della Repubblica e col rispetto degli obblighi internazionali e degli interessi nazionali, nonché delle norme fondamentali delle riforme economico-sociali della Repubblica, la Regione ha potestà legislativa nelle seguenti materie (3): a) ordinamento degli uffici e degli enti amministrativi della Regione e stato giuridico ed economico del personale; b) ordinamento degli enti locali e delle relative circoscrizioniomissis"

⁹⁶ Legge regionale n. 1 del 2011 recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione (legge finanziaria 2011)"; legge regionale n. 6 del 2012 recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione (legge finanziaria 2012)"; legge regionale n. 12 del 2013 recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione (legge finanziaria 2013)"; legge regionale n. 7 del 2014 recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione (legge finanziaria 2014)".

⁹⁷ D.L. n. 95 del 2012; d.l. n. 35 del 2013 - "Art. 11 Misure per l'equilibrio finanziario della Regione Siciliana, della Regione Piemonte e della Regione Sardegna ... ".... il Ministro dell'economia e delle finanze concorda, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, con la Regione Sardegna, con le procedure di cui all'articolo 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42, le modifiche da apportare al patto di stabilità interno per la Regione Sardegna."; d.l. n. 66 del 2014; legge 13 dicembre 2010 n. 220 (legge di stabilità 2011); legge 12 novembre 2011 n. 183 (legge di stabilità 2012); legge n. 24 dicembre 2012 n. 228 (legge di stabilità 2013); legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014).

⁹⁸ Art. 1, della legge n. 228 del 2012, come modificato dal d.l. n. 35 del 2013, commi da 122 a 126.

In particolare la normativa regionale ha perseguito nelle linee generali l'intento di sostenere le spese funzionali alla crescita (investimenti pubblici nei settori produttivi, infrastrutture ecc.) ed al sostegno dei consumi mediante ricorso a politiche sull'occupazione ed al contrasto della povertà.

Le risorse finanziarie destinate allo svolgimento delle funzioni delegate o trasferite dalla Regione agli enti locali⁹⁹ sono individuate sulla base di settori organici di materie¹⁰⁰. Parte di tali risorse sono allocate nel *"Fondo regionale per la non autosufficienza"*, unitamente a quelle provenienti dal *"Fondo nazionale per le non autosufficienze"*; nel *"Fondo unico per il finanziamento del sistema delle autonomie locali"* confluiscono invece le risorse previste per la realizzazione degli interventi, di cui all'art. 10 della legge regionale 29 maggio 2007, n. 2, fino alla riforma del regime finanziario degli enti locali, in deroga alla normativa vigente in materia di criteri di riparto.

Il *"Fondo unico per il finanziamento del sistema delle autonomie locali"* è a sua volta ripartito in due distinti Fondi, uno per i comuni e l'altro per le province e, a partire dall'anno 2012¹⁰¹, il 3 per cento del Fondo di competenza dei comuni è destinato al finanziamento delle gestioni associate di funzioni amministrative, tecniche, di gestione e di controllo. Le risorse del medesimo Fondo sono determinate annualmente dalla legge finanziaria regionale, mentre i criteri di assegnazione delle risorse disponibili sono definiti dalla Giunta regionale.

Altra fonte dei trasferimenti regionali a favore delle autonomie locali è il *"Fondo unico investimenti"*¹⁰², finalizzato a consentire ai comuni la realizzazione di opere di loro interesse, le cui risorse vengono annualmente determinate con legge finanziaria¹⁰³.

Nel periodo 2013/2014, è stato operato da parte della regione Sardegna un intervento diretto alla riduzione della pressione fiscale a carico di tutti i soggetti passivi dell'Imposta regionale sulle attività produttive (Irap), che avvantaggia anche gli enti locali. In particolare l'art. 2 della legge regionale n. 12 del 23 maggio 2013¹⁰⁴ ha previsto che i risparmi di spesa vengano finalizzati dai comuni al contrasto della povertà e per favorire l'occupazione e dalle province all'edilizia scolastica.

⁹⁹ D.lgs. 17 aprile 2001, n. 234 ed artt. 118 e 119 della Costituzione, come modificati dall'art. 10 della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, riguardano settori organici di materie, come definiti dal decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112 (Conferimento di funzioni e compiti amministrativi dello Stato alle regioni ed agli enti locali, in attuazione del capo I della legge 15 marzo 1997, n. 59).

¹⁰⁰ D.lgs. 31 marzo 1998, n. 112.

¹⁰¹ Secondo quanto previsto all'art. 1 comma 3 legge regionale n. 6 del 2012.

¹⁰² Art. 1, comma 12, legge regionale n. 1 del 2011: *"ad integrazione della disposizione contenuta nell'articolo 10, comma 1, della legge regionale n. 2 del 2007"*.

¹⁰³ Art. 4, comma 1, lettera c), legge regionale n. 11 del 2006.

¹⁰⁴ L'art. 2 della legge regionale n. 12 del 23 maggio 2013 indica le finalità alle quali vanno destinate le disponibilità conseguenti alla riduzione: *"a) i comuni per le azioni previste per contrastare la povertà e per finanziare progetti per l'occupazione aventi i requisiti previsti dall'articolo 5, commi da 1 a 4, della legge regionale n. 6 del 2012; b) le province, nelle more della legge di riforma, per la manutenzione degli immobili scolastici di loro competenza."*

Le disponibilità conseguenti alla riduzione delle aliquote Irap, vengono indirizzate secondo i criteri stabiliti dalla norma regionale citata e tale destinazione comporta risparmi da parte della Regione, che sino ad allora interveniva con finanziamenti a destinazione vincolata in tali settori¹⁰⁵.

Il legislatore regionale ha adottato talune normative specifiche di settore in deroga alla disciplina statale, specie in materia di personale e di trasferimenti, producendo in alcuni casi dubbi interpretativi, accresciuti dalle circostanze che tali norme sono state modificate a breve distanza di tempo e che a volte permangono formalmente vigenti anche al mutare del quadro di riferimento statale¹⁰⁶.

In particolare assume rilievo il disposto dell'art. 2 della legge regionale n. 10 del 2011 e s.m.i., i cui commi 6 e 7 prevedono deroghe all'applicazione del d.l. n. 78 del 2010.

E' spesso mancata l'adozione di disposizioni di indirizzo sui profili problematici dei rapporti tra ordinamenti (in particolare con i cogenti principi di coordinamento della finanza pubblica) e ciò ha provocato sia il copioso contenzioso costituzionale¹⁰⁷ che reiterate richieste di parere, relative alla finanza locale, indirizzate alla Sezione regionale del controllo per la regione Sardegna.

2.8 Le pronunce della Sezione di controllo della Corte dei conti per la Sardegna

La Sezione ha esaminato le relazioni ed i questionari sui rendiconti relativi all'esercizio 2012 di 377 comuni e 8 province della Sardegna; tra questi solo quattro comuni erano in sperimentazione: Cagliari, Iglesias, Morgongiori e Sanluri. E' in via di completamento l'esame delle risultanze dei rendiconti per l'esercizio 2013. Anche nel 2013 gli enti in sperimentazione erano Cagliari, Iglesias, Morgongiori e Sanluri.

Lo svolgimento dell'attività di controllo è stata preceduta da una istruttoria complessa, in quanto in molteplici casi si sono riscontrati errori od omissioni nella compilazione dei questionari, che hanno richiesto un'interlocuzione scritta con gli enti interessati e con i revisori.

¹⁰⁵ Da segnalare che l'applicazione della disposizione ha determinato dubbi di ordine pratico per gli enti locali in riferimento alla ripartizione della spesa per il personale a decorrere dall'anno 2015 ed al conseguente possibile mancato rispetto dei parametri della spesa per il personale posti dall'art. 1 comma 577 legge n. 296 del 2006, problematica affrontata dalla Sezione di controllo per la Sardegna nell'esercizio dell'attività consultiva con pareri 71/2014 e 21/2016.

¹⁰⁶ Emblematica al riguardo la deliberazione SRCSAR/9/2013/PAR in materia di limiti applicabili alla spesa del personale per gli enti locali.

¹⁰⁷ Vedasi sul punto la "Relazione sulla parifica del rendiconto generale della Regione Autonoma della Sardegna per l'esercizio finanziario 2013".

Nelle linee generali è emersa una situazione non allarmante della finanza locale, quantomeno sotto il profilo delle irregolarità di gestione e si è potuto rilevare che nel 2012 tutti gli enti hanno rispettato il patto di stabilità, anche grazie all'intervento della Regione che ha ceduto propri spazi finanziari. Nel 2013, invece, il patto non è stato rispettato da un solo comune (Castelsardo), il dato è comunque particolarmente significativo in quanto da quell'esercizio erano tenuti al rispetto del patto di stabilità tutti i comuni con popolazione superiore ai 1.000 abitanti.

Non sono risultati enti in dissesto o sottoposti a procedure di riequilibrio; mentre sono state rilevate alcune situazioni particolarmente critiche che sono oggetto di costante attenzione da parte della Sezione. Già da qualche anno gli enti che hanno dimostrato criticità nella gestione vengono sottoposti a monitoraggio per seguire l'evoluzione delle problematiche di difficoltà finanziaria e per accompagnare gli enti interessati nel percorso di risanamento. La Sezione ha preso atto dei miglioramenti in corso nelle situazioni di rischio rilevate.

Il fenomeno delle anticipazioni di tesoreria è complessivamente contenuto sia per il numero degli enti coinvolti che per gli importi utilizzati. In molti casi il ricorso alle anticipazioni si commette con ritardi nell'erogazione del contributo ordinario da parte della Regione.

La Sezione regionale del controllo della Corte dei conti della Sardegna si è pronunciata con apposite deliberazioni sui bilanci consuntivi di alcuni comuni sardi con segnalazioni al consiglio dell'Ente ed ha anche emesso pronunce per rilevare l'omesso invio delle relazioni ai sensi dell'art. 1, comma 166, della legge n. 266 del 2005.

Dall'esame dei questionari dei comuni per l'anno 2011 sono emerse alcune criticità relative ad un elevato volume di debiti fuori bilancio in attesa di riconoscimento, sia per l'acquisizione di beni e servizi che per la copertura degli oneri derivanti da sentenze esecutive. Anche l'elevata mole dei residui attivi e passivi, soprattutto quelli più vetusti nel tempo, rappresentano la causa del mancato rispetto dei relativi parametri di deficitarietà. Si tratta di situazioni che meritano attento vaglio secondo i criteri esposti nelle linee guida, specie per rilevare se sia avvenuta la conservazione di residui attivi risalenti con ridotte possibilità di realizzazione con i quali si potrebbe dare copertura a spese effettive. È rilevante al riguardo in particolare l'esame dell'anzianità dei residui e l'andamento dello stock nel tempo.

Anche il mancato rispetto delle misure per garantire una regolare gestione delle anticipazioni di cassa costituisce un elemento che può mettere in luce situazioni di notevole difficoltà della gestione. In taluni comuni si è riscontrato il fenomeno della mancata restituzione dell'anticipazione al termine dell'esercizio e dell'utilizzo per cassa di fondi aventi specifica destinazione. Altre irregolarità sono

state riscontrate in tema di superamento del limite alla spesa del personale, dei limiti alla spesa imposti dal d.l. n. 78 del 2010 e per la presenza di elevati crediti di dubbia esigibilità non supportati da idoneo Fondo svalutazione.

Dall'esame dei questionari dei comuni per l'anno 2012 è emerso che hanno fatto ricorso ad anticipazioni di tesoreria 26 comuni (meno del 7 per cento del totale); di questi, solo 16 non hanno rimborsato le anticipazioni entro la fine dell'esercizio, mentre 9 comuni hanno utilizzato per cassa fondi aventi specifica destinazione per impieghi di parte corrente non ricostituendoli in tutto o in parte entro l'esercizio finanziario.

Si è avuto modo di rilevare, tuttavia, che, la maggior parte degli enti interessati al fenomeno ha provveduto alla regolarizzazione nei primi mesi dell'anno successivo, quando è stata liquidata da parte della Regione l'ultima parte del Fondo unico.

Un solo comune ha presentato cinque indicatori di deficitarietà con livelli fuori soglia, mentre altri enti ne hanno riportato un numero inferiore. Le relative situazioni sono state attentamente vagliate nella sede del controllo.

Gli indicatori che hanno evidenziato i valori più preoccupanti sono relativi ai residui, per i quali si è riscontrata una generalizzata difficoltà di smaltimento, sia nel caso dei residui passivi che di quelli attivi. Si è già detto della presenza di residui attivi risalenti e della costituzione di fondi prudenziali, in alcuni casi sottodimensionati, sul fronte dei residui passivi è emersa la necessità di una attenta valutazione delle opere che ancora sono programmate in esecuzione e della eventuale cancellazione di residui relativi a programmi non più attuali.

Analoghe criticità sono state riscontrate con riferimento ai rendiconti relativi al 2013, in particolare sono emerse difficoltà nella gestione dei residui e nel recupero dell'evasione tributaria. Si è rilevato, inoltre, soprattutto con riferimento ai comuni di piccole dimensioni, un'elevata consistenza del fondo di cassa, anch'essa indice di difficoltà nella gestione dell'ente.

Dall'esame dei questionari relativi al periodo in esame è emerso, altresì, che per rispettare gli obiettivi imposti dalla "*spending review*" gli enti locali della Sardegna hanno ridotto complessivamente in maniera significativa le voci di spesa sottoposte ai vincoli.

3 L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

3.1 Evoluzione normativa sull'armonizzazione contabile. I nuovi principi contabili

Il processo di armonizzazione dei sistemi contabili è rivolto a consolidare i conti pubblici e ad aumentarne la trasparenza attraverso la promozione di un linguaggio comune dei sistemi contabili, che li renda omogenei e confrontabili. Esso costituisce attuazione delle direttive dell'Unione Europea e rappresenta una fase di basilare rilevanza per la finanza pubblica.

L'armonizzazione si fonda su principi contabili generali¹⁰⁸, introdotti dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 *“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 dal d.lgs. 10 agosto 2014 n. 126, che rispondono all'esigenza di adeguamento alla normativa comunitaria ed ai principi contabili internazionali.

Alla base del nuovo sistema contabile armonizzato degli enti territoriali si pongono i principi costituzionali riguardanti la tutela degli equilibri di bilancio¹⁰⁹, la copertura finanziaria¹¹⁰ e l'armonizzazione delle regole contabili, in raccordo con le previsioni normative dell'Unione Europea.

Il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica fissati in sede comunitaria, nonché il loro corretto controllo può essere assicurato attraverso il consolidamento dei conti pubblici, attuato secondo i criteri della prudenza, affidabilità e appropriatezza.

Allo scopo di poter conseguire gli obiettivi complessivi della riforma è necessaria una profonda revisione del sistema di contabilità in uso, affiancando alla contabilità finanziaria un sistema di contabilità economico - patrimoniale, ispirati a comuni criteri di contabilizzazione, e un piano integrato dei conti, finalizzato a garantire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici. Il nuovo sistema di bilancio costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione, gestione e rendicontazione e viene introdotto l'obbligo di redazione di un bilancio consolidato del *“Gruppo amministrazione pubblica”*. Un principio cardine della riforma è quello della competenza finanziaria *“potenziata”* che trova supporto nella gestione degli impegni di spesa pluriennali e

¹⁰⁸ Alcuni principi sono mutuati dalla contabilità aziendale (prudenza, significatività, rilevanza, continuità, competenza economica); altri (prevalenza della sostanza sulla forma) derivano dai principi contabili internazionali (IAS).

¹⁰⁹ In materia di pareggio di bilancio ed equilibrio, vedasi la sentenza n. 70/2012 della Corte Costituzionale.

¹¹⁰ Di cui all'art. 81 della Costituzione. Il principio di unità del bilancio, di integrità ed universalità costituiscono *“profilo attuativo”* dell'art. 81 della Costituzione (vedasi Corte Costituzionale, sentenza n. 192 del 2012).

nell'istituzione del Fondo pluriennale vincolato e del Fondo crediti di dubbia esigibilità (già Fondo svalutazione crediti)¹¹¹.

A seguito di una lunga fase di sperimentazione - protrattasi per tre anni - intesa a verificare l'effettiva rispondenza del nuovo sistema contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica, la nuova disciplina della contabilità armonizzata è stata estesa, a decorrere dal primo gennaio 2015, a tutti gli enti locali, che dovranno pertanto adeguare il loro sistema contabile ai principi della nuova contabilità.

La fase di sperimentazione svolta nel periodo 2012/2014, circa 400 enti complessivi¹¹² ha verificato la praticabilità della riforma ed ha evidenziato la necessità di correttivi contenuti nel d.lgs. n. 126 del 2014 che ha ampiamente rivisitato il testo originario.

L'impatto della riforma contabile sugli equilibri finanziari degli enti interessati è notevole per effetto dell'entrata in vigore dei nuovi principi contabili, più restrittivi rispetto a quelli previgenti, soprattutto in tema di accertamento delle entrate e gestione dei residui.

La riforma si applica direttamente alle regioni a statuto ordinario¹¹³ ed è estensibile anche alle regioni a statuto speciale e alle province autonome per effetto della disposizione contenuta nell'art. 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42¹¹⁴, anche alla luce della modifica apportata all'art. 117, comma 2, della Costituzione¹¹⁵, che include l'armonizzazione dei bilanci pubblici tra le materie in cui lo Stato ha legislazione esclusiva.

In materia di armonizzazione la regione Sardegna, con la deliberazione n. 20/16 del 3 giugno 2014 della Giunta regionale, concernente l'*"Armonizzazione contabile della Regione Autonoma della Sardegna. Disposizioni di indirizzo politico – amministrativo"*, ha avviato il processo di adeguamento del proprio sistema contabile ai nuovi principi contabili armonizzati. Si tratta di un atto di indirizzo politico-amministrativo destinato alle Direzioni generali con cui la Regione ha inteso anticipare le scadenze previste dalla normativa vigente, approvando un cronoprogramma di attività per

¹¹¹ Art. 9 comma 2 lettera c) legge 124 del 2013.

¹¹² La consistenza degli enti coinvolti è cambiata di anno in anno, in conseguenza dell'ingresso di nuovi enti e dell'uscita dal sistema della sperimentazione di altri, per una pluralità di ragioni. Il numero degli enti sperimentatori è aumentato in maniera consistente nell'ultimo anno di sperimentazione.

¹¹³ Articoli dal 36 al 73 del d.lgs n. 118 del 2011.

¹¹⁴ Corte Costituzionale, sentenza n. 178 del 2012: *"A tale conclusione si giunge attraverso un'interpretazione della normativa impugnata conforme all'art. 76 Cost. e perciò, compatibile con i principi e criteri direttivi fissati dagli artt. 1, comma 2, e 27, commi 1 e 3, della legge di delegazione n. 42 del 2009. In base a tali principi e criteri infatti, come già sottolineato, deve essere esclusa la diretta applicazione agli enti ad autonomia speciale delle disposizioni dei decreti delegati, dovendosi attuare il coordinamento della finanza pubblica nei confronti di tali enti solo mediante la normativa di attuazione statutaria. Da quanto precede deriva che, contrariamente alla prospettazione della ricorrente, il contenuto della disciplina dell'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci pubblici applicabile alla Regione autonoma non è predeterminato unilateralmente dallo Stato, ma è individuato mediante decreti legislativi"*.

¹¹⁵ Come modificato dall'art. 3, comma 1, lett. a, legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1.

consentire la tempestiva introduzione nel proprio ordinamento dei nuovi principi contabili e di gestire l'esercizio finanziario successivo (2015); inoltre con l'accordo del 21 luglio 2014, firmato dal Ministro dell'economia e delle finanze e dal Presidente della Regione, l'Amministrazione regionale si è impegnata a recepire, tra l'altro, con propria legge, le disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio previste dal d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

La successiva legge regionale n. 5 del 9 marzo 2015¹¹⁶ ha stabilito la disciplina per l'adeguamento al decreto legislativo n. 118 del 2011, prevedendo che a decorrere dal 1° gennaio 2015, nelle more del riordino della normativa regionale in materia di programmazione, bilancio e contabilità, le disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio si applicano al bilancio regionale in via esclusiva¹¹⁷.

Tuttavia il bilancio pluriennale 2015/2017 è stato predisposto ed approvato¹¹⁸ secondo gli schemi vigenti per strategie, funzioni obiettivo e UPB, non ancora integrati dal previsto prospetto di riclassificazione e raccordo sullo schema armonizzato del d.lgs. n. 118 del 2011.

Pertanto, con successiva deliberazione della Giunta regionale n. 21/16 del 6 maggio 2015, è stato approvato il bilancio della Regione per gli anni 2015-2017 (di cui alla succitata legge regionale 9 marzo 2015, n. 6), rielaborato sulla base dello schema di bilancio prescritto dal d.lgs. n. 118 del 2011, e con delibera della Giunta regionale n. 52/37 del 28 ottobre 2015 è stato approvato il disegno di legge concernente *“Adeguamento al bilancio per l'esercizio finanziario 2015 ed al bilancio pluriennale 2015/2017 alle disposizioni del D.Lgs. n. 118/2011 e s.m.i. e disposizioni varie”*¹¹⁹.

L'operazione preliminare e prodromica rispetto all'applicazione delle regole del bilancio armonizzato consiste nell'operazione di riaccertamento straordinario dei residui (art. 3, comma 7, del d.lgs. n. 118 del 2011), da effettuare con riferimento alla data del 1° gennaio 2015, che ha la finalità di adeguare l'ammontare unitario e complessivo dei residui al nuovo principio della competenza finanziaria potenziata. L'adeguamento riguarda i residui contabilizzati nel rendiconto alla data del 31 dicembre 2014 costruito sulla base dell'ordinamento contabile e finanziario previgente. La regione autonoma della Sardegna ha provveduto al riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi ai sensi

¹¹⁶ Art. 2 Legge regionale 9 marzo 2015, n. 5 *“Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione (legge finanziaria 2015)”*.

¹¹⁷ In sostituzione di quelle previste dalla legge regionale n. 11 del 2006, le cui disposizioni continuano ad applicarsi per quanto compatibili. Tale legge dettava le norme in materia di programmazione, di bilancio e di contabilità della regione autonoma della Sardegna, adeguando la normativa regionale alla normativa nazionale in materia di bilanci, affiancando alla contabilità finanziaria, in via sperimentale, la rilevazione dei fatti gestionali sotto il profilo economico – patrimoniale ed analitico. Inoltre è stato introdotto dal 2007 un sistema informativo-contabile integrato a supporto dell'attività gestionale ed amministrativa della Regione.

¹¹⁸ Con legge regionale n. 6 del 2015.

¹¹⁹ Approvato con legge regionale n. 31 del 2015.

dell'art. 3, comma 7, del d.lgs. n. 118 del 2011, corretto ed integrato dal d.lgs. n. 126 del 2014, con la delibera della Giunta regionale n. 39/12 del 05 agosto 2015.

La Sezione delle autonomie, con la deliberazione n. 4/2015/INPR, ha adottato le linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle regioni e degli enti locali, per dare indicazioni di principio ed operative su alcuni profili di particolare rilevanza ed anche per garantire uniformità di comportamento degli organi di revisione contabile e delle correlate attività di controllo delle Sezioni regionali della Corte.

Gli indirizzi si rivolgono anche agli enti territoriali per consentire loro di affrontare in modo corretto tutte le operazioni propedeutiche all'adozione degli schemi di bilancio armonizzati, tra cui quelle di riaccertamento straordinario dei residui congiuntamente alla determinazione di un adeguato Fondo crediti di dubbia esigibilità. Le indicazioni riguardano le operazioni propedeutiche all'applicazione dei nuovi principi contabili e all'adozione degli schemi di bilancio armonizzato, con particolare riferimento al riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi ed alla costituzione di appositi fondi (Fondo pluriennale vincolato; Fondo crediti di dubbia esigibilità con vincolo nell'avanzo di amministrazione).

La nuova contabilità finanziaria potenziata¹²⁰ impone la costituzione di appositi fondi: il Fondo pluriennale vincolato (art. 3, comma 4, d.lgs. n. 118 del 2011), che tende a ridurre temporalmente l'entità dei residui e a permettere il collegamento dei residui stessi a crediti e debiti "reali" nella pubblica amministrazione.

Altro fondo di bilancio introdotto dall'art. 46 d.lgs. n. 118 del 2011 è il Fondo crediti di dubbia esigibilità da stanziare in considerazione dell'importo degli stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011.

Il "Fondo vincolato per perdite reiterate negli organismi partecipati", di cui all'art. 1, comma 550 e ss. della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014) si inserisce nell'ambito degli accantonamenti destinati a salvaguardare gli equilibri presenti e futuri del bilancio.

Un'operazione prodromica alla fase di riaccertamento straordinario è quella "ordinaria" al 31 dicembre 2014 ex art. 228 del TUEL, la cui corretta attuazione deve necessariamente condurre alla

¹²⁰ Il principio della competenza finanziaria potenziata stabilisce il criterio d'imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (gli accertamenti e gli impegni). Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate, sia attive che passive, che danno luogo ad entrate e spese, devono essere registrate nella contabilità dell'ente quando l'obbligazione si è perfezionata, ma con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione stessa viene a scadenza.

cancellazione, dal conto del bilancio, delle poste attive o passive in assenza del titolo sottostante. In assenza di tali presupposti, in sede di riaccertamento straordinario, potrebbero essere reimputate ad esercizi futuri, in base del principio di competenza potenziata, poste creditorie *ab origine* inesigibili, venendo meno i fondamentali obiettivi della riforma.

3.2 Il riaccertamento straordinario dei residui

Il corretto riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi di regioni ed enti locali e l'istituzione di un "idoneo" Fondo crediti di dubbia esigibilità¹²¹, costituiscono un'operazione cruciale nel passaggio alla contabilità armonizzata ai fini della salvaguardia dell'equilibrio unitario della finanza pubblica, che trova nei novellati artt. 81, 97, 117 e 119 Cost. il parametro cui deve informarsi l'attuazione della predetta disciplina.

Nella fase del riaccertamento possono emergere criticità legate alla definizione dei rapporti debitori e creditori tra lo Stato e le autonomie territoriali, ed all'interno di quest'ultimo comparto tra regioni ed enti locali.

I principi di prudenza ed effettività, devono guidare le operazioni di riaccertamento in modo da far emergere il reale stato di salute finanziaria degli enti territoriali, in una visione allargata agli andamenti gestionali degli organismi partecipati. Una non corretta applicazione dei principi contabili potrebbe mettere in evidenza problemi non consentendo il raggiungimento degli obiettivi della riforma, provocare effetti sul procedimento amministrativo e far emergere responsabilità in capo alla dirigenza nella fase di attuazione delle nuove regole contabili.

Il riaccertamento straordinario dei residui, può determinare un maggiore disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015, a seguito dell'attuazione del comma 7 del citato art. 3 e del primo accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità e tale disavanzo può essere ripianato in non più di 30 esercizi, in quote costanti¹²².

Pertanto l'esecuzione del "*riaccertamento straordinario dei residui*" in modo non conforme ai nuovi principi contabili, di trasparenza e di veridicità dei conti e della sana gestione finanziaria e contabile del nuovo art. 97 della Costituzione, potrebbe comportare disavanzi occulti¹²³ che, una volta emersi,

¹²¹ La consistenza del Fondo crediti di dubbia esigibilità è determinata in base ad un coefficiente proporzionale alla capacità media di realizzazione dei crediti del quinquennio precedente.

¹²² Art. 3 comma 16 d.lgs. n. 118 del 2011.

¹²³ Elevato infatti è il rischio del proliferare di disavanzi occulti per le conseguenze connesse con una gestione passata non troppo equilibrata, soprattutto sul versante dei residui attivi, sebbene la rilevazione di scostamenti sostanzialmente è dovuta alla diversa imputazione contabile delle voci di bilancio nel nuovo sistema contabile rispetto a quello previgente.

necessitano un ripiano pluriennale¹²⁴, con conseguente rischio nella gestione in termini di cassa e di competenza.

Gli esiti del riaccertamento straordinario dei residui, con riferimento agli enti sperimentatori, sono stati analizzati dalla Sezione delle autonomie nella *“Relazione sulla gestione finanziaria per l'esercizio 2013 degli enti territoriali”*: dall'esame dei dati contabili è emersa una riduzione sia dei residui attivi che di quelli passivi, più contenuta nei residui attivi rispetto a quelli passivi, che registrano una riduzione più consistente e più marcata per le spese di investimento rispetto a quelle di parte corrente, sebbene, come rilevato, tale riduzione dei residui abbia avuto riscontro contabile inferiore alle attese per gli esercizi 2012 e 2013.

3.3 Gli esiti della sperimentazione in Sardegna

Come detto la riforma della contabilità finanziaria è stata preceduta da un periodo di sperimentazione durante il quale l'applicazione delle nuove regole dell'armonizzazione contabile da parte degli enti sperimentatori, è stata attuata in modo graduale e progressivo. Nel primo anno della sperimentazione lo schema di bilancio preesistente ha mantenuto il suo valore ai fini giuridici e la sua funzione autorizzatoria, ed i nuovi schemi di bilancio si sono affiancati ai precedenti solo a fini conoscitivi, mentre nel secondo e terzo anno di sperimentazione gli enti hanno redatto i bilanci secondo i nuovi schemi, con funzione autorizzatoria (D.P.C.M. del 28 dicembre 2011 ed art. 9 comma 2 d.l. n. 102 del 2013).

L'obiettivo della sperimentazione nell'applicazione delle nuove regole contenute nel d.lgs. n. 118 del 2011 è stato quello di verificare le difficoltà derivanti dall'applicazione dei nuovi principi contabili e se l'impianto della riforma risultasse rispondente ed adeguato a soddisfare le esigenze conoscitive della finanza pubblica.

Hanno partecipato complessivamente alla sperimentazione poco meno di 400 comuni, 3 regioni e 23 province¹²⁵; nella regione Sardegna sono solo quattro i comuni individuati inizialmente come enti sperimentatori: Cagliari, comune capoluogo di regione; Iglesias, comune capoluogo della provincia

¹²⁴ Il legislatore prevede una gradualità nella copertura dei disavanzi, in un periodo massimo di dieci anni (esteso dalla legge di stabilità 2015 fino a trenta anni).

¹²⁵ Con il D.P.C.M. del 25 maggio 2012 sono stati individuati, nel sistema delle autonomie locali, quali enti sperimentatori, 5 regioni, 12 province e 68 comuni. La scelta è stata effettuata tenendo conto di alcuni elementi quali la posizione geografica e la dimensione demografica degli enti locali al fine di garantire che la rappresentatività dell'intero comparto delle autonomie locali. Nel 2013 gli enti sperimentatori erano costituiti da 4 regioni, 12 province e 49 comuni. Nel terzo anno della sperimentazione si sono aggiunti all'elenco altri enti locali su base volontaria, per un totale di 3 regioni, 23 province, 372 comuni e 5 unioni di comuni.

di Carhonia-Iglesias; il comune di Sanluri, capoluogo della provincia del Medio Campidano; il comune di Morgongiori, ente della provincia di Oristano.

Le principali criticità rilevate nella fase della sperimentazione della nuova contabilità finanziaria potenziata, hanno riguardato l'esattezza dell'operazione di riaccertamento straordinario dei residui, la corretta istituzione sia del Fondo svalutazione crediti (ora definito Fondo crediti di dubbia esigibilità), che del Fondo pluriennale vincolato¹²⁶.

Ulteriori problematiche sono state rilevate nella fase propedeutica di riclassificazione dei conti e sotto il profilo prettamente organizzativo, anche a causa di carenze di personale adeguatamente formato e delle occorrenze connesse all'adeguamento dei sistemi informatici.

La gestione e la rilevazione dei fatti gestionali sulla base del nuovo principio contabile di competenza finanziaria ha impattato sulla gestione finanziaria degli enti sperimentatori sardi.

In particolare, nell'esperienza sulla sperimentazione resa dal comune di Cagliari¹²⁷, viene evidenziata la difficoltà riscontrata nell'utilizzo dei nuovi principi contabili, contenenti inizialmente regole generali che, nel tempo e proprio grazie all'esperienza della sperimentazione, sono state sempre più definite, subendo nel tempo modifiche anche consistenti¹²⁸. Determinante per il buon esito della sperimentazione è stato invece l'adeguamento del sistema informatico-contabile che, specie nel primo periodo, ha permesso di gestire le operazioni contabili in parallelo con la necessaria flessibilità di adeguamento alle continue modifiche introdotte al principio di competenza economica potenziata.

Più nello specifico, fin dal 2012 l'ente si è trovato a dover gestire le operazioni in applicazione del nuovo principio della "competenza finanziaria potenziata", sebbene il bilancio di previsione autorizzatorio per il medesimo anno fosse ancora costruito sulla base della struttura prevista dal TUEL, e cioè con le vecchie regole contabili. L'operazione di riclassificazione del bilancio è avvenuta utilizzando le poche indicazioni all'epoca presenti su "Arconet", ancorché con l'ausilio del "Glossario" ivi presente¹²⁹.

¹²⁶ Il D.P.C.M. del 30 dicembre 2011 all'art. 7 stabilisce che, "In attuazione del principio contabile generale della competenza finanziaria gli enti di cui al comma 1 (enti sperimentatori) istituiscono nei propri bilanci il fondo pluriennale vincolato costituito da risorse accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive giuridicamente perfezionate esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata".

¹²⁷ Lettera protocollo n. 15987 del 23 gennaio 2016.

¹²⁸ Si pensi, ad esempio, alle numerose deroghe intervenute nel tempo in ordine alla costituzione del Fondo pluriennale vincolato, ciò che ha determinato comportamenti divergenti tra il primo anno di applicazione dei nuovi principi e gli esercizi successivi.

¹²⁹ "La corretta classificazione delle spese da parte del Servizio Bilancio è stata facilitata dal fatto che molte tipologie di spesa (come quelle relative al personale) erano già ripartite in modo corretto nei diversi centri di costo. ... omissis... La riclassificazione del bilancio è stata importante anche per consentire che gli ordinativi di incasso e di pagamento pervenissero al Tesoriere anche con i nuovi codici".

L'assenza di regole chiare ha inoltre reso particolarmente complessa l'operazione di riaccertamento dei residui, ed infatti è stato necessario riscrivere alcune voci di impegni e/o accertamenti inizialmente dichiarati scaduti in quanto in realtà semplicemente non erano ancora esigibili¹³⁰.

L'esito dell'operazione di riaccertamento non parrebbe aver avuto particolari ripercussioni sull'avanzo di amministrazione¹³¹. Complessivamente sia i residui attivi che quelli passivi si sono ridotti, con percentuali in aumento dal primo al secondo anno di sperimentazione¹³², con una graduale riduzione in particolare dei residui più anziani.

Differenze anche notevoli sono evidenziate tra gli accertamenti nel triennio 2009/2011 e quelli rilevati nei primi anni della sperimentazione: quelle dei primi due titoli delle entrate vengono imputate più che all'applicazione dei nuovi principi contabili alle modifiche normative intervenute sul rapporto trasferimenti erariali/autonomia impositiva, mentre quelle delle entrate del titolo quarto dipendono in maniera pressoché esclusiva dall'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata¹³³.

Il principio della competenza finanziaria potenziata per ciò che concerne l'entrata ha anche posto l'attenzione su alcune tipologie di entrata (soprattutto correnti proprie) e sulle modalità di accertamento alle quali il Comune si è dovuto adeguare¹³⁴.

¹³⁰ In tali casi, comunque segnalati come limitati, il comune di Cagliari ha proceduto alla loro cancellazione e riscrittura in bilancio (mediante applicazione di avanzo) con imputazione ai corretti esercizi.

¹³¹ Ciò viene ricollegato alla pratica di verificare la difficoltà di riscossione delle entrate proprie al fine di procedere allo "stralcio" dal Conto del bilancio e alla conservazione nel solo Stato patrimoniale.

¹³² "La cancellazione dei Residui attivi per insussistenza e/o per difficile esazione è stata pari al 10,2% del totale dei Residui attivi iniziali al netto delle riscossioni avvenute nel 2012. Invece, la cancellazione dei Residui passivi per assenza di obbligazione giuridicamente perfezionata è stata pari al 23% del totale dei Residui passivi iniziali al netto dei pagamenti avvenuti nel corso del medesimo anno. Queste percentuali, con il riaccertamento ordinario dei residui avvenuto in occasione del Rendiconto 2013 sono aumentate, rispettivamente, al 23% per i Residui attivi e al 45% per i Residui passivi: detto incremento è dovuto anche alla maggiore completezza e conoscenza del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata".

¹³³ "Proprio le entrate da trasferimenti in conto capitale hanno subito, soprattutto nei primi anni di sperimentazione la necessità di essere spostate in avanti in relazione al crono programma dei lavori pubblici che esse stesse finanziano. Ovviamente con il consolidarsi dell'applicazione a regime del nuovo principio diviene sempre meno necessario ricorrere alla "riscrittura" in quanto l'imputazione dell'entrata in base alle previsioni del crono programma della spesa viene direttamente ripartita tra le annualità di bilancio direttamente al momento della previsione". Ulteriore criticità riscontrata nella redazione del bilancio di previsione (armonizzato) è discesa dalle modalità "classiche" dei trasferimenti regionali: "la Regione, non aderendo alla sperimentazione iscriveva le somme nel proprio bilancio senza tener conto del crono programma di spesa del Comune. Questo "fenomeno" è stato ancor più evidente per ciò che concerne i trasferimenti correnti: in questi casi si è infatti assistito alla concessione e versamento da parte della Regione dei trasferimenti negli ultimi giorni dell'esercizio, mentre la relativa spesa vincolata non poteva che manifestarsi nell'annualità successiva. Questo "fenomeno" è il principale (sebbene non unico) motivo della presenza del Fondo pluriennale vincolato per il finanziamento delle spese correnti".

¹³⁴ Una delle più importanti entrate tributarie per la quale l'ente ha dovuto modificare le modalità di accertamento è l'Addizionale comunale all'Irpef. Detta entrata, infatti, fino al 2011, era accertata per competenza. Il principio ha invece chiarito che tutte le entrate tributarie "autoliquidate" dal contribuente (Imu, Tasi, ed appunto, Addizionale comunale all'Irpef) devono essere invece accertate per cassa.

Sotto il profilo dell'andamento degli impegni di spesa, l'applicazione del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata ha maggiormente influenzato il titolo I *"Spese correnti"* ed il titolo II *"Spese in conto capitale"*¹³⁵.

L'aspetto su cui però la sperimentazione ha impattato in maniera più consistente è stato quello del risultato della gestione di competenza¹³⁶.

Il comune non ha invece rilevato particolari difficoltà di tipo finanziario per la costituzione del Fondo crediti di dubbia e difficile esazione, sia perché, già prima della riforma sull'armonizzazione, aveva iniziato a stanziare fondi sull'ex Fondo svalutazione crediti del bilancio di previsione (ex intervento 10), sia perché, per alcune entrate caratterizzate dalla difficoltà di esazione¹³⁷, utilizzava il sistema dell'accertamento per cassa. L'accantonamento al Fondo cresce durante tutta la sperimentazione con un picco nel 2013 imputabile a ruoli relativi ad entrate precedenti il 2012.

Anche il risultato di amministrazione ha un andamento crescente, in dipendenza dell'operare congiunto dell'applicazione dei nuovi principi e dell'operazione di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi. Una parte consistente dell'avanzo è stata accantonata dal comune di Cagliari al Fondo crediti di dubbia e difficile esazione e per altri rischi. Rileva il Comune che non si sono riscontrate situazioni di disavanzo in conseguenza dell'applicazione delle nuove regole contabili probabilmente perché in maniera autonoma già dal 2008 si era deliberato di accantonare una quota dell'avanzo non vincolato per finalità prudenziali¹³⁸.

Il risultato di esercizio ha un incremento nel 2012 per poi andare in perdita nel 2013 e 2014: ciò è dipeso dalla circostanza che l'ente ha rinviato al 2013 l'applicazione delle regole contenute nel principio della competenza economico patrimoniale nonché le modalità di applicazione dell'accantonamento al Fondo svalutazione crediti.

¹³⁵ Proprio in tale ambito il comune di Cagliari segnala che: *"sostanzialmente si è arrivati alla cognizione più consapevole dei nuovi principi circa l'imputazione della spesa in base all'esigibilità (e sul concetto di esigibilità stesso) durante la gestione e nel primo anno l'organizzazione delle attività previste non era funzionale alle esigenze derivanti, invece, dal nuovo sistema"*.

¹³⁶ Il risultato della gestione di competenza, comprensivo della quota di avanzo applicato ed impegnato, evidenzia un netto aumento, a partire dall'avvio della sperimentazione: passa infatti da 14.267.203,90 euro nel 2011 a 29.421.299,23 euro nel 2012 per attestarsi a 38.753.636,45 euro nel 2014. Tale andamento viene ricondotto per il primo anno all'iniziale sfasamento tra previsioni ed organizzazione delle attività annuali in applicazione dei nuovi principi, per gli anni successivi alla cancellazione con il rendiconto di una consistente quota di residui finanziati tramite il Fondo pluriennale vincolato, a seguito di una successiva verifica dell'insussistenza di un obbligo giuridicamente perfezionato, ed all'entità del Fondo crediti di dubbia e difficile esazione (le entrate che lo finanziano sono accertate ma tale stanziamento non può essere impegnato).

¹³⁷ Quali le sanzioni per violazioni al codice della strada. Le difficoltà iniziali riscontrate nella costituzione di tale Fondo si appuntano piuttosto sulla metodologia di calcolo della quota di accantonamento per la non completa chiarezza iniziale del principio e per la mancanza di una serie storica da ricondurre alla prassi dell'accertamento per cassa, ciò che ha richiesto l'elaborazione di dati extra contabili.

¹³⁸ *"In relazione alla presenza di situazioni debitorie potenziali e dei residui attivi di difficile riscossione mantenuti nel conto del bilancio"*.

Di difficile confronto risultano invece i dati relativi al conto del patrimonio ed allo stato patrimoniale a causa della differente collocazione di alcune voci in seguito all'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata.

L'ente evidenzia una serie di difficoltà anche nella redazione del bilancio consolidato, imputabili alla scarsa permeabilità delle partecipate, costituite da un insieme variegato e disomogeneo di enti, nonché alla distanza tra bilancio comunale (seppur armonizzato) e bilancio civilistico ed alla forte resistenza delle partecipate a fornire riscontri nei modi e tempi richiesti dall'amministrazione partecipante¹³⁹.

Nell'esperienza del comune di Iglesias¹⁴⁰ si è rilevata una riduzione degli accertamenti e degli impegni rispetto alla media del triennio precedente, con una contrazione maggiore degli impegni rispetto agli accertamenti (derivante soprattutto dalla parte in conto capitale). L'effetto sopra rilevato viene imputato all'applicazione del più rigido principio della competenza finanziaria potenziata nell'imputazione dei fatti gestionali, accanto anche alle restrizioni contenute nelle diverse manovre finanziarie.

All'applicazione di questo principio, che comporta una diversa suddivisione rispetto al passato tra fondi vincolati e fondi liberi (che, con la nuova contabilità, sono stati assorbiti dagli accantonamenti e fondi), viene ricondotto anche l'incremento del risultato della gestione di competenza e del risultato di amministrazione.

Gli effetti nella gestione dei residui, con particolare riferimento al riaccertamento straordinario eseguito, risultano significativi in quanto evidenziano una notevole riduzione sia dei residui attivi che dei residui passivi, soprattutto in relazione a quelli più vetusti, determinando pertanto una maggiore significatività dei risultati della gestione. In particolare si evidenzia l'effetto della gestione dei residui sul risultato di amministrazione non tanto in termini di livello da questo raggiunto quanto piuttosto con riferimento alla maggior entità dei residui attivi e passivi eliminati rispetto ai periodi precedenti.

Un altro effetto rilevato, che ha inciso sulla capacità di spesa dell'ente, è stata l'iscrizione, nella parte spesa, del "*Fondo svalutazione crediti*", ora "*Fondo crediti di dubbia esigibilità*", al fine di ridurre il

¹³⁹ Nell'esperienza del comune di Cagliari la scelta iniziale è stata dunque quella di includere nel consolidamento i soli enti nei quali si possiede la maggioranza assoluta delle quote di partecipazione oltre agli enti ritenuti più significativi e strategici per l'attività svolta ed il fatturato, anche se irrilevanti secondo i criteri indicati nel principio contabile: CTM S.p.a., ITS Area vasta S.c.a.r.l., Società Ippica S.r.l., Multiservizi S.r.l. in liquidazione, Abbaona S.p.a., Cacip. Il primo bilancio consolidato è stato approvato con deliberazione del Consiglio comunale n. 56 del 20 ottobre 2015 e presenta un saldo negativo di € 539.797.

¹⁴⁰ Lettere protocollo n. 35023/2015 e n. 36169/2015.

rischio di deficit finanziario di fronte ai crediti di difficile esigibilità o ai crediti insussistenti nella gestione dei residui attivi, comportando una maggiore certezza delle risorse disponibili per l'ente¹⁴¹.

Il Fondo pluriennale vincolato applicato al bilancio di previsione ha rappresentato un valido strumento di programmazione delle spese, in particolare di quelle in conto capitale in quanto sia il concetto di accertamento che di impegno, entrambi modificati secondo le nuove regole contabili, sono connessi alla verifica dell'esigibilità della somma nello stesso esercizio in cui viene imputata la posta di bilancio.

Il Fondo pluriennale vincolato viene definito come saldo finanziario tra le risorse accertate e destinate al finanziamento delle obbligazioni passive giuridicamente perfezionate ed esigibili in esercizi successivi rispetto a quello dell'accertamento dell'entrata, evidenziando pertanto una sorta di sfasamento temporale tra i momenti dell'accertamento e dell'impegno. A seguito del riaccertamento straordinario dei residui, il comune di Iglesias ha mantenuto tra i residui attivi talune entrate accertate esigibili nell'esercizio finanziario di riferimento (ma non ancora incassate) e tra i residui passivi spese impegnate liquidate o liquidabili nell'esercizio di riferimento (ma non ancora pagate). Entrate e spese accertate ed impegnate non esigibili nell'esercizio di riferimento sono state reimputate all'esercizio in cui sarebbero diventate esigibili: di conseguenza è diminuita l'incidenza dei residui attivi e passivi sull'entità degli accertamenti e degli impegni.

Per quanto riguarda la verifica dei parametri di deficitarietà strutturale previsti per il triennio 2012-2014, come opportunamente modificati dal Ministero dell'interno, non sono stati riscontrati scostamenti evidenti. Il Comune di Iglesias ha registrato un valore negativo nel parametro di deficitarietà n. 2¹⁴².

Con riferimento alla contabilità economico patrimoniale il Comune di Iglesias ha scelto un sistema contabile semplificato attraverso la tenuta della contabilità finanziaria per comporre, alla fine dell'esercizio, il conto economico ed il conto del patrimonio attraverso il prospetto di conciliazione, con la riconciliazione dei valori e le rilevazioni integrative, rinviando al 2013 l'applicazione della contabilità economico patrimoniale attraverso una contabilità integrata non ancora implementata a livello di applicativo gestionale.

¹⁴¹ In sede di prima applicazione il Comune di Iglesias ha accantonato a tale Fondo una somma di circa due milioni e trecentomila euro in più rispetto al valore minimo determinato in applicazione delle disposizioni normative previgenti, limitando così da un lato le capacità di spesa ma dall'altro riducendo i rischi derivanti dal verificarsi di situazioni di deficit finanziario. Infatti, come sopra riportato, il Fondo crediti ed il Fondo accantonamenti hanno assorbito tutta la parte di avanzo libero.

¹⁴² "L'volume dei residui attivi di nuova formazione provenienti dalla gestione di competenza e relativi ai titoli I e III, con l'esclusione delle risorse a titolo di fondo sperimentale di riequilibrio di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 23 del 2011 o di fondo di solidarietà di cui all'articolo 1, comma 380 della legge 24 dicembre 2013 n. 228, superiori al 42 per cento rispetto ai valori di accertamento delle entrate dei medesimi titoli I e III esclusi gli accertamenti delle predette risorse a titolo di fondo sperimentale di riequilibrio o di fondo di solidarietà".

Il conto economico e il risultato d'esercizio sono stati fortemente influenzati dai minori impegni di competenza, i quali hanno determinato minori costi della gestione, con gli accertamenti che invece hanno mantenuto sostanzialmente lo stesso andamento. Sono stati proprio gli oneri straordinari a determinare un risultato negativo dell'esercizio, in quanto includono i minori crediti e gli accantonamenti al Fondo per la svalutazione dei crediti.

Nel conto del patrimonio si rileva, in generale, una riduzione dell'attivo circolante, dei debiti e dei conferimenti, infatti, come già accennato, secondo il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata gli accertamenti e gli impegni devono evidenziare i crediti e i debiti reali per l'esercizio considerato, con una conseguente riduzione degli stessi in applicazione del principio in esame.

Il comune di Iglesias ha utilizzato un piano integrato solo finanziario affiancato dalla classificazione delle entrate e delle spese previste nel sistema Siope.

La gestione di cassa risulta in miglioramento, con effetti positivi anche in termini di rispetto del patto di stabilità interno.

Il consolidamento dei conti con la partecipata "*Iglesias Servizi*"¹⁴³ ha evidenziato criticità relativamente alla mancanza di flussi informativi e di software adeguati al raccordo tra più enti.

Infine è da rilevare che la partecipazione alla sperimentazione può essere considerata un notevole fattore di cambiamento in termini gestionali ed organizzativi, che può produrre effetti positivi in termini di mentalità e comportamenti dei responsabili e dei soggetti coinvolti con una maggiore condivisione degli obiettivi e lavoro di gruppo.

¹⁴³ S.r.l. con unico socio il Comune di Iglesias.

4 LA RIFORMA DELLE FUNZIONI DEGLI ENTI DI AREA VASTA

Il quadro normativo analizzato inerente la materia finanziaria, risente anche degli effetti prodotti dalla legge 7 aprile 2014, n. 56, recante *“Disposizioni sulle città metropolitane, sulle province, sulle unioni e fusioni di comuni”*¹⁴⁴.

In particolare la riforma introdotta prevede una modifica sostanziale *“della geografia istituzionale della Repubblica, in vista di una semplificazione dell’ordinamento degli enti territoriali”*¹⁴⁵, che ha suscitato qualche perplessità *“sia sotto il profilo organizzativo che per l’effettiva realizzabilità della riduzione di spesa”*¹⁴⁶.

L’incompleta attuazione della riforma medesima ha comportato a giudizio della Sezione delle autonomie aspetti critici che vengono messi in risalto con la deliberazione n. 17/SEZAUT/2015/FRG dell’11 maggio 2015. In particolare viene prestata particolare attenzione all’aspetto finanziario, agli equilibri di bilancio, al rispetto del patto di stabilità interno, all’erogazione dei servizi al cittadino ed infine alla questione del personale delle province. La graduale riduzione delle risorse disponibili da parte delle province, ha prodotto conseguenti criticità nella gestione dei bilanci per effetto della formazione di disavanzi finanziari, e della successiva necessità di ricorrere sempre più spesso alle anticipazioni di tesoreria, per far fronte alle situazioni di illiquidità, con forti conseguenze in termini di incremento del costo dell’indebitamento.

L’obiettivo della riforma introdotta dalla legge n. 56 del 2014¹⁴⁷ è una riduzione del ruolo delle province in attesa di processi di riorganizzazione a seguito di una loro soppressione o razionalizzazione, che dovrebbe comportare un ridimensionamento contestuale sul fronte delle risorse e su quello delle funzioni assegnate. La legge di stabilità 2015¹⁴⁸ ha, invece, previsto una forte riduzione delle risorse a carico del comparto provinciale per il triennio 2015/2017¹⁴⁹, a cui non è seguito l’atteso trasferimento delle funzioni, con conseguenze pesanti sui bilanci e sugli equilibri finanziari degli enti.

¹⁴⁴ La legge ha recentemente superato il vaglio di costituzionalità (C. Cost. sentenza n. 50 del 24 marzo 2015).

¹⁴⁵ Corte costituzionale sentenza n. 50 del 24 marzo 2015.

¹⁴⁶ In sede di audizione presso la Commissione Affari costituzionali del Senato il 16 gennaio 2014 (Atti S. 1212).

¹⁴⁷ D.lgs n. 68 del 2011 art.16 comma 1. *“In attesa della loro soppressione o razionalizzazione, le disposizioni di cui al presente capo assicurano l’autonomia di entrata delle province ubicate nelle regioni a statuto ordinario e la conseguente soppressione di trasferimenti statali e regionali.”*

¹⁴⁸ Legge n. 190 del 23 dicembre 2014.

¹⁴⁹ *“Attraverso versamenti allo Stato di 1 miliardo per ogni anno del triennio il 2015- 2017”.*

Le entrate provinciali, risultano in progressiva diminuzione, non solo a causa della crisi dell'auto, ma anche della progressiva riduzione dei trasferimenti statali a decorrere già dal 2010¹⁵⁰, per effetto delle varie manovre finanziarie, e degli interventi legislativi che hanno inciso sul Fondo sperimentale di riequilibrio¹⁵¹ fino ad un suo sostanziale azzeramento¹⁵², reiterando situazioni di precarietà e di incertezza delle risorse finanziarie di cui potevano disporre gli enti¹⁵³ e di conseguenza si vengono a creare forti tensioni sui bilanci, rischi per il mantenimento degli equilibri, si riduce la capacità di programmazione della spesa di tali enti e peggiora la gestione della liquidità di cassa.

Mentre la legge 7 aprile 2014, n. 56 ha comportato effetti immediati a carico della finanza provinciale, il complesso processo di riordino delle funzioni di area vasta procede con difficoltà. Invece nelle regioni ad autonomia differenziata le disposizioni, dettate per le neo istituite città ed aree metropolitane e qualificate quali principi di grande riforma economica e sociale dall'art. 1 comma 5, pur non trovando diretta applicazione dovranno essere recepite in conformità ai relativi statuti, entro un termine di dodici mesi.

L'attuazione delle modifiche ordinamentali conseguenti all'intervento che riguarda la ridefinizione del ruolo delle province non si è dimostrata agevole, in quanto si è determinata l'esigenza di realizzare una nuova articolazione degli enti locali, alla quale potranno seguire più incisivi interventi di rango costituzionale.

In Sardegna, nelle more dell'adeguamento e nel rispetto dei principi della legge 7 aprile 2014, n. 56, è stata prima approvata la legge regionale n. 7 dell'11 marzo 2015 avente ad oggetto "*Disposizioni urgenti in materia di enti locali e disposizioni varie*", che, all'art. 1, indica le modalità di nomina degli amministratori straordinari alla scadenza di mandato gli organi provinciali¹⁵⁴. Ai sensi della predetta disposizione, con delibera della Giunta regionale n. 14/8 dell'8 aprile 2015, si è provveduto alla nomina degli amministratori straordinari delle sopresse province di Olbia-Tempio, Carbonia-Iglesias, Medio Campidano ed Ogliastra.

¹⁵⁰ I trasferimenti statali, sia di parte corrente che in conto capitale, con carattere di generalità e permanenza delle province delle regioni a statuto ordinario, sono stati soppressi dal D.P.C.M. 12 aprile 2012, sulla base delle decisioni assunte dalla Commissione tecnica per l'attuazione del federalismo fiscale in data 22 febbraio 2012.

¹⁵¹ Sulla gestione finanziaria degli enti locali si vedano le deliberazioni della Sezione delle autonomie numero 21/2013/FRG, relativa agli esercizi finanziari 2011 e 2012, 29/2014/FRG, relativa all'esercizio finanziario 2013 e, da ultimo, la numero 8/2016/FRG che esamina l'esercizio 2014.

¹⁵² Vedasi la deliberazione della Sezione delle autonomie SEZAU/T/20/2014/FRG avente ad oggetto la "*Relazione con la quale riferisce al Parlamento sugli andamenti della finanza territoriale - analisi dei flussi di cassa anni 2011-2012-2013*".

¹⁵³ Art. 14 comma 1 d.l. n. 78 del 2010; riduzioni del Fondo sperimentale di riequilibrio previste con il d.l. n. 201 del 2011 (c.d. decreto "Salva Italia"); norme sulla revisione della spesa, d.l. 6 luglio 2012, n. 95, e legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità 2013).

¹⁵⁴ Al riguardo è previsto che: "*Qualora in una data compresa tra la data di entrata in vigore della legge e il 15 giugno 2015 si verifichi la scadenza naturale del mandato o altri casi di cessazione anticipata del mandato degli organi provinciali, nonché la scadenza delle gestioni commissariali di cui all'articolo 1, comma 3, della legge regionale 28 giugno 2013, n. 15 (Disposizioni transitorie in materia di riordino delle province), è nominato, per ciascuna provincia, un amministratore straordinario con poteri fino al 31 dicembre 2015*".

Successivamente, con l'approvazione della legge regionale n. 2 del 4 febbraio 2016¹⁵⁵, concernente il *“Riordino del sistema delle autonomie locali della Sardegna”* si è data attuazione, seppur in ritardo, alla citata legge 7 aprile 2014, n. 56.

In tale normativa regionale è prevista una riduzione dei livelli amministrativi e di governo ed un rafforzamento del sistema dell'associazionismo comunale attraverso l'Unione di comuni (e l'Associazione di unioni), a cui è obbligatorio aderire¹⁵⁶. Inoltre è prevista l'istituzione della città metropolitana di Cagliari, che sarà estesa ai 16 comuni limitrofi in stretta relazione con il capoluogo e l'abolizione delle province di Olbia-Tempio, dell'Ogliastra, del Medio Campidano, di Carbonia-Iglesias. Alla provincia del Sud Sardegna farà capo tutto il Medio Campidano, il territorio di Carbonia-Iglesias ed i comuni della provincia di Cagliari che non sono compresi nella Città metropolitana. Non è prevista la contestuale soppressione delle province di Oristano, Nuoro (nel cui territorio sarà compresa anche l'Ogliastra), Sassari (che ricomprenderà l'ex provincia di Olbia-Tempio). Queste province permarranno temporaneamente, sino all'approvazione della legge costituzionale di modifica dell'articolo 43 dello Statuto regionale.

L'impianto normativo prevede inoltre che siano attribuite agli enti di area vasta di nuova istituzione le funzioni inerenti il coordinamento, la pianificazione, la programmazione ed il controllo in materia territoriale, ambientale, dei trasporti e dello sviluppo economico, oltre alle attività di amministrazione diretta in materia di sanità, protezione civile, trasporti ed infrastrutture.

In un contesto complessivo che potrà essere determinato compiutamente all'esito del processo di effettivo riordino delle circoscrizioni territoriali, cominciano ad emergere, come si vedrà in prosieguo, situazioni di criticità degli enti, principalmente riconducibili alla progressiva e drastica contrazione delle entrate derivate, in particolare statali, solo in parte compensate dal potenziamento di quelle proprie.

E' auspicabile, pertanto, che nel prosieguo dell'attuazione della riforma, venga considerata la necessaria correlazione tra funzioni fondamentali, funzioni trasferite, risorse e garanzie di copertura finanziaria.

Allo stato, la finanza provinciale sarda presenta un quadro gestionale meno problematico rispetto ad altre zone territoriali, tuttavia risulta comunque esposta ai ritardi ed alle difficoltà nel processo di attuazione della legge n. 56 del 2014, che mettono a rischio la tenuta degli equilibri di bilancio.

¹⁵⁵ Pubblicata sul Bollettino Ufficiale della regione Sardegna n. 6 dell'11 febbraio 2016.

¹⁵⁶ I comuni, in forma singola o associata, dovranno svolgere i compiti di indirizzo, programmazione, controllo e le funzioni amministrative.

Trovano comunque conferma i motivi di preoccupazione già recentemente espressi, a livello nazionale, dalla Sezione delle autonomie, nel referto su *“Il riordino delle province – aspetti ordinamentali e riflessi finanziari”*, approvato con delibera n. 17/SEZAUT/2015/FRG dell'11 maggio 2015.

5 I COMUNI

5.1 I Comuni oggetto di indagine

L'analisi sui comuni della Regione, estesa al quadriennio 2011/2014, è svolta sulla base dei dati di rendiconto inseriti nel sistema Sirtel¹⁵⁷. L'insieme degli enti analizzato è formato dai comuni per i quali è presente il rendiconto nella banca dati per tutti gli esercizi del periodo considerato.

Per realizzare tale condizione, che consente di effettuare confronti nella serie storica, si è ridotto il numero degli enti presi in esame, tuttavia l'insieme che ne è derivato può essere considerato rappresentativo¹⁵⁸, in quanto è presente il 78,20 per cento del totale degli enti, con una popolazione residente di 1.419.098 abitanti per il 2014, pari all'85,29 per cento della popolazione complessiva.

La data di riferimento per l'estrazione dei dati contabili è quella del 30 novembre 2015.

Gli enti il cui rendiconto non era presente al momento della chiusura anche in uno solo degli esercizi del quadriennio 2011/2014 non sono stati considerati nell'indagine, in quanto il mancato inserimento del rendiconto nel sistema Sirtel, che può dipendere da varie circostanze e non indica necessariamente che i rendiconti non siano stati approvati o inviati per via telematica (alcuni errori di quadratura o errori formali possono infatti impedire il successo della trasmissione telematica) determina conseguentemente la mancata acquisizione del conto nella banca dati ConosCo¹⁵⁹.

Gli enti in sperimentazione, tra i quali Cagliari ed Iglesias, sono trattati nell'insieme dei comuni esaminati, pur considerando che l'applicazione anticipata dei principi sottesi alla riforma della contabilità può produrre effetti che non rendono affidabile un confronto nel tempo e determinare andamenti difformi rispetto a quelli degli altri enti; tuttavia, essendovi tra essi anche enti capoluogo

¹⁵⁷ Il Sirtel è il sistema che consente agli enti locali (comuni, province e comunità montane) di inviare alla Corte, in via telematica, la rendicontazione contabile prevista dal D.P.R. n. 194 del 1996, garantendo l'omogeneità, la completezza e l'affidabilità dei dati contabili. ConosCo è il data warehouse della Corte dei conti nel quale convergono, in appositi data mart tematici i dati contabili degli enti locali, relativi ai rendiconti inviati telematicamente alla Sezione delle autonomie mediante il sistema Sirtel. Il sistema contiene anche i dati anagrafici ed economici derivanti dall'indagine sugli organismi partecipati da tutti gli enti locali nel periodo 2005-2008 e i dati di finanza statale provenienti dal sistema Sirgs-cdc.

¹⁵⁸ Tra gli enti di maggiori dimensioni non presenti nella banca dati, si segnalano il comune di Nuoro (rendiconto 2014 non inserito) e quello di Capoterra (rendiconto 2013 in errore formale).

¹⁵⁹ ConosCo è il sistema conoscitivo della Corte dei conti ed utilizza l'infrastruttura hardware e software del data warehouse della Ragioneria generale dello Stato, con un significativo risparmio in termini di tempi e costi necessari per l'acquisizione dell'infrastruttura hardware e dei prodotti software. La sola componente architettonica è condivisa con la Ragioneria, mentre i dati contenuti nel sistema sono disponibili per gli utenti Corte. I dati vengono acquisiti, memorizzati e storicizzati per poter garantire una risposta immediata alle esigenze di carattere conoscitivo/statistico della Corte dei conti anche attraverso l'elaborazione di indicatori di efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa. Il sistema si propone di rendere possibile l'effettuazione di analisi di dettaglio mettendo a disposizione dell'utente un sistema di "business intelligence" altamente efficiente che consente di effettuare indagini basate su diversi livelli di analisi dei dati (tipo drill-through e custom/cluster analysis).

di provincia e dimensioni demografiche significative, si è ritenuto preferibile includerli nell'ambito dei comuni esaminati.

Circa la dimensione demografica dei comuni della Sardegna è da rilevare che solo 2 comuni hanno una popolazione superiore ai 100 mila abitanti e che il maggior numero di enti (oltre il 50 per cento) è concentrato nella fascia demografica al di sotto dei 2 mila abitanti (tabella 1).

Tabella 1 - Comuni sardi per fasce demografiche 2014

	Popolazione di riferimento	Numero comuni	Composizione comuni	Popolazione totale
Fascia 6	da 60.000 a 249.999	3	1,02%	352.409
Fascia 5	da 20.000 a 59.999	10	3,39%	308.920
Fascia 4	da 10.000 a 19.999	11	3,73%	142.336
Fascia 3	da 5.000 a 9.999	28	9,49%	202.364
Fascia 2	da 2.000 a 4.999	85	28,81%	261.558
Fascia 1	da 0 a 1.999	158	53,56%	151.511
		295	100%	1.419.098

Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Le ridotte dimensioni degli enti costituiscono di per sé un fattore di criticità della gestione ed una ragione che incentiva i fenomeni associativi che in Sardegna risultano attivati in modo significativo. Nella fascia più elevata di popolazione si collocano solo tre comuni nei quali si concentra una quota significativa di abitanti, pari a circa un quarto del totale.

5.2 Le entrate correnti

5.2.1 Composizione e tendenze

In premessa si è evidenziato che i recenti interventi legislativi in materia di entrate degli enti locali hanno avuto riflessi sulla composizione delle entrate correnti dei comuni, con l'istituzione del Fondo sperimentale di riequilibrio, poi soppresso e sostituito con il Fondo di solidarietà comunale¹⁶⁰ finanziato con una quota parte del gettito dell'Imu¹⁶¹, e la compartecipazione al gettito dell'Iva (fino al 31 dicembre 2012)¹⁶².

¹⁶⁰ Art. 1, comma 380 lettera b) della legge di stabilità 2013 n. 228 del 2012.

¹⁶¹ Le disposizioni contenute nell'art. 2, comma 8 del d.lgs. n. 23 del 2011 sono state applicate inizialmente solo ai comuni delle regioni a statuto ordinario, i quali hanno assistito alla sostituzione dei trasferimenti con entrate tributarie suddivise sulla base del gettito generato da ogni comune, e quindi in funzione del criterio geografico; in sede di prima applicazione tale metodo non è stato attuato interamente perché soltanto una parte delle nuove compartecipazioni è stata distribuita in funzione della base imponibile di ciascun comune. La prima attribuzione a titolo di compartecipazione all'Iva è stata attribuita in relazione alla base imponibile regionale *pro capite*.

¹⁶² L'art. 1, comma 380, lett. h), legge 24 dicembre 2012, n. 228, come sostituita dall'art. 1, comma 729, lett. e), legge 27 dicembre 2013, n. 147, ha abrogato a decorrere dal 1° gennaio 2014 il comma 4 dell'art. 2 del d.lgs. n. 23 del 2011.

La legge n. 228 del 2012 ha sospeso la devoluzione della compartecipazione comunale al gettito dell'IVA per gli anni 2013 e 2014, mentre la legge n. 147 del 2013 ne ha decretato la soppressione a decorrere dal primo gennaio 2014.

Tuttavia in Sardegna l'applicazione di tale normativa e la conseguente soppressione dei trasferimenti statali è avvenuta solo a decorrere dal 2013 con l'introduzione del Fondo di solidarietà comunale.

Dall'analisi dei dati relativi alle entrate correnti dei comuni sardi si è potuto constatare che il cambiamento progressivo nella loro composizione nel segno della maggiore autonomia è avvenuto lentamente e i trasferimenti permangono ancora l'entrata di maggiore significatività.

I dati dei comuni delle regioni a statuto ordinario hanno risentito in modo più incisivo degli effetti della fiscalizzazione dei trasferimenti ordinari da cui deriva una riclassificazione delle entrate correnti, mentre presso i comuni sardi continua a prevalere il regime dei trasferimenti (registrati al titolo II, categoria I, delle entrate), pur in progressiva riduzione. Per tali motivi la comparazione con i risultati riportati dagli enti della regione Sardegna può mettere in evidenza disallineamenti.

Nel periodo 2011/2014 si assiste ad una sostanziale stabilità degli accertamenti di entrate correnti che passano da 1.694,01 milioni di euro a 1.702,50 milioni di euro (con un incremento del 0,5 per cento), la lieve tendenza in aumento si manifesta con maggiore evidenza tra il 2011 e il 2012 (2,7 per cento) (tabella 2).

Tabella 2 - Accertamenti e riscossioni delle entrate correnti 2011-2014

Titolo	2011		2012		2013		2014	
	Acc.	Ris.	Acc.	Ris.	Acc.	Ris.	Acc.	Ris.
Entrate tributarie Titolo I	496.964	249.439	580.958	358.881	720.772	454.066	741.180	525.129
Entrate da trasferimenti Titolo II	1.003.782	763.303	968.972	666.327	835.311	704.223	772.518	486.741
Entrate extra tributarie Titolo III	193.271	124.987	189.819	123.683	187.994	121.095	188.807	116.804
Totale entrate correnti	1.694.017	1.137.729	1.739.749	1.148.892	1.744.078	1.279.384	1.702.505	1.128.674

Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Questo andamento si allinea a quello rilevato nello stesso periodo a livello nazionale che tuttavia, dimostra un aumento più deciso (8,35 per cento nel quadriennio), mentre nei comuni delle regioni a statuto speciale si assiste ad un leggero incremento dello 0,90 per cento.

La tendenza ad un moderato aumento delle risorse correnti, pari quasi a 8,5 milioni di euro, è il frutto di una rilevante modificazione della composizione delle entrate che è avvenuta con una compensazione tra il calo delle entrate trasferite e l'aumento di quelle tributarie; l'andamento delle entrate extra tributarie, di ridotto rilievo complessivo, è risultato piuttosto stabile ed in lieve calo.

Infatti, mentre le entrate tributarie passano da 496,96 milioni di euro nel 2011 a 741,18 milioni nel 2014, con un incremento del 49,14 per cento, quelle da trasferimenti correnti che nel 2011 ammontavano a 1.003,78 milioni di euro nel 2014 si riducono a 772,52 milioni di euro, con un decremento del 23,04 per cento. Le entrate extra tributarie nel 2011 rilevavano per 193,27 milioni di euro e nel 2014 per 188,80 milioni di euro, in decremento del 2,31 per cento.

Tali andamenti determinano una ricomposizione delle entrate correnti; quelle derivanti da trasferimenti che nel 2011 rappresentavano il 59,25 per cento del totale, si riducono al 45,38 per cento nel 2014, mentre quelle tributarie aumentano dal 29,34 per cento al 43,53 per cento. Anche nel caso dei comuni sardi va considerato che a decorrere dal 2013 tra le entrate tributarie viene allocato il Fondo di solidarietà comunale.

La contabilizzazione nel titolo I del Fondo di solidarietà comunale ha incrementato le entrate tributarie dei comuni sardi, nonostante tale apporto nel 2014 le entrate correnti risultano prevalentemente composte dai trasferimenti, seguite dalle entrate tributarie, e dalle entrate extra tributarie per l'11,09 per cento (tabella 3).

Tabella 3 - Composizione accertamenti e variazione delle entrate correnti 2011-2014

COMPOSIZIONE	VARIAZIONE							
	2011	2012	2013	2014	2012/2011	2013/2012	2014/2013	2014/2011
Entrate tributarie - Titolo I	29,34%	33,39%	41,33%	43,53%	16,90%	24,07%	2,83%	49,14%
Entrate da trasferimenti - Titolo II	59,25%	55,70%	47,89%	45,38%	-3,47%	-13,79%	-7,52%	-23,04%
Entrate extra tributarie - Titolo III	11,41%	10,91%	10,78%	11,09%	-1,79%	-0,96%	0,43%	-2,31%
Totale entrate correnti	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	2,70%	0,25%	-2,38%	0,50%

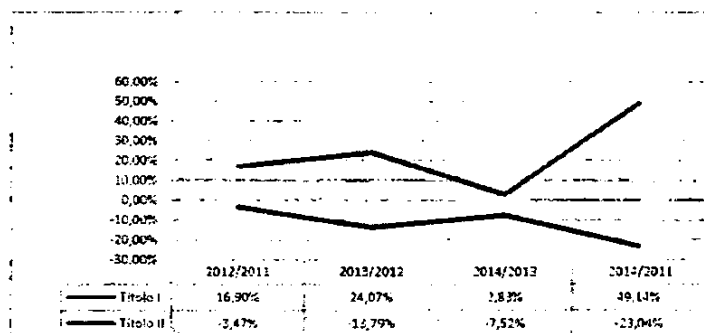
Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Le trasformazioni avvenute nel periodo di osservazione nelle entrate correnti dei comuni sardi, mettono in rilievo una tendenza che si allinea a quella generale di sviluppo dell'autonomia tributaria. Aumenta il livello delle entrate proprie, nello stesso tempo si assiste al declino del finanziamento diretto da parte dello Stato. Un elemento particolare è, invece, costituito dalla conferma del ruolo di assoluta centralità del finanziamento regionale che continua a rappresentare un determinante sostegno alla finanza degli enti. La transizione verso il modello di finanza autonoma voluto dalla

legge n. 42 del 2009, già in atto nei comuni delle restanti regioni, risulta tuttavia procedere più lentamente in Sardegna rispetto al dato nazionale, in cui le entrate tributarie incidono per il 64,32 per cento sul totale nel 2014, le extra tributarie incidono per il 20,24 per cento, mentre i trasferimenti solo per il 15,44 per cento.

In termini di competenza, gli effetti delle manovre limitative dei trasferimenti statali e regionali, della fiscalizzazione di alcuni trasferimenti, nonché, da ultimo, dell'introduzione nel 2013 del Fondo di solidarietà comunale, sono evidenziate nel grafico seguente, in cui la riduzione dei trasferimenti (23,04 per cento nel quadriennio), risulta compensata dal progressivo incremento del titolo I (grafico 1).

Grafico 1 - Variazione delle entrate correnti 2011-2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Gli andamenti osservati nella competenza non si rinvengono specularmente nella cassa, infatti è da rilevare che complessivamente le riscossioni delle entrate correnti da 1.137,73 milioni di euro nel 2011 diminuiscono lievemente attestandosi a 1.128,67 milioni di euro nel 2014, con una variazione negativa nel quadriennio considerato dello 0,80 per cento. In termini di composizione la principale quota di riscossioni di entrate correnti nel periodo 2011/2013 deriva dai trasferimenti, seguita dalle entrate tributarie, mentre nel 2014 il rapporto si inverte, con il 46,53 per cento delle riscossioni tributarie a fronte del 43,12 per cento di quelle da trasferimenti (tabella 4).

Tabella 4 - Composizione e variazione delle riscossioni entrate correnti 2011-2014

COMPOSIZIONE	VARIAZIONE							
	2011	2012	2013	2014	2012/2011	2013/2012	2014/2013	2014/2011
Entrate tributarie (Titolo I)	21,92%	31,24%	35,49%	46,53%	43,88%	26,52%	15,65%	110,52%
Entrate da trasferimenti (Titolo II)	67,09%	58,00%	55,04%	43,12%	-12,70%	5,69%	-30,88%	-36,23%
Entrate extra tributarie (Titolo III)	10,99%	10,77%	9,47%	10,35%	-1,04%	-2,09%	-3,54%	-6,55%
Totale entrate correnti	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	0,98%	11,36%	-11,78%	-0,80%

Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Tale differenza potrebbe derivare dalla più rapida realizzazione delle entrate tributarie, infatti la velocità di riscossione è decisamente aumentata nel quadriennio per tutte le categorie del titolo I che verranno distintamente analizzate nel capitolo successivo. Nell'ultimo anno le riscossioni di tributi risultano più che raddoppiate; il fenomeno potrebbe essere essenzialmente imputabile all'integrale riscossione del Fondo di solidarietà comunale, allocato dal 2013 al titolo I categoria III, ed all'incremento della pressione fiscale per i tributi manovrabili.

Le riscossioni complessive del titolo I, anche per effetto delle modalità di contabilizzazione del Fondo di solidarietà comunale, aumentano da 249,44 milioni di euro del 2011 a 525,13 milioni di euro nel 2014; per contro, i trasferimenti passano nello stesso quadriennio da 763,30 milioni di euro a 486,74 milioni di euro. In lieve diminuzione le riscossioni di entrate extra tributarie, che si attestano a 116,80 milioni di euro nel 2014.

Si rileva che nel complesso degli accertamenti correnti del 2014 (1.702,50 milioni di euro) vengono riscossi 1.128,67 milioni di euro, con una *velocità di riscossione*¹⁶³ di poco superiore al 66 per cento, inferiore sia a quella delle regioni a statuto speciale (67,56 per cento) che a quella nazionale (71,73 per cento).

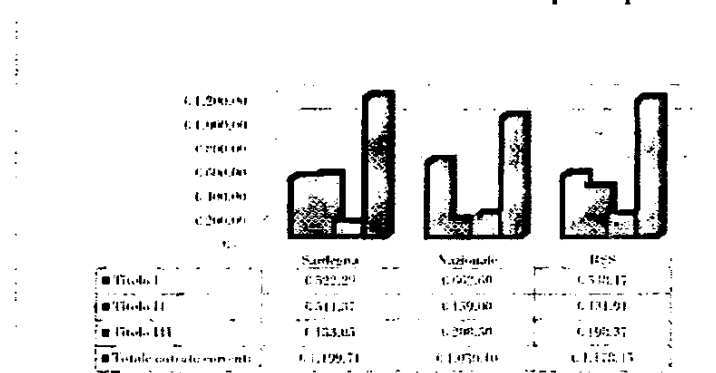
Anche la velocità di riscossione delle entrate proprie, che raggiunge il 69,03 per cento circa, si colloca al di sotto della corrispondente media nazionale, 72,17 per cento.

Le entrate correnti *pro capite* sono pari a 1.199,71 euro nel 2014, risultando per tutto il periodo di osservazione superiori a quelle nazionali (1.030,10 euro nel 2014) ed a quelle delle regioni a statuto speciale (1.178,45 euro nel 2014).

I trasferimenti correnti *pro capite* nei comuni della Sardegna si attestano nel 2014 su un importo di 544,37 euro, ben al di sopra della media nazionale (159,00 euro) ed al dato rilevato nelle regioni a statuto speciale (431,91 euro); diversa è la situazione che si rileva sia nelle entrate tributarie che extra tributarie, in quanto i comuni sardi registrano un valore *pro capite* rispettivamente di 522,29 euro e 133,05 euro, inferiore a quello delle regioni a statuto speciale (548,17 euro e 198,37 euro) e notevolmente inferiore a quello nazionale (662,60 euro e 208,50 euro) (grafico 2).

¹⁶³ L'indice rileva il rapporto tra le riscossioni in conto competenza delle entrate correnti ed i relativi accertamenti.

Grafico 2 - Accertamenti delle entrate correnti pro capite 2014

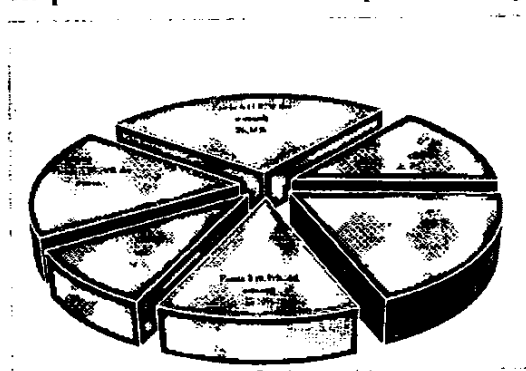


Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Le riscossioni in conto competenza delle entrate correnti *pro capite*, si attestano a 795,35 euro nel 2014, dopo il picco registrato nel 2013 (915,23 euro) e risentono dello scarso livello di realizzazione delle entrate trasferite: infatti, il volume complessivo delle riscossioni in conto competenza di entrate trasferite si riduce a 342,99 euro *pro capite* ed in valore assoluto si passa da 763,30 milioni di euro del 2011 a 486,74 milioni di euro del 2014, segnando un calo del 36,23 per cento.

L'esame dei dati dei comuni sardi aggregati per fasce demografiche¹⁶⁴ relativo all'anno 2014 evidenzia che la sesta fascia demografica accerta oltre il 26 per cento del totale delle entrate correnti, seguita dai comuni della seconda fascia demografica, con il 18,42 per cento sul totale delle entrate correnti, mentre i comuni della prima fascia, che rappresentano oltre il 50 per cento dei comuni campione, concorrono solo per il 14,28 per cento (grafico 3).

Grafico 3 - Composizione delle entrate correnti per fasce demografiche 2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

¹⁶⁴ Fasce demografiche: 1) da 1 a 1.999 abitanti; 2) da 2.000 a 4.999 abitanti; 3) da 5.000 a 9.999 abitanti; 4) da 10.000 a 19.999 abitanti; 5) da 20.000 a 59.999 abitanti; 6) da 60.000 a 249.999 abitanti; 7) oltre i 249.999 abitanti.

Tuttavia se il dato contabile viene analizzato in funzione della popolazione interessata in ciascuna fascia demografica, si evidenzia che le entrate correnti *pro capite* più elevate si registrano nei comuni della prima fascia con 1.604,81 euro, mentre la sesta fascia si colloca al secondo posto con 1.264,79 euro *pro capite*, superiore di 65,65 euro al dato *pro capite* della seconda fascia.

Le differenze in termini di composizione risultano rilevanti, infatti i comuni di ridotte dimensioni della prima fascia che sono quelli più numerosi e rappresentano circa il 9 per cento della popolazione, conseguono entrate tributarie per appena l'8,14 per cento del totale con 60,35 milioni di euro. Il 54,85 per cento delle entrate tributarie proviene dai comuni della quinta e sesta fascia (rispettivamente il 21,35 per cento pari a 158,26 milioni di euro ed il 33,50 per cento pari a 248,30 milioni di euro), che da soli non raggiungono il 5 per cento dei comuni campione. La maggiore capacità fiscale si evidenzia nelle città della sesta fascia demografica nella quale le entrate tributarie *pro capite* raggiungono 704,58 euro, dato di gran lunga superiore a quello rilevato nelle altre fasce.

Una situazione speculare si rinviene per quanto riguarda le entrate da trasferimenti correnti che si concentrano maggiormente nella prima e nella seconda fascia che insieme superano il 42 per cento delle entrate (rispettivamente il 20,49 per cento con 158,32 milioni di euro, e 22,51 per cento con 173,90 milioni di euro), a fronte della sesta fascia, con il 18,46 per cento (equivalente a 142,58 milioni di euro) e la quinta con il 15,83 per cento (122,32 milioni di euro). Le entrate da trasferimenti correnti *pro capite* della prima fascia demografica risultano notevolmente più elevate rispetto al dato delle altre fasce, infatti si elevano a 1.044,92 euro *pro capite*, superando di 380,06 euro il valore della seconda fascia più alta.

Infine le entrate extra tributarie provengono in misura prevalente dalla sesta fascia demografica con il 29,05 per cento pari a 54,84 milioni di euro, seguite dalla seconda fascia con il 20,16 per cento, equivalente a 38,06 milioni di euro, mentre la prima fascia partecipa solo per il 12,96 per cento, con 24,48 milioni di euro, con un *pro capite* di 161,55 euro, valore più elevato rispetto alle altre, superando di 5,93 euro il dato *pro capite* della sesta fascia (tabelle 5 e 6).

Tabella 5 - Accertamenti e composizione delle entrate correnti per fasce demografiche dei comuni sardi 2014

	ACCERTAMENTI				COMPOSIZIONE		
	TITOLO I	TITOLO II	TITOLO III	TOTALE	TITOLO I	TITOLO II	TITOLO III
Fascia 1 (0,00% della pop.)	248.300	142.581	54.842	445.724	33,50%	18,46%	29,05%
Fascia 2 (0,00% della pop.)	158.255	122.321	32.180	312.756	21,35%	15,83%	17,01%
Fascia 3 (0,00% della pop.)	77.738	69.961	16.443	164.142	10,49%	9,06%	8,71%
Fascia 4 (0,00% della pop.)	91.853	105.438	22.801	223.091	12,80%	13,65%	12,08%
Fascia 5 (22,11% della pop.)	101.681	173.901	38.064	313.645	13,72%	22,51%	20,16%
Fascia 6 (33,96% della pop.)	60.353	158.316	24.477	243.146	8,14%	20,49%	12,96%
TOTALE	741.180	772.518	188.807	1.702.505	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Tabella 6 - Entrate correnti pro capite per fasce demografiche dei comuni sardi 2014

	TITOLO I	TITOLO II	TITOLO III	TOTALE ENTRATE CORRENTI
12 fasce 0,01-0,2% dei comuni	704,58	404,59	155,62	1.264,79
13 fasce 0,2-0,39% dei comuni	512,28	395,96	104,17	1.012,42
14 fasce 0,4-0,49% dei comuni	546,16	491,52	115,52	1.153,20
15 fasce 0,5-0,59% dei comuni	468,72	521,03	112,67	1.102,43
16 fasce 0,6-0,69% dei comuni	388,75	664,86	145,53	1.199,14
17 fasce 0,7-0,79% dei comuni	398,34	1.044,92	161,55	1.604,81
TOTALE	522,29	544,37	133,05	1.199,71

Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Questa sommaria analisi delle entrate correnti per fasce demografiche mette in evidenza che le ridotte dimensioni degli enti costituiscono un fattore di diseconomia in quanto questi enti assorbono maggiori risorse in rapporto alla popolazione residente, inoltre si tratta degli enti che dimostrano una minore attitudine a reperire risorse proprie per cui derivano il loro sostentamento maggiormente da trasferimenti di risorse.

Considerata la numerosità dei piccoli enti nella Sardegna è evidente che la questione dimensionale costituisce un fattore critico per la finanza locale nell'isola, nella quale il fenomeno dell'associazionismo ha avuto uno sviluppo significativo e la recente riforma dovrebbe costituire un ulteriore fattore di stimolo.

5.2.2 Entrate tributarie

Nel quadriennio 2011/2014 il sistema di finanziamento dei comuni ha subito rilevanti modifiche in materia di tassazione immobiliare, con il ripristino dell'imposizione fiscale sulla "prima casa" nel 2012 (ICI), la sospensione della prima e seconda rata Imu sull'abitazione principale nel 2013¹⁶⁵, l'introduzione della Iuc nel 2014. Tale tributo, che include la componente Tasi, estende nuovamente l'imposizione sulla prima casa anche per "compensare" l'esaurimento di spazi di manovra fiscale sulle altre unità immobiliari, seppure sotto forma di tassa sui servizi indivisibili.

Il gettito delle entrate tributarie dei comuni della Sardegna registra nel periodo in esame un sensibile incremento in termini sia di competenza che di cassa. Nel complesso gli accertamenti di entrata del titolo I aumentano del 49,14 per cento nel corso del quadriennio, passando da 496,96 milioni di euro a 741,18 milioni di euro (tabella 7).

¹⁶⁵ Legge n. 124 del 2013 e legge n. 147 del 2013.

Tabella 7 - Entrate tributarie 2011-2014

Categoria	2011		2012		2013		2014	
	Acc.	Ris	Acc.	Ris	Acc.	Ris	Acc.	Ris
1 - Imposte	270.822	191.536	350.311	300.190	323.794	221.503	344.657	285.410
2 - Tasse	223.685	56.032	228.244	56.700	277.024	123.134	287.051	144.479
3 - Tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie	2.458	1.871	2.403	1.991	119.954	109.429	109.471	95.241
TOTALE TITOLO I	496.964	249.439	580.958	358.881	720.772	454.066	741.180	525.129

Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Gli effetti delle manovre finanziarie si riverberano positivamente anche sull'indice dell'*autonomia impositiva e tributaria*¹⁶⁶ dei comuni sardi che, tra il 2011 e il 2014, passa dal 29,34 per cento al 43,53 per cento, attestandosi tuttavia nell'intero periodo su valori inferiori sia a quelli nazionali (64,32 per cento nel 2014) che a quelli dei comuni delle regioni a statuto speciale (46,52 per cento nel 2014).

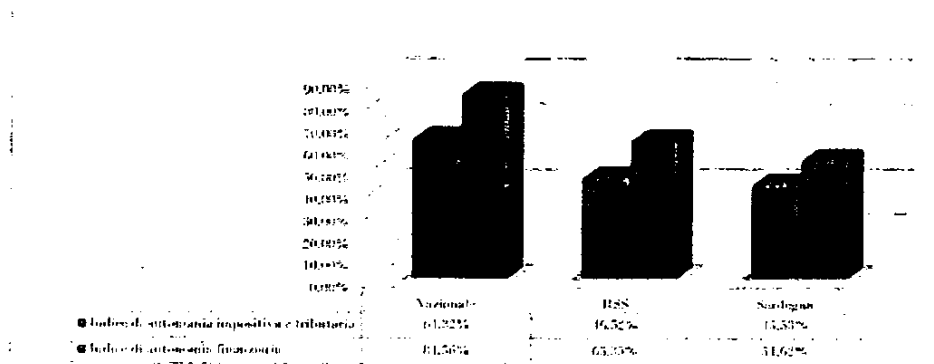
I recenti interventi legislativi in materia di entrate comunali hanno pertanto comportato un aumento del livello di autonomia tributaria, che si è dimostrato più deciso nell'ultimo anno, mentre il complesso degli accertamenti di entrate correnti è risultato in lieve calo nell'ultimo biennio del periodo considerato.

Tale indice ha inoltre risentito dell'incremento delle poste allocate nelle entrate del titolo I, producendo, unitamente all'incremento delle entrate proprie (2,51 per cento nel 2014 rispetto al 2013) il conseguente miglioramento dell'*autonomia finanziaria*¹⁶⁷, che nel 2014 è salito al 54,62 per cento, a fronte dell'indice nazionale (84,56 per cento) e di quello delle regioni a statuto speciale (63,35 per cento) di gran lunga superiori (grafico 4).

¹⁶⁶ L'indice di autonomia impositiva e tributaria è una specifica dell'indice di autonomia finanziaria e rileva la percentuale di incidenza delle entrate proprie sul totale delle entrate correnti, evidenziando la capacità di spesa garantita dal solo gettito tributario $[(E: \text{titolo I} / E: \text{titoli I} + \text{II} + \text{III}) \times 100]$.

¹⁶⁷ L'indice di autonomia finanziaria rileva la percentuale di incidenza delle entrate proprie sul totale delle entrate correnti, evidenziando la capacità di spesa garantita dalle risorse autonome, senza considerare i trasferimenti $[(E: \text{titolo I} + \text{titolo III} / E: \text{titoli I} + \text{II} + \text{III}) \times 100]$.

Grafico 4 - Indici di autonomia impositiva e finanziaria 2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

L'incremento del gettito complessivo deriva soprattutto dell'incidenza del Fondo di solidarietà comunale¹⁶⁸ istituito per i comuni sardi dal 2013 che comunque non riesce ad elevare il livello dell'indice in modo determinante.

Il Fondo è alimentato in parte dal gettito Imu ad aliquota base riversato dai comuni sulla base di stime elaborate dall'Agenzia delle entrate ed aumentato o diminuito secondo quanto previsto dalle disposizioni delle diverse leggi finanziarie, con finalità di perequazione fiscale¹⁶⁹, per effetto delle quote di gettito Imu che i comuni di maggior capacità riversano al Fondo¹⁷⁰.

Nel 2014 il Fondo di solidarietà comunale assegnato ai comuni della regione Sardegna ammonta a 94,72 milioni di euro con un'incidenza sul totale delle entrate tributarie pari al 12,77 per cento.

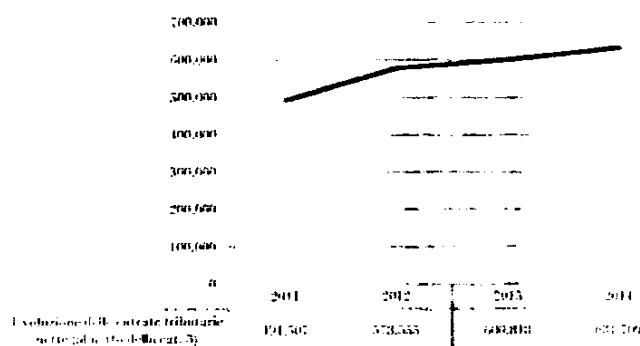
Il complesso delle entrate tributarie al netto della categoria III (la cui parte preponderante è costituita dal Fondo di solidarietà comunale) ammonta a 600,82 milioni di euro per l'anno 2013 ed a 631,70 milioni di euro per il 2014, registrando un andamento crescente riconducibile sostanzialmente allo sforzo tributario degli enti che ha prodotto uno sviluppo delle entrate tributarie manovrabili (grafico 5).

¹⁶⁸ Art. 1 lettera c) comma 380 legge n. 228 del 2012.

¹⁶⁹ Gli aumenti generalizzati riferibili ai tributi immobiliari, correlati ai valori catastali (Imu e Tasi) o alla consistenza fisica degli immobili (Tari), riscontrati a livello nazionale rendono evidente il problema degli squilibri tra le diverse capacità fiscali degli enti. La finalità perequativa del Fondo di solidarietà comunale è prevista dall'art. 1 comma 380 quater legge n. 228 del 2012, così come modificata da ultimo dalla legge di stabilità per il 2016 (legge n. 208 del 2015), con l'introduzione graduale e parziale, nel riparto del Fondo, di meccanismi finalizzati a consentire il passaggio graduale dal criterio della distribuzione delle risorse in base alla spesa storica ad un criterio di distribuzione basato su fabbisogni standard e capacità fiscali. Infatti la preesistente ripartizione del Fondo in funzione essenzialmente compensativa permane per i comuni delle regioni Sicilia e Sardegna, in cui non sono ancora disponibili i dati relativi ai fabbisogni ed alle capacità fiscali, trovando piena applicazione dunque ai soli comuni delle regioni a statuto ordinario. Per il 2015 il riparto è stato disposto con il D.P.C.M. 10 settembre 2015.

¹⁷⁰ La consistenza del Fondo di solidarietà comunale viene annualmente determinata secondo le modalità previste dalle leggi di stabilità. L'alimentazione del Fondo con una quota dell'Imu di spettanza dei comuni è definita da apposito DPCM da emanare entro il 30 aprile di ciascun anno, con cui vengono anche fissati i criteri di formazione e riparto del medesimo Fondo, tenuto conto dei parametri fissati dalla legge.

Grafico 5- Evoluzione delle entrate tributarie al netto della categoria III 2011 - 2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

L'andamento in aumento che si determina, anche in assenza del Fondo, di circa il 5,14 per cento dimostra nell'ultimo anno un maggiore sviluppo delle tasse (di cui alle categoria II) da imputare maggiormente alla Tari ed all'introduzione della Tasi, infatti a seguito dello "sblocco" della leva fiscale a partire dal 2012, si è assistito ad un diffuso incremento delle aliquote da parte dei comuni.

Il peso del Fondo di solidarietà comunale sulle entrate tributarie si rileva anche nell'esame della composizione del titolo. Infatti la categoria III passa da valori prossimi allo 0 per cento del biennio 2011/2012 (rispettivamente 2,45 milioni di euro e 2,40 milioni di euro) al 16,64 per cento nel 2013 (119,95 milioni di euro) ed al 14,77 per cento nel 2014 (109,47 milioni di euro).

Nell'intero quadriennio la principale voce di entrata tributaria è rappresentata dalle imposte della categoria I, che passano da 270,82 milioni di euro nel 2011 a 344,66 milioni di euro nel 2014 (46,50 per cento del titolo), con un aumento complessivo del 27,26 per cento.

Le entrate della categoria II, che pesano nel 2014 per il 38,73 per cento del titolo, passano da 223,69 milioni di euro nel 2011 a 287,05 milioni di euro nel 2014, con un incremento del 28,33 per cento nel quadriennio ed un andamento sempre in aumento, segnato da un picco percentuale nel 2013 (anno di istituzione della Tares¹⁷¹) rispetto all'anno 2012.

Tale tributo dal 2014 è stato trasformato nella Tari componente rifiuti della Iuc, costituita anche dalla Tasi, componente servizi indivisibili. A differenza delle previgenti Tia e Tarsu, per la Tari è prevista la copertura integrale dei costi di raccolta e smaltimento dei rifiuti oltre ad una percentuale di copertura di servizi indivisibili dell'ente affidata alla Tasi.

¹⁷¹ L'art. 10 comma 1 lettera c) del d.l. n. 35 del 2013 ha stabilito che la maggiorazione standard dovuta per i servizi indivisibili di cui al comma 13 dell'articolo 14 del d.l. n. 201 del 2011 fosse riservata allo Stato.

Il sistema dell'imposizione tributaria comunale e l'avvicendamento e la contemporanea vigenza di tributi differenti (ad esempio in materia di rifiuti ed in materia di imposizione immobiliare) rende dunque difficile la comparazione delle voci di cui si compongono le entrate tributarie nel periodo considerato.

Tuttavia si possono evidenziare distintamente i livelli raggiunti nel 2014 dai diversi cespiti tributari comunali rappresentati dalla Iuc¹⁷² nelle sue componenti Imu, Tari e Tasi. Su un totale di 741,18 milioni di euro di entrate tributarie si rilevano 185,14 milioni di imposta municipale propria (con un peso del 24,97 per cento sul totale delle entrate tributarie) e 61,64 milioni di euro di Tasi (pari all'8,31 per cento sul totale delle entrate tributarie). L'ammontare complessivo proveniente dalla tassazione sui rifiuti, è pari a 269,95 milioni di euro (36,42 per cento delle entrate tributarie), di cui 217,68 milioni di euro di Tari, 52,14 milioni di euro di Tarsu/Tares e 133 mila di euro di Tia¹⁷³.

Una quota rilevante delle entrate tributarie deriva, quindi, dalla Iuc che nel 2014 raggiunge complessivi 516,73 milioni di euro (69,70 per cento); se si esamina il dato delle entrate tributarie depurato dalla categoria III, in cui è allocato il Fondo di solidarietà comunale¹⁷⁴, la percentuale delle entrate da tassazione Iuc, si eleva all'81,84 per cento. L'incidenza dell'Imu sulle entrate tributarie al netto della categoria III è del 29,35 per cento, mentre quella della Tasi si attesta al 9,76 per cento e quelle da tassazione sui rifiuti al 42,73 per cento.

Nel 2013 l'incidenza della tassazione sui rifiuti risultava di poco superiore elevandosi al 43,57 per cento sul totale delle entrate tributarie al netto della categoria III¹⁷⁵, quella dell'Imu era del 36,04 per cento.

Confrontando i dati di tale esercizio con quelli del 2011 e del 2012¹⁷⁶, si rilevano valori di Ici pari a 186,16 milioni di euro, equivalenti al 37,46 per cento delle entrate tributarie nel 2011 e valori di tassazione immobiliare¹⁷⁷ nel 2012 pari a 267,68 milioni di euro corrispondenti al 46,07 per cento delle entrate tributarie. La tassa sui rifiuti, che nel 2011 ammontava a 219,62 milioni di euro, diminuisce nel 2012 a 217,74 milioni di euro passando nel rapporto di composizione dal 44,19 per cento al 37,47 per cento del complesso delle entrate tributarie¹⁷⁸ (grafico 6).

¹⁷² Per un esame dell'imposta si veda quanto già esposto nel capitolo 2 paragrafo 2.

¹⁷³ La Tares (Tariffa rifiuti e servizi), introdotta dall'art. 14 del decreto legge 6 dicembre 2011 n. 201 (c.d. "decreto salva Italia"), convertito nella legge n. 214 del 2011 in sostituzione della Tarsu/Tia, è stata soppressa nel 2014 a seguito dell'entrata in vigore dell'art.1, comma 704, della legge n.147 del 2013, che ha istituito, a decorrere dal 2014, la Iuc, prevista dall'art. 1, comma 639, che si compone dell'Imu, della Tasi per i servizi indivisibili e della Tari, ossia della nuova tassa sui rifiuti.

¹⁷⁴ Le entrate tributarie al netto della categoria III ammontano nel 2014 a 631,71 milioni di euro.

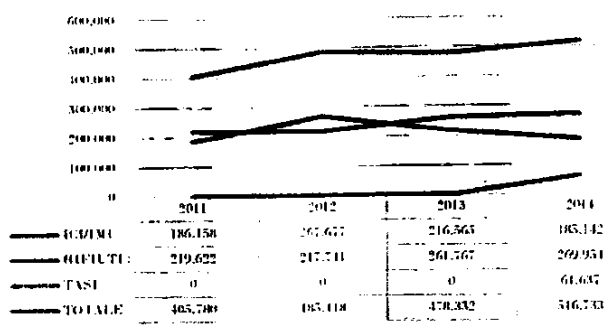
¹⁷⁵ Le entrate tributarie al netto della categoria III ammontano nel 2013 a 600,82 milioni di euro.

¹⁷⁶ Si rammenta che in tali annualità per i comuni sardi erano previsti solo i trasferimenti statali, allocati al titolo II.

¹⁷⁷ Nel 2012 infatti il sistema registra sia accertamenti Imu che Ici.

¹⁷⁸ Le entrate tributarie qui considerate, come detto, sono depurate della categoria III.

Grafico 6 - Principali imposte e tasse 2011-2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

La tassazione per la raccolta e smaltimento dei rifiuti, nelle sue varie denominazioni, cresce nel quadriennio considerato a livello nazionale in misura più marcata rispetto a quanto avvenuto in Sardegna, registrando un incremento nel rapporto 2011/2014 pari al 35,53 per cento, a fronte del 22,92 per cento riscontrato nei comuni sardi.

La diminuzione del gettito dell'imposta immobiliare riconducibile, principalmente, all'esenzione dell'abitazione principale dall'Imu, risulta sostanzialmente compensata dall'introduzione della Tasi e dal maggior gettito derivante dall'impiego della leva fiscale per la determinazione delle aliquote a copertura dei costi.

La tassazione immobiliare, comprensiva sia dell'imposta comunale sugli immobili che dell'imposta municipale propria e della tassa sui servizi indivisibili registra per i comuni sardi il medesimo andamento altalenante rilevato a livello nazionale. Si presenta cioè in costante aumento, fatta eccezione per la flessione del 2013 determinata dall'esenzione Imu, tuttavia la variazione in aumento dei comuni sardi risulta notevolmente meno elevata rispetto a quella nazionale.

Il dato *pro capite* degli accertamenti delle entrate tributarie o "*pressione tributaria*"¹⁷⁹ registra un andamento crescente nell'intero periodo considerato, in linea con l'andamento del dato nazionale e delle regioni a statuto speciale. Infatti nel 2011 il valore *pro capite* in Sardegna è di 347,75 euro ed aumenta fino a 522,29 euro nel 2014, con una variazione in aumento del 50,19 per cento rispetto al 2011; il valore *pro capite* nazionale va da 563,07 euro del 2011 a 662,80 euro nel 2014, con un incremento del 17,68 per cento rispetto al 2011; le regioni a statuto speciale invece passano da 323,46 euro *pro capite* nel 2011 a 548,17 euro nel 2014, con una variazione tra 2011 e 2014 del 69,47 per

¹⁷⁹ La *pressione tributaria* è un indice che determina il carico impositivo su una determinata popolazione (E: Titolo I/Popolazione).

cento. Tali dati, come precedentemente segnalato, includono anche il Fondo di solidarietà comunale allocato alla categoria III (tabella 8).

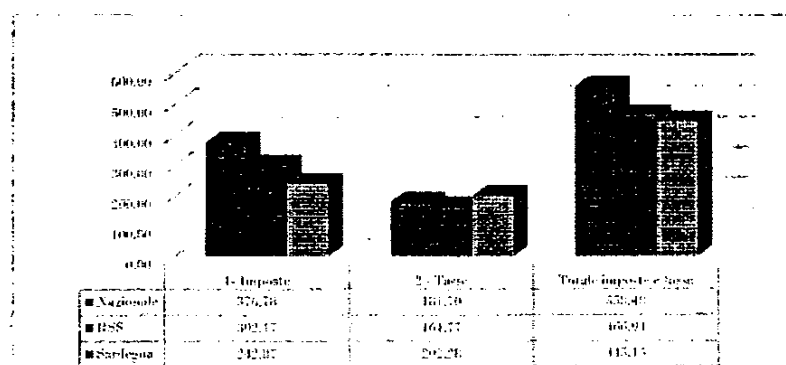
Tabella 8 - Entrate tributarie pro capite 2011-2014

Categoria	2011		2012		2013		2014	
	Acc.	Pro capite	Acc.	Pro capite	Acc.	Pro capite	Acc.	Pro capite
1	270.822	189,51	350.311	251,15	323.794	231,63	344.657	242,87
2	223.685	156,52	228.244	163,64	277.024	198,17	287.051	202,28
3	2.458	1,72	2.403	1,72	119.954	85,81	109.471	77,14
Totale (1+2+3)	496.964	347,75	580.958	416,52	720.772	515,61	741.180	522,29

Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

L'analisi delle entrate *pro capite* derivanti dalle sole imposte e tasse (di cui alle categorie I e II) può risultare più significativa: le imposte *pro capite* dei comuni sardi, coerentemente all'andamento complessivo delle entrate tributarie, aumentano da 189,51 euro del 2011 a 242,87 euro nel 2014, importo che comunque risulta inferiore sia al valore *pro capite* nazionale (376,78 euro) che a quello delle regioni a statuto speciale (302,17 euro). Anche le tasse *pro capite* dei comuni sardi aumentano da 156,52 euro del 2011 a 202,28 euro nel 2014, e tale importo è invece superiore sia al valore *pro capite* nazionale (181,70 euro) che a quello delle regioni a statuto speciale (164,77 euro). Le entrate tributarie *pro capite* dei comuni sardi, al netto della categoria III, risultano comunque inferiori sia alle corrispondenti entrate *pro capite* nazionali (558,48 euro) che a quelle dei comuni delle regioni a statuto speciale (466,94 euro), attestandosi a 445,15 euro (grafico 7).

Grafico 7 - Entrate da imposte e tasse pro capite 2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

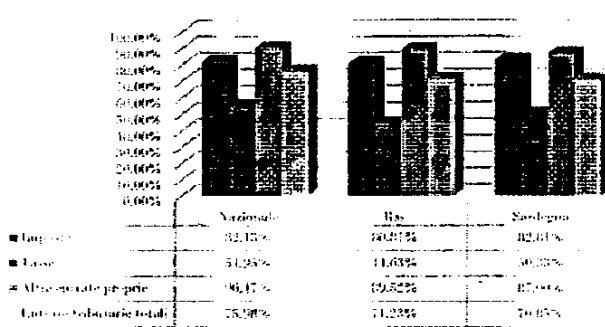
Le riscossioni in conto competenza delle entrate tributarie seguono l'andamento crescente degli accertamenti nel quadriennio, infatti nel 2011 si attestavano su 249,44 milioni di euro nel 2014 arrivano a 525,13 milioni di euro, con una variazione complessiva positiva superiore al 100 per cento.

Nella composizione delle riscossioni, le imposte sono sempre la voce principale, seguite dalle tasse, sebbene a partire dal 2013 diminuisca il loro divario per effetto dell'incremento dell'incidenza delle tasse. Nel 2011 le imposte incidevano per il 76,79 per cento e le tasse per il 22,46 per cento, nel 2014 le imposte scendono al 54,35 per cento mentre le tasse aumentano al 27,51 per cento, anche per effetto dell'incremento del peso delle riscossioni della categoria III¹⁸⁰, che da valori prossimi allo zero del 2011 e 2012 si collocano al 24,10 per cento nel 2013 ed al 18,14 per cento nel 2014.

La *velocità di riscossione delle entrate tributarie*¹⁸¹ aumenta dal 50,19 per cento nel 2011 al 70,85 per cento nel 2014 e risulta in deciso miglioramento rispetto agli anni pregressi, pur rimanendo inferiore nell'intero periodo al corrispondente indice nazionale (75,98 per cento nel 2014) ed a quello delle regioni a statuto speciale (71,23 per cento nel 2014).

Il livello delle riscossioni in conto competenza delle imposte dei comuni sardi è elevato, raggiungendo l'82,81 per cento dell'accertato, anche la riscossione dei tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie (categoria III) ha una velocità di realizzazione notevole (87,00 per cento), mentre le riscossioni delle tasse sono pari al 50,33 per cento, elemento questo che deprime il livello della riscossione delle entrate tributarie a fronte di un valore nazionale pari al 54,95 per cento (grafico 8).

Grafico 8 - Velocità di riscossione delle entrate tributarie 2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Tale situazione che potrebbe comportare effetti problematici in termini di liquidità può connettersi a difficoltà di esazione o anche dipendere da una tendenza alla sovrastima degli accertamenti.

Nella prospettiva di ampliare gli spazi di realizzazione delle entrate tributarie, l'art. 26 della legge n. 42 del 2009 considera il gettito della lotta all'evasione e all'elusione fiscale quale fattore premiale per gli enti locali, incentivando la stipula di protocolli d'intesa con l'Agenzia delle entrate attraverso

¹⁸⁰ Si ricorda che dal 2013 in tale categoria viene allocato il Fondo di solidarietà comunale.

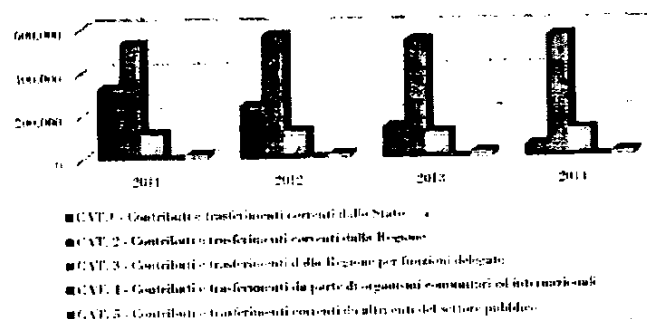
¹⁸¹ L'indice rileva la velocità di riscossione delle entrate rispetto agli accertamenti.

l'assegnazione ai comuni di una consistente quota di compartecipazione al maggior gettito dei tributi erariali¹⁸². Gli effetti di questi sistemi incentivanti oltre all'incremento di risorse, perseguono fini di deterrenza e di una maggiore equità del sistema tributario locale¹⁸³.

5.2.3 Trasferimenti

Le entrate derivanti da trasferimenti rappresentano ancora la principale fonte di finanziamento dei comuni sardi, sebbene in riduzione nel corso di quasi tutto il quadriennio, riducendosi anche in termini di composizione rispetto alle entrate correnti (dal 59,25 per cento nel 2011 al 45,38 per cento nel 2014). Gli accertamenti da 1.003,78 milioni di euro nel 2011 si contraggono a 772,52 milioni di euro nel 2014 con una variazione del 23,04 per cento nel quadriennio (grafico 9).

Grafico 9 - Andamento dei contributi e trasferimenti correnti 2011-2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

L'andamento decrescente dei trasferimenti correnti è in linea sia con l'andamento nazionale, dove i trasferimenti si riducono del 10,51 per cento, sia con quello delle regioni a statuto speciale, in cui si verifica un calo del 33,26 per cento.

In particolare, si assiste ad una decisa diminuzione di tali entrate negli anni 2013 e 2014, sia per i comuni della regione Sardegna che per quelli delle regioni a statuto speciale in conseguenza della modifica del regime dei finanziamenti statali, a seguito della già menzionata soppressione dei

¹⁸² Con riferimento ai tributi di pertinenza statale, l'attività di collaborazione dei comuni all'attività di contrasto all'evasione è stata introdotta dall'art. 1 del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito in legge 2 dicembre 2005, n. 248, ripresa dall'art. 18 del d.l. 31 maggio 2010 n. 78, convertito in legge n. 122 del 2010, ed ulteriormente incentivata dall'art. 2, comma 10, lettera b) del d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23, che ha innalzato la quota di compartecipazione al 50 per cento del gettito erariale recuperato. L'art. 1 comma 12 bis del d.l. 13 agosto 2011 n. 138, convertito in legge n. 148 del 2011, ha ulteriormente elevato tale quota al 100 per cento per gli anni 2012, 2013 e 2014. Ai predetti vantaggi si aggiungono quelli collegati all'incremento di gettito dell'addizionale comunale Irpef e, per le regioni, dell'addizionale regionale Irpef e dell'Irap.

¹⁸³ In questa cornice si colloca il tentativo avviato da parte di molti comuni di potenziare, anche in termini organizzativi, tale attività, al fine di reperire utili risorse per l'implementazione dei livelli di autonomia impositiva e finanziaria, o, in alcuni casi, per il riequilibrio finanziario.

trasferimenti fiscalizzati, sostituiti dal Fondo di solidarietà comunale a far data dal 1 gennaio 2013¹⁸¹, e ciò condiziona il dato complessivo del quadriennio.

Le modificazioni più rilevanti riguardano in particolare i trasferimenti dallo Stato che hanno perso progressivamente rilevanza con un calo più deciso nell'ultimo esercizio, al quale è corrisposto, come si è visto, un aumento delle entrate tributarie che ha interessato tutte le categorie del titolo I e maggiormente quella residuale (altre entrate tributarie) nella quale è allocato il Fondo di solidarietà comunale. Tuttavia dal raffronto di tali partite emerge una variazione negativa delle risorse assegnate che nel 2014 si aggira intorno a 164 milioni di euro.

Le manovre finanziarie statali e in particolare, le riduzioni previste dall'art. 16, commi 6 e 7, del d.l. 6 luglio 2012, n. 95, dall'art. 1, comma 380, della legge n. 228 del 2012 e, in positivo, il contributo compensativo per il minor gettito previsto dall'art. 3 del d.l. n. 102 del 2013, hanno condizionato le tendenze delle entrate da trasferimenti erariali.

Infatti le entrate relative alla categoria I, riguardante i *“Contributi e trasferimenti correnti dallo Stato”*, hanno avuto nel quadriennio 2011/2014 un andamento fortemente decrescente, in quanto da un importo pari ad euro 329.03 milioni nel 2011 si è passati ad euro 57.12 milioni nel 2014 con una riduzione complessiva nel periodo pari all'82,64 per cento, come confermato anche dalla diminuzione della loro rilevanza sul titolo, che cala dal 32,78 per cento al 7,39 per cento.

L'intervento della Regione a sostegno dei comuni è rimasto determinante in tutto il periodo di osservazione con andamento altalenante e nel complesso in lieve aumento. Infatti i *“Contributi e trasferimenti correnti dalla Regione”* (categoria II) da 532,31 milioni di euro nel 2011 si attestano a 561,95 milioni di euro nel 2014, con un complessivo incremento del 5,57 per cento, mantenendo un peso preponderante tra le entrate da trasferimenti correnti nell'intero quadriennio ed incrementandolo ulteriormente dal 53,03 per cento nel 2011 al 72,74 per cento nel 2014.

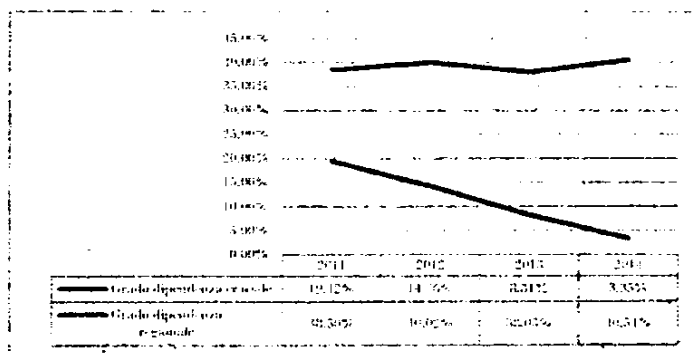
Fanno seguito le entrate provenienti da *“Contributi e trasferimenti dalla Regione per funzioni delegate”* che da 119,89 milioni di euro nel 2011 aumentano lievemente raggiungendo 128,22 milioni di euro nel 2014, con una complessiva variazione del 6,95 per cento. Tali entrate, che fino al 2013 costituivano la terza entrata nella composizione del titolo, nel 2014 si collocano al secondo posto, superando i trasferimenti statali (dall'11,94 per cento nel 2011 al 16,60 per cento nel 2014).

¹⁸¹ Si rammenta che nelle regioni a statuto speciale sono inclusi gli enti della regione Sardegna e della regione Sicilia, per i quali operavano i trasferimenti fiscalizzati fino al 31 dicembre 2012.

In sostanza, nonostante il recupero di autonomia di entrata che si riscontra nella generalità dei comuni, il finanziamento regionale (titolo II, categorie II e III) nel 2014 costituisce oltre l'89 per cento delle entrate da trasferimenti correnti¹⁸⁵ e si colloca ad un livello superiore al 40% delle entrate correnti. I risultati sopra descritti vanno valutati nel contesto di un periodo di crisi economica e di recessione che ha gravato particolarmente sulla già fragile economia isolana, richiedendo un sostegno da parte della Regione agli interventi dei comuni principalmente nel settore sociale.

La diminuzione dei trasferimenti statali nel quadriennio 2011/2014 ha determinato la riduzione del "grado di dipendenza erariale"¹⁸⁶, che decresce drasticamente dal 19,42 per cento del 2011 al 3,35 per cento del 2014, mentre una situazione inversa, ma con un andamento molto meno marcato, si rileva per il "grado di dipendenza regionale"¹⁸⁷, che dal 38,50 per cento del 2011 e con andamento altalenante si attesta al 40,54 per cento nel 2014 (grafico 10).

Grafico 10 - Grado di dipendenza erariale e regionale 2011-2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

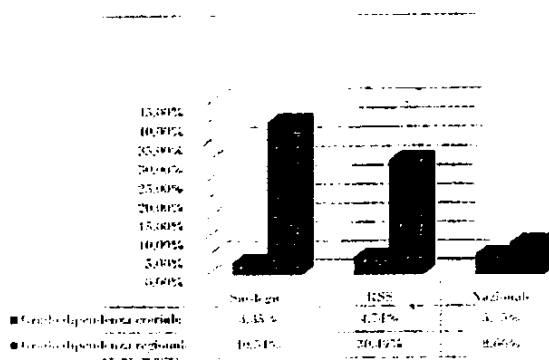
Interessante è il confronto di tali indici per l'anno 2014 con quelli nazionali e con quelli delle regioni a statuto speciale dai quali risulta che il grado di dipendenza erariale della regione Sardegna è inferiore sia a quello nazionale (5,45 per cento) che a quello dei comuni delle regioni a statuto speciale (4,74 per cento), mentre una situazione totalmente differente si rileva per il grado di dipendenza regionale, nettamente superiore sia rispetto al dato delle regioni a statuto speciale, 30,49 per cento, che al dato nazionale, 8,66 per cento (grafico 11).

¹⁸⁵ L'andamento è nettamente in crescita, infatti il rapporto tra i trasferimenti regionali ed il totale delle entrate da trasferimenti correnti nel 2011 era pari al 64,97 per cento, nel 2012 al 71,85 per cento e nel 2013 al 79,39 per cento.

¹⁸⁶ Il grado di dipendenza erariale rileva la percentuale di incidenza delle entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato sul totale delle entrate correnti, evidenziando la capacità di spesa garantita dalle risorse derivate statali [(E: titolo II, cat. I/ E: titoli I + II + III) x 100].

¹⁸⁷ Il grado di dipendenza regionale rileva la percentuale di incidenza delle entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti della regione sul totale delle entrate correnti, evidenziando l'incidenza dei trasferimenti regionali sul totale delle entrate correnti dei bilanci degli enti [(E: titolo II, cat. II e III/ E: titoli I + II + III) x 100].

Grafico 11 - Grado di dipendenza erariale e regionale 2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

L'elevato livello del sostegno regionale è connesso al rilievo che hanno i trasferimenti per le funzioni delegate in Sardegna ed alla circostanza che i finanziamenti comunitari non vengono di norma erogati direttamente ai comuni, ma tramite la Regione.

Infatti nella composizione delle entrate correnti, i trasferimenti da Unione Europea (categoria IV) hanno scarsa rilevanza sia in termini di competenza che di cassa, abbondantemente al di sotto dell'1 per cento in tutto il periodo: nel 2014 gli accertamenti rilevano per 853 mila euro, pari allo 0,11 per cento dei trasferimenti, mentre le riscossioni si attestano addirittura allo 0,05 per cento (250 mila euro).

I trasferimenti della categoria V, da altri soggetti privati, si attestano sul 3,16 per cento nel 2014 in termini di competenza ed al 2,68 per cento in termini di cassa corrispondenti rispettivamente a 23,37 milioni di euro per la competenza e 13,03 milioni di euro per la cassa.

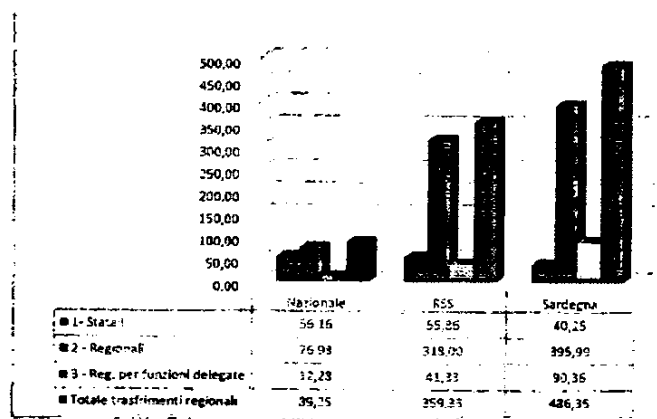
Le entrate *pro capite* da trasferimenti correnti hanno un andamento decrescente nell'intero periodo, in quanto da 702,39 euro nel 2011 si attestano a 544,37 euro nel 2014, restando comunque ad un livello ben superiore al dato nazionale (159,00 euro) ed a quello delle regioni a statuto speciale (431,91 euro).

I trasferimenti statali *pro capite* in Sardegna hanno un andamento fortemente decrescente, subendo un drastico calo nell'ultimo biennio, in particolare nel 2014: infatti da 230,24 euro del 2011 si sono ridotti a 40,25 euro nel 2014, inferiori sia al dato nazionale (56,16 euro) che a quello delle regioni a statuto speciale (55,86).

Nettamente opposto l'andamento complessivo dei trasferimenti regionali *pro capite* che complessivamente (categoria II e III), aumentano da 456,37 euro nel 2011 a 486,35 euro nel 2014,

con valori superiori sia a quelli nazionali, 89,26 euro, che delle regioni a statuto speciale, 359,33 euro (grafico 12).

Grafico 12 - Trasferimenti correnti pro capite 2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Tale divario scaturisce dal fatto che tutte le regioni a statuto speciale hanno un livello di trasferimenti regionali elevato rispetto alle regioni a statuto ordinario, inoltre il livello di trasferimenti per funzioni delegate della regione Sardegna si pone ben al di sopra di quello delle altre regioni a statuto speciale. Tale andamento può discendere dal modello prescelto dalla Regione di assegnazione di funzioni proprie agli enti locali.

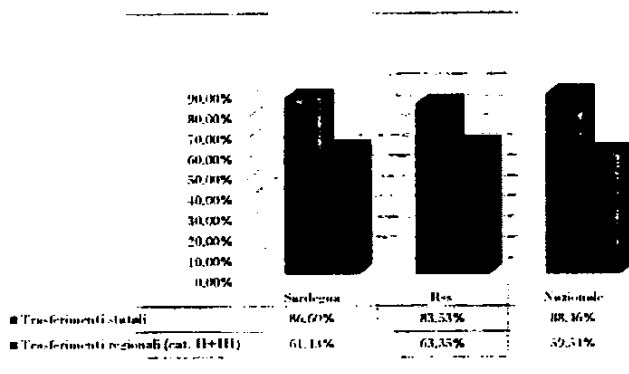
Come per gli accertamenti in conto competenza, anche l'andamento delle riscossioni di trasferimenti registra un peggioramento, in quanto nel 2011 si riscuotevano 763,30 milioni di euro, ridotti a soli 486,74 milioni di euro nel 2014, equivalente ad una variazione complessiva negativa del 36,23 per cento.

La drastica riduzione delle riscossioni è stata fundamentalmente determinata dalla riduzione dei trasferimenti statali, che scendono dell'82,63 per cento nel periodo, arrivando nel 2014 a soli 49,47 milioni di euro rispetto ai 301,98 milioni riscossi nel 2011. E' da considerare poi che la velocità di realizzazione della categoria I, sebbene in continua flessione, continua ad attestarsi su valori importanti (86,60 per cento nel 2014), risultando superiore al dato delle regioni a statuto speciale (83,53 per cento), ma inferiore a quello nazionale (88,46 per cento).

Questo fenomeno giustifica anche la perdita di rilevanza nella composizione del titolo delle riscossioni da trasferimenti correnti da Stato, in quanto nel 2014 rilevano solo per il 10,16 per cento, preceduti dalle riscossioni dei trasferimenti regionali (categoria II e III) che, congiuntamente pesano per oltre l'87 per cento nel 2014 e che nel 2011 non arrivavano invece al 59 per cento.

Le riscossioni complessive dei trasferimenti regionali, nonostante il loro aumentato peso sul titolo ed il già ricordato incremento dei relativi accertamenti, registrano una diminuzione da 449.30 milioni di euro nel 2011 a 423,95 milioni di euro nel 2014. La velocità di realizzazione è in calo dal 68,89 per cento del 2011 al 61,43 per cento nel 2014, superiore al corrispondente dato nazionale (59,54 per cento), ed inferiore a quello registrato nei comuni delle regioni a statuto speciale, 63,35 per cento (grafico 13).

Grafico 13 - Velocità di riscossione trasferimenti comunali 2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

5.3 Entrate extra tributarie

Nel periodo esaminato non si assiste ad uno sviluppo delle “*Entrate extra tributarie*” che dovrebbe costituire un elemento traente dell’autonomia finanziaria degli enti attraverso le entrate tariffarie e la valorizzazione del patrimonio. Le entrate extra tributarie diminuiscono del 2,31 per cento, nonostante il lieve aumento dell’ultimo esercizio, attestandosi a 188,81 milioni di euro.

La quota principale di tale voce di entrata è costituita dai “*Proventi dei servizi pubblici*”, di cui alla categoria I, per il 54,66 per cento nel 2014, con un andamento pressoché costante. Nel 2011 le relative entrate ammontavano a 106,01 milioni di euro riducendosi fino a 103,20 milioni di euro nel 2014, equivalente ad una complessiva riduzione del 2,65 per cento.

Le entrate da “*Proventi dei beni dell’ente*”, categoria II, registrano nel quadriennio un valore medio nella composizione del titolo pari al 21,09 per cento e mantengono un andamento degli accertamenti in crescita, infatti passano da 38,12 milioni di euro nel 2011 a 40,06 milioni di euro nel 2014, con un complessivo incremento del 5,09 per cento.

Altra entrata relativamente rilevante è costituita dai “*Proventi diversi*”, categoria V, che nel periodo ha avuto un lieve incremento, sebbene con andamento altalenante, da 41,93 milioni di euro nel 2011 passa a 42,24 milioni di euro nel 2014, rappresentando in media il 20,16 per cento del titolo.

Le entrate da “*Interessi su anticipazioni e crediti*”, categoria III, presentano un andamento decrescente, passando da 7,06 milioni di euro a 2,69 milioni di euro, con una variazione complessiva del 61,88 per cento (tabella 9).

Tabella 9 - Entrate extra tributarie distinte per categorie 2011-2014

Categoria	2011		2012		2013		2014	
	Acc.	Ris	Acc.	Ris	Acc.	Ris	Acc.	Ris
1- Proventi dei servizi pubblici	106.010	67.791	111.077	70.590	106.896	67.019	103.198	61.826
2- Proventi dei beni dell'ente	38.122	25.175	38.410	26.404	43.592	30.767	40.062	26.584
3- Interessi su anticipazioni e crediti	7.064	6.166	5.207	4.674	2.962	2.632	2.692	2.401
4- Contributi delle aziende speciali e partecipate, dividendi di società	147	125	515	499	13	3	614	491
5- Proventi diversi	41.928	25.730	34.609	21.517	34.531	20.673	42.241	25.502
Totale titolo III	193.271	124.987	189.819	123.683	187.994	121.095	188.807	116.804

Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Le riscossioni di competenza del titolo III, in costante riduzione nel quadriennio (6,55 per cento), ammontano a 116,80 milioni di euro nel 2014. Anche qui la componente principale è costituita dalla categoria I “*Proventi dei servizi pubblici*” con un ammontare di 67,79 milioni di euro nel 2011, che si riduce a 61,83 milioni di euro nel 2014, rappresentando il 52,93 per cento del totale del titolo.

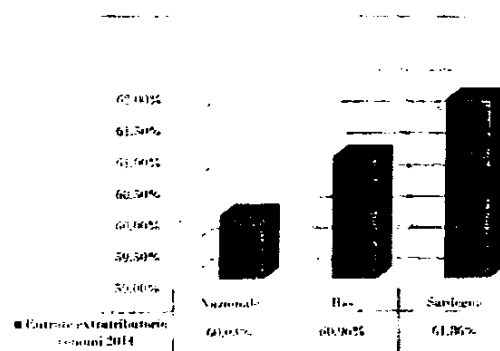
Seguono le altre categorie i “*Proventi dei beni dell'ente*” (categoria II) con una quota media del 22,41 per cento, i “*Proventi diversi*” (categoria V) con una quota media del 19,22 per cento e gli “*Interessi su anticipazioni e crediti*” (categoria III) con una media del 3,23 per cento.

La *velocità di riscossione*¹⁸⁸ delle entrate extra tributarie, in riduzione costante nel periodo considerato, si attesta al 61,86 per cento nel 2014, rimanendo non del tutto inadeguata.

Il confronto mette in evidenza che nel 2014 i comuni della regione Sardegna si collocano, con il 61,86 per cento di realizzazione di tali entrate, ad un livello leggermente superiore rispetto al dato delle regioni a statuto speciale (60,96 per cento) ed al dato nazionale, che si attesta al 60,03 per cento (grafico 14).

¹⁸⁸ L'indice rileva la velocità di riscossione delle entrate rispetto agli accertamenti.

Grafico 14 - Velocità di riscossione entrate extra tributarie 2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Le entrate *pro capite* del titolo III dei comuni sardi sono in graduale riduzione e passano da 135,24 euro nel 2011 a 133,05 euro nel 2014, ben al di sotto dei valori registrati sia nelle regioni a statuto speciale (198,37 euro), sia a livello nazionale, con 208,50 euro.

5.4 Le entrate in conto capitale

Nel quadriennio considerato le entrate in conto capitale, che già si attestavano su livelli non elevati, subiscono un calo significativo, con un andamento in progressiva flessione, passando da 476,60 milioni di euro nel 2011 a 314,28 milioni di euro nel 2014, con una riduzione di circa 162 milioni di euro, corrispondente ad una variazione negativa del 34,06 per cento.

In particolare nel quadriennio le entrate del titolo IV, "*Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti*", costituiscono la principale fonte di finanziamento delle entrate in conto capitale, con un'incidenza, in termini di composizione, sempre crescente e superiore al 95 per cento. Tali entrate registrano una costante e graduale riduzione pari a circa un terzo (33,57 per cento) passando da 455,40 milioni di euro a 302,50 milioni di euro.

Lo stesso andamento decrescente si rileva anche per le entrate del titolo V, che complessivamente calano di oltre il 44 per cento, riducendosi da 21,20 milioni di euro a 11,78 milioni di euro e mantenendo una media inferiore al 4 per cento nella composizione delle entrate in conto capitale (tabella 10).

Tabella 10 - Entrate in conto capitale distinte per categorie 2011-2014

Categoria	2011		2012		2013		2014	
	Acc.	Ris	Acc.	Ris	Acc.	Ris	Acc.	Ris
I - Alienazione di beni patrimoniali	32.505	23.212	18.205	11.904	17.016	9.706	12.272	10.506
II - Trasferimenti di capitale dallo Stato	18.917	9.992	13.935	9.533	14.863	3.089	24.276	7.030
III - Trasferimenti di capitale dalla Regione	345.661	52.945	251.575	51.794	227.027	42.925	210.478	42.751
IV - Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico	11.599	2.515	8.810	1.956	13.294	1.877	14.844	2.854
V - Trasferimenti di capitale da altri soggetti	46.722	39.976	44.571	38.827	37.649	30.535	40.633	30.603
TOTALE III-IV	455.404	128.640	337.097	114.015	309.849	88.133	302.503	93.744
VI - Finanziamenti a breve termine	55	0	0	0	0	0	0	0
III - Assunzione di mutui a prestito	21.141	6.190	13.071	1.438	11.305	2.978	11.781	4.721
IV - Dismissione di prestiti obbligazionari	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTALE VI-V	21.196	6.190	13.071	1.438	11.305	2.978	11.781	4.721
TOTALE ENTRATE IN CONTO CAPITALE	476.600	134.830	350.168	115.453	321.154	91.111	314.284	98.465

Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

La riduzione del titolo IV risente in misura prevalente della contrazione della categoria III, "Trasferimenti di capitale dalla Regione", che da 345,66 milioni di euro nel 2011, con una riduzione superiore al 39 per cento, si attesta a 210,48 milioni di euro nel 2014. Tale componente pur diminuendo la propria rilevanza in termini di composizione, mantiene comunque un ruolo preminente (69,58 per cento).

E' da notare che la categoria I "Alienazione di beni patrimoniali", legata alle alienazioni immobiliari, nel 2014 rileva solo per il 4,06 per cento, dimostrandosi in notevole calo rispetto al passato. Tali entrate sono connesse all'attuazione di programmi di dismissione o valorizzazione immobiliare ai sensi dell'art. 58 del d.l. n. 112 del 2008 e, per loro natura non hanno un andamento costante, tuttavia si è assistito ad una loro continua riduzione nel quadriennio per il 62,25 per cento, attestandosi ad 12,27 milioni di euro nel 2014.

L'impiego di tale fonte di finanziamento potrebbe in qualche modo sopperire alla contrazione delle entrate trasferite. E' comunque necessario un bilanciamento tra le esigenze di dismissione patrimoniale per il reperimento di risorse e quelle di tutela del valore degli *assets* immobiliari, sussistendo il rischio di depauperamento patrimoniale, che può sottrarre risorse ai fini di un'eventuale, successiva, manovra di riequilibrio finanziario. Altra questione riguarda la lenta realizzazione dei programmi di dismissione le cui stime di entrata devono essere ispirate a criteri prudenziali e tenere conto del reale andamento del mercato immobiliare.

La categoria V, "*Trasferimenti di capitale da altri soggetti*" rileva un andamento complessivamente decrescente passando da 46,72 milioni di euro a 40,63 milioni di euro nel 2014, con una variazione negativa superiore al 13 per cento nel periodo esaminato, in linea con l'andamento nazionale. Tuttavia aumenta la sua incidenza in termini di composizione sul titolo, in quanto passa dal 10,26 per cento del 2011 al 13,43 per cento nel 2014.

In tale categoria vengono contabilizzati gli oneri di urbanizzazione, che risentono dell'andamento delle iniziative di urbanizzazione previste da soggetti privati nell'ambito dello sviluppo edilizio ed urbanistico programmato. Trattasi di un'entrata straordinaria che, in virtù di apposite deroghe legislative¹⁸⁹, potrebbe avere contribuito all'espansione della spesa corrente a discapito di quella d'investimento.

La categoria II relativa ai "*Trasferimenti di capitale dallo Stato*" è in aumento e raggiunge, nel 2014, l'8,03 per cento del titolo con 24,28 milioni di euro di accertamenti, corrispondente ad una variazione positiva complessiva che supera il 28 per cento.

Le entrate trasferite hanno un andamento non costante, in quanto risultano particolarmente influenzate da variabili esogene, quali la programmazione di altri soggetti pubblici (nel caso di trasferimenti di capitale).

Le entrate da indebitamento, di cui al titolo V, che rappresentano una quota di rilevanza marginale tra le entrate in conto capitale (3,75 per cento), sono concentrate, in tutto il quadriennio, nella categoria III, "*Assunzione di mutui e prestiti*". Tale entrata ha un andamento fortemente decrescente, considerato che da 21,14 milioni di euro del 2011 si riduce a 11,78 milioni di euro nel 2014, corrispondente ad una variazione negativa del 44,27 per cento. Si rileva dunque una riduzione della propensione all'indebitamento da parte dei comuni sardi.

Il fenomeno è in linea con l'attuale quadro normativo, che impone misure volte a ridurre lo "stock" del debito pubblico particolarmente rivolte al contenimento della formazione di nuovo indebitamento, in riferimento al quale il limite previsto dall'art. 204 del TUEL è stato oggetto di molteplici rivisitazioni legislative (l'art. 204, comma 1, TUEL è stato modificato dall'art. 27, comma 7, lettera c), della legge n. 448 del 28 dicembre 2001, a decorrere dal 1° gennaio 2002).

¹⁸⁹ L'art. 2 comma 8 della legge n. 244 del 24 dicembre 2007, stabilisce che "*Per gli anni dal 2008 al 2015, i proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni previste dal testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, possono essere utilizzati per una quota non superiore al 50 per cento per il finanziamento di spese correnti e per una quota non superiore ad un ulteriore 25 per cento esclusivamente per spese di manutenzione ordinaria del verde, delle strade e del patrimonio comunale*", in deroga alle regole sugli equilibri di bilancio di parte corrente.

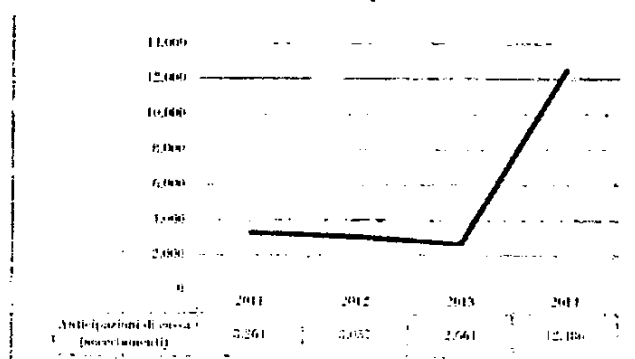
A decorrere dal 2016 sono entrati a regime vincoli all'indebitamento ben più significativi, introdotti dalla legge 24 dicembre 2012, n. 243, attuativa della legge Costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, sulla base delle indicazioni contenute nella legge di stabilità per il 2016.

Nell'analisi in esame non è stato considerato il dato della categoria I relativa alle anticipazioni di cassa, in quanto entrate non destinate agli investimenti e che non costituiscono indebitamento in senso tecnico, bensì una mera linea di credito a breve per far fronte a temporanee crisi di liquidità.

E' comunque da rilevare che i comuni sardi hanno attivato le anticipazioni di cassa in misura contenuta e pressoché stabile nel triennio 2011-2013, con una decisa impennata nel 2014, anno in cui il loro livello si è quadruplicato (grafico 15).

Il più intenso ricorso alle anticipazioni è un chiaro segnale di difficoltà di cassa che, se dovesse permanere oltre la durata dell'esercizio, costituirebbe anche sintomo di squilibri finanziari che richiedono un'attenta valutazione delle cause e l'avvio di azioni correttive.

Grafico 15 - Comuni sardi - Anticipazioni di cassa 2011-2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Si nota inoltre che le entrate in conto capitale *pro capite* dei comuni sardi hanno subito una diminuzione nel quadriennio, passando da 333,50 euro a 221,47 euro, e si sono attestate su un valore equivalente a quello rilevato a livello nazionale (221,71 euro nel 2014) interessate al medesimo trend declinante.

Nelle regioni a statuto speciale invece da 264,50 euro si passa a 272,45 euro, valore superiore sia a quello sardo che a quello nazionale.

La velocità di riscossione¹⁹⁰ delle entrate in conto capitale nel complesso aumenta, anche se con un andamento irregolare, e si attesta al 31,33 per cento del 2014, inferiore sia a quella delle regioni a statuto speciale, 42,47 per cento, che a quella nazionale, 52,87 per cento.

L'andamento irregolare ma in tendenziale crescita caratterizza entrambi i titoli, anche se risulta più marcato per le entrate da indebitamento, che nel 2014 presenta un grado di realizzazione superiore al 40 per cento, coincidente con la categoria relativa all'accensione di mutui e prestiti. Tale valore, per quanto in crescita, evidenzia il permanere di una ridotta propensione alla riscossione, infatti su 11,78 milioni di euro accertati si incassano solo 4,72 milioni di euro.

A livello nazionale il grado di realizzazione del titolo V ha un andamento in forte crescita, in particolare nell'ultimo biennio, attestandosi su valori superiori al 78 per cento nel 2014, in linea con quanto rilevato nelle regioni a statuto speciale (74,88 per cento).

Il grado di realizzazione delle entrate del titolo IV nei comuni sardi rimane sempre su valori medi del 30 per cento, risultando pari al 30,99 per cento nel 2014, in analogia con il valore rilevato nei comuni delle regioni a statuto speciale (31,11 per cento), entrambi inferiori al dato nazionale (40,99 per cento).

Tra le entrate del titolo IV le alienazioni immobiliari evidenziano un andamento delle riscossioni sulla competenza che nel 2014 si eleva sino fino all' 85,61 per cento (tabella 11).

Tabella 11 - Comuni sardi - Velocità di riscossione delle entrate in conto capitale 2011-2014.

Titolo	Categorie	2011	2012	2013	2014
IV	I - Alienazione di beni patrimoniali	71,41%	65,39%	57,04%	85,61%
	II - Trasferimenti di capitale dallo Stato	52,82%	68,41%	20,78%	28,96%
	III - Trasferimenti di capitale dalla Regione	15,32%	20,59%	18,91%	20,31%
	IV - Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico	21,68%	22,21%	14,12%	19,23%
	V - Trasferimenti di capitale da altri settori	85,56%	87,11%	81,10%	75,32%
Totale titolo IV		28,25%	33,82%	28,44%	30,99%
V	VI - Finanziamenti a breve termine	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	VII - Assunzione di mutui e prestiti	29,28%	11,00%	26,34%	40,07%
	VIII - Emissione di prestiti obbligazionari	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Totale titolo V		29,20%	11,00%	26,34%	40,07%
Totale entrate in conto capitale		28,29%	32,97%	28,37%	31,33%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

¹⁹⁰ L'indice viene calcolato depurando dal titolo IV la categoria VI e dal titolo V la categoria I.

In sintesi le risorse a disposizione dei comuni per iniziative in conto capitale, si sono progressivamente ridotte nel quadriennio in esame maggiormente a causa della decisa riduzione delle risorse trasferite dalla Regione che rivestono un ruolo rilevante nel complesso di tali entrate.

5.5 I residui attivi

Analizzando la situazione dei residui attivi complessivi¹⁹¹ composti dai residui provenienti dalla competenza e da quelli della gestione residui, è possibile rilevare la presenza di una ridotta propensione a realizzare effettivamente le entrate accertate.

I residui attivi totali dei comuni sardi registrano comunque un *trend* decrescente, da 2.597,17 milioni di euro nel 2011, a 2.131,44 milioni di euro nel 2014, con una complessiva diminuzione del 17,93 per cento.

L'incidenza maggiore nella riduzione dell'ammontare dei residui attivi totali dipende dai residui in conto capitale, che subiscono un complessivo decremento di oltre il 28 per cento.

I residui attivi provenienti dalla gestione dei residui, anch'essi decrescenti, ammontano a 1.341,79 milioni di euro nel 2014, pari al 62,95 per cento del totale dei residui.

Per una valutazione complessiva del fenomeno si può focalizzare l'attenzione sia sulla composizione che sull'andamento dei residui attivi nel quadriennio 2011/2014 preso in esame; in particolare si osserva che, i residui attivi si formano maggiormente nelle entrate del titolo IV relativo alle entrate da alienazioni, trasferimenti di capitale e riscossioni di crediti, dovendosi imputare principalmente ai trasferimenti di capitale. Tali residui passano da 1.060,73 milioni di euro nel 2011, ad 809,34 milioni di euro nel 2014, e, sebbene siano in diminuzione anche in termini di rapporto di composizione, costituiscono nell'intero quadriennio, oltre il 60 per cento dei residui attivi in conto residui complessivi.

I residui attivi delle entrate di natura tributaria, seppur con andamento altalenante, aumentano da 269,77 milioni di euro a 290,38 milioni di euro, equivalente ad una variazione complessiva del 7,64 per cento e in termini di composizione si attestano nel 2014 al 21,64 per cento del totale (tabella 12).

¹⁹¹ "Sono mantenute tra i Residui dell'esercizio esclusivamente le Entrate accertate per le quali esiste un titolo giuridico che costituisca l'ente locale creditore della correlativa entrata" (art. 189 del TUEL). In particolare, con riferimento al loro grado di esigibilità, i residui attivi si distinguono in: a) residui la cui riscossione può considerarsi certa; b) residui connessi a dilazioni di pagamento concesse ai debitori (residui dilazionati); c) residui incerti; d) residui riconosciuti di dubbia e difficile esazione; e) residui riconosciuti assolutamente inesigibili (impossibilità di riscossione).

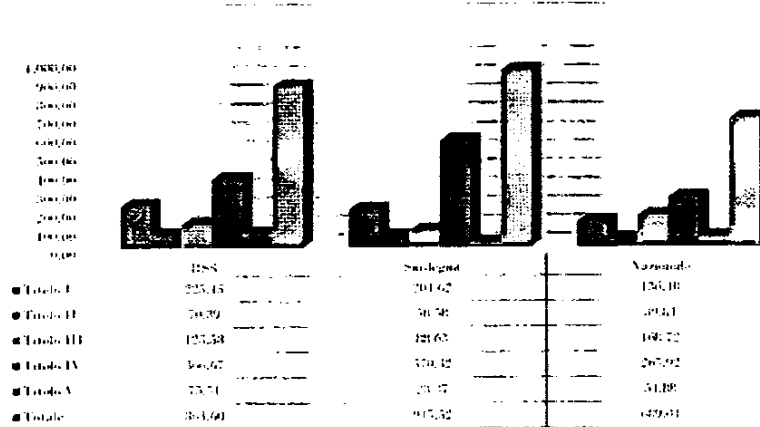
Tabella 12 - Comuni sardi - Residui attivi in conto residui 2011-2014

Residui attivi e/residui comuni sardi				
Titolo	2011 Res. Residui	2012 Res. Residui	2013 Res. Residui	2014 Res. Residui
II - Residui attivi in conto capitale	269.774	275.513	267.196	290.383
III - Residui attivi da contributi e trasferimenti correnti	159.576	61.208	81.370	83.126
IV - Residui attivi da alienazioni, trasferimenti di capitale e riscossione crediti	140.610	138.389	127.527	125.777
Unde residui correnti	569.959	475.110	476.093	499.285
V - Residui attivi da alienazioni, trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti	1.060.733	1.002.285	949.111	809.344
VI - Residui attivi da accensione mutui a pre-fitti	68.419	53.721	40.116	33.161
Unde residui conto capitale	1.129.152	1.056.007	989.227	842.505
Totale	1.699.111	1.531.117	1.465.320	1.341.790

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Il dato *pro capite* dei residui attivi in conto residui dei comuni sardi¹⁹² rileva un andamento decrescente da 1.188,94 euro a 945,52 euro nel 2014, livello che risulta comunque superiore sia al *pro capite* nazionale di 689,04 euro che a quello registrato nelle regioni a statuto speciale di 863,60 euro (grafico 16).

Grafico 16 - Comuni - Residui attivi in conto residui pro capite 2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

La riduzione è più evidente nei residui attivi in conto capitale, che diminuiscono complessivamente del 24,81 per cento nell'intero periodo, passando da 790,12 euro a 593,69 euro *pro capite* nel 2014, a fronte della variazione negativa di quelli di parte corrente dell'11,77 per cento.

Le riscossioni in conto residui, al pari dell'ammontare dei residui, diminuiscono da 674,71 milioni di euro a 553,96 milioni di euro, con una variazione del 17,90 per cento nel quadriennio. In termini di

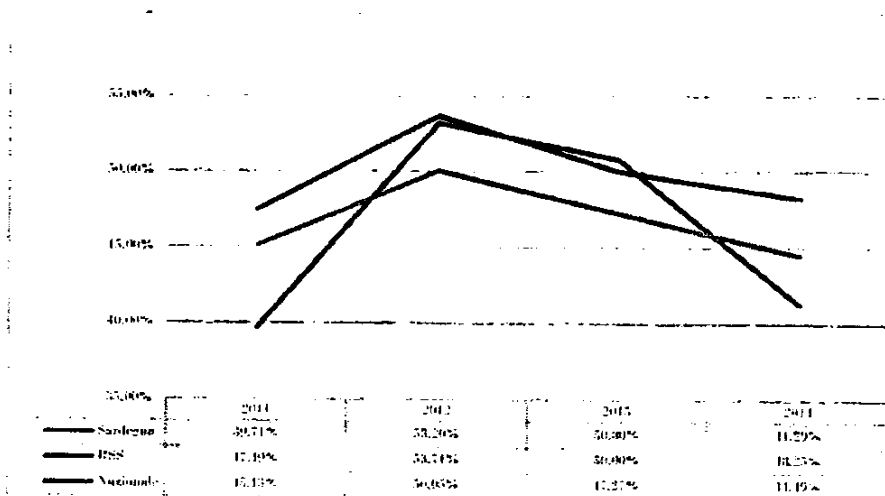
¹⁹² I dati esposti non contengono le entrate del titolo VI; il titolo IV e il titolo V sono depurati rispettivamente della categoria VI e I.

composizione incidono maggiormente le riscossioni dei residui correnti che aumentano dal 60,90 per cento al 65,50 per cento, pur riportando una variazione negativa dell'11,69 per cento nel quadriennio, e passano da 410,89 milioni di euro nel 2011 a 362,84 milioni di euro nel 2014.

Viceversa le riscossioni dei residui in conto capitale incidono in misura decrescente, dal 39,10 per cento al 34,50 per cento e registrano una variazione negativa, pari al 27,56 per cento passando da 263,82 milioni di euro nel 2011 a 191,12 milioni di euro nel 2014.

Lo smaltimento dei residui attivi nel periodo in esame avviene a ritmo inizialmente crescente in armonia con l'andamento nazionale, per poi declinare dal 2012. La velocità di riscossione dei residui nei comuni sardi nel 2014, 41,29 per cento, si attesta su un valore comunque inferiore a quello nazionale, pari al 44,49 per cento. Maggiormente stabile risulta, invece, l'andamento dell'indice nei comuni delle regioni a statuto speciale (grafico 17).

Grafico 17 - Comuni - Velocità di riscossione dei residui attivi in conto residui 2011-2014.



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Le criticità derivanti dalla *vetustà dei residui attivi* hanno particolare rilevanza nella gestione finanziaria. La Corte dei conti ha più volte richiamato l'attenzione sulle operazioni di riaccertamento dei residui, alla loro corretta contabilizzazione ed alla puntuale motivazione delle ragioni e del titolo giuridico per il loro mantenimento o la cancellazione contabile. Nel riaccertamento dei residui è meritevole d'interesse particolare l'analisi approfondita delle *“diverse poste nelle quali sono allocati i residui attivi, ciò al fine di evitare di mantenere in bilancio crediti che difficilmente si tramuteranno in risorse finanziarie liquide, cosa che comporterebbe una dilatazione ingiustificata dell'avanzo di amministrazione, e tradursi in disavanzo allorché si eliminassero i residui la cui riscossione risulta*

*difficile*¹⁹³. La situazione ipotizzata si configura come un'irregolarità contabile la cui rilevanza è stimabile anche in termini quantitativi, in base alla verifica delle ragioni giuridiche e del titolo per il mantenimento del credito stesso ovvero per la sua cancellazione o stralcio dai residui attivi.

L'analisi dell'incidenza dei residui attivi vetusti di parte corrente, provenienti da esercizi anteriori al 2010¹⁹⁴, svolta con riferimento ad un insieme di comuni non coincidente con quello oggetto della presente indagine¹⁹⁵, evidenzia nell'esercizio 2014 che nei comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti i residui vetusti raggiungono in media il 5.96 per cento e l'11.16 nei comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti. Ben più elevata è l'incidenza dei residui attivi vetusti di parte investimenti¹⁹⁶ che si attesta sul 23.95 per cento nei comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti e sul 37.83 per cento nei comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti.

5.6 Le spese

L'andamento della spesa complessiva dei comuni risulta in costante diminuzione. Tale tendenza riguarda in particolare le spese d'investimento, mentre le spese correnti nei primi anni del periodo sono in aumento, per poi collocarsi nel 2014 ad un livello inferiore a quello del 2011.

Le spese in conto capitale, hanno un costante *trend* decrescente (tabella 13) e a fine periodo si riducono a 351.80 milioni di euro. Si tratta di un andamento non adeguato, specie in un periodo di crisi economica quale quello attuale in cui uno sviluppo degli investimenti avrebbe anche perseguito finalità di rilancio dell'economia.

Tabella 13 - Comuni sardi - Spese 2011-2014

SPESE COMUNI SARDE PER TITOLI 2011/2014								
Titolo	2011		2012		2013		2014	
	Imp.	Pag.	Imp.	Pag.	Imp.	Pag.	Imp.	Pag.
Spese correnti	1.532.570	1.079.504	1.556.189	1.092.821	1.564.533	1.087.191	1.515.151	1.106.766
Spese d'investimento	566.216	51.327	405.644	47.393	374.049	41.338	351.798	60.538
Spese in conto capitale	47.786	47.773	71.045	70.955	50.665	47.288	48.041	46.799
Totale	2.146.572	1.178.604	2.032.878	1.211.169	1.989.246	1.175.820	1.914.991	1.214.103

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

¹⁹³ Si vedano, tra le altre, la deliberazione n. 729-24/01/2011 della Sezione Regionale di controllo per la Toscana avente ad oggetto "Indagine trasversale sul fenomeno dei residui attivi e passivi risultanti dal rendiconto della gestione 2009" nonché la delibera n. 1/2015 della Sezione autonomie della Corte dei conti, riguardante la definizione delle linee di indirizzo per l'attività di revisione degli enti locali, nell'ambito del passaggio alla nuova contabilità.

¹⁹⁴ Calcolati dal programma Siquel applicando la seguente formula: [(Totale residui di parte corrente (Tit. I, II, III) fino a 4 anni precedenti)] / [(Totale residui attivi di parte corrente (Tit. I, II, III))].

¹⁹⁵ I dati, riferiti all'esercizio 2014, riguardano infatti 353 comuni, di cui 293 sotto i 5.000 abitanti e 60 sopra i 5.000 abitanti.

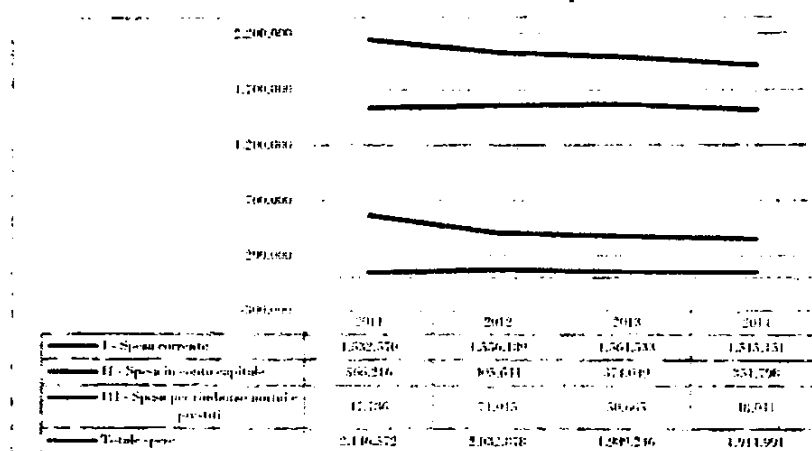
¹⁹⁶ Calcolati nel Siquel con la seguente formula: [(Totale residui attivi di parte c/capitale (Tit. IV, V) fino a 4 anni precedenti)] / [(Totale residui attivi di parte c/capitale (Tit. IV, V))].

Le spese complessive si riducono da 2.146 milioni di euro a 1.914 milioni di euro, con una variazione negativa vicina all'11 per cento.

Le spese correnti diminuiscono da 1.532,57 milioni di euro a 1.515,15 milioni di euro, con una riduzione appena superiore all'1 per cento, la loro incidenza nel 2014 resta elevata, pari al 79,12 per cento della spesa totale. Le spese in conto capitale, al contrario sono in forte contrazione, pari al 37,87 per cento nell'intero periodo, passando da 566,22 milioni di euro a 351,80 milioni di euro, ed il loro peso sulle spese complessive si riduce al 18,37 per cento nel 2014.

L'incremento del peso relativo delle spese correnti risulta sostanzialmente compensato dalla diminuzione dell'incidenza delle spese in conto capitale, considerato che le spese per rimborso di mutui e prestiti, tendenzialmente costanti, incidono mediamente per il 2,70 per cento in tutto il periodo, passando da 47,78 milioni di euro a 48,04 milioni di euro (grafico 18).

Grafico 18 - Comuni sardi - Andamento delle spese 2011-2014.



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Questi andamenti non si conformano al dato nazionale in quanto, nel periodo considerato, si assiste ad un lieve aumento della spesa complessiva per l'1,50 per cento, principalmente per effetto dell'aumento della spesa corrente (3,07 per cento) e della riduzione meno marcata delle spese in conto capitale (18,49 per cento). Anche nei comuni delle regioni a statuto speciale la spesa complessiva aumenta, anche se solo dello 0,21 per cento, che deriva da un incremento dello 0,49 per cento delle spese correnti e da un decremento del 15,26 per cento delle spese in conto capitale.

Da segnalare che, nei comuni della regione Sardegna le spese del titolo III per il rimborso di mutui e prestiti hanno subito un incremento trascurabile, mantenendo un'incidenza media sul totale della spesa pari al 2,70 per cento. Tale andamento contrasta con il loro forte incremento nel quadriennio,

sia a livello nazionale (53,70 per cento) che nei comuni delle regioni a statuto speciale (68,28 per cento). Tali aggregati rappresentano in entrambi i casi quasi l'8 per cento delle spese complessive.

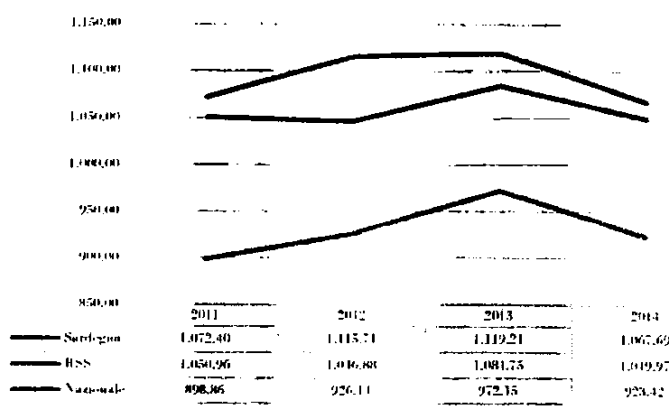
5.6.1 La spesa corrente

La *spesa corrente* di cui al titolo 1 aumenta da 1.532,57 milioni di euro a 1.564,53 milioni di euro nel 2013 per poi contrarsi nell'ultimo esercizio del 3,16 per cento rispetto all'anno precedente, attestandosi a 1.515,15 milioni di euro. Il suo peso sulla spesa complessiva risulta in costante aumento, infatti mentre nel 2011 rappresentava il 71,40 per cento nel 2014 raggiunge il 79,12 per cento.

Il dato *pro capite* della spesa corrente, pur riducendosi nel 2014 a 1.067,69 euro, si attesta ancora ad un valore superiore sia al dato delle regioni a statuto speciale, 1.049,97 euro, che a quello nazionale, 923,42 euro.

L'andamento leggermente decrescente dei comuni sardi è in linea con quello rilevato nelle regioni a statuto speciale, mentre a livello nazionale si assiste ad un incremento della spesa corrente *pro capite* che nel 2014 è pari a 923,42 euro, mentre nel 2011 la stessa era di 898,86 euro (grafico19).

Grafico 19 - Comuni - Spesa corrente pro capite 2011-2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

I pagamenti correnti aumentano portandosi a 1.106,77 milioni di euro, con incremento complessivo del 2,53 per cento e costituiscono la quota preponderante dei pagamenti dei comuni, in quanto rappresentano oltre il 90 per cento dei pagamenti complessivi nell'intero quadriennio.

Da rilevare che l'incremento dei pagamenti correnti su base nazionale è superiore rispetto al dato dei comuni sardi (4,26 per cento), mentre nelle regioni a statuto speciale l'incremento è impercettibile

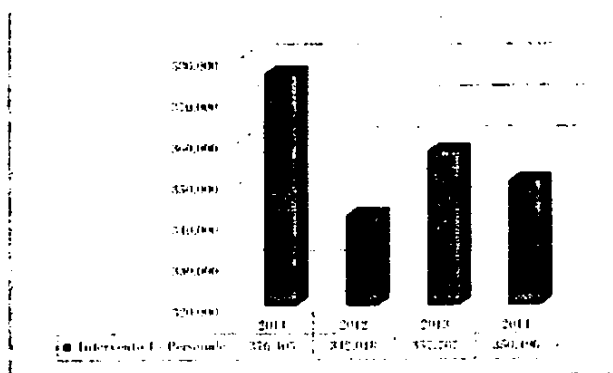
(0,07 per cento). In tutti gli aggregati i pagamenti correnti costituiscono senza eccezione la voce principale dei pagamenti complessivi.

La velocità di pagamento dei comuni sardi è tendenzialmente crescente, attestandosi al 73,05 per cento nel 2014, valore superiore sia a quello nazionale (72,98 per cento) che a quello delle regioni a statuto speciale, (72,89 per cento).

La pur ridotta riduzione delle spese correnti riscontrata dipende in misura principale dalla riduzione della spesa per il personale, che ha subito una flessione complessiva del 6,88 per cento, segnale di risposta agli indirizzi che intendono contenere tale spesa ed in linea con la normativa restrittiva in materia.

La spesa per il personale rappresenta il secondo intervento per importanza nell'ambito della spesa corrente, con un valore percentuale che dal 24,56 per cento diminuisce al 23,13 per cento. Nel complesso si riduce di 25,91 milioni di euro, passando da 376,40 milioni di euro a 350,49 milioni di euro (grafico 20).

Grafico 20 - Comuni sardi - Spesa per il personale 2011-2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Tale riduzione resta comunque inferiore alla variazione negativa complessiva registrata su base nazionale e nelle regioni a statuto speciale, rispettivamente dell'8,26 per cento e del 7,66 per cento.

La spesa per il personale *pro capite*, con 246,99 euro, risulta appena più elevata rispetto al dato nazionale (241,22 euro), ma inferiore al dato delle regioni a statuto speciale (314,30 euro).

L'intervento di spesa più rilevante è quello per "*prestazioni di servizi*" che ammonta a 748,26 milioni di euro di impegni nel 2011 (pari al 48,82 per cento del totale della spesa corrente), con un andamento iniziale crescente che raggiunge 765,59 milioni di euro nel 2012 e si riduce nel 2014 a 752,49 milioni di euro (pari al 49,66 per cento del totale della spesa corrente).

La spesa *pro capite* per le prestazioni di servizi si è stabilizzata a 530,26 euro nell'ultimo esercizio, valore questo più elevato per 56,63 euro rispetto a quello nazionale e per 83,24 euro rispetto a quello rilevato nei comuni nelle regioni a statuto speciale.

I trasferimenti correnti (categoria V), in tutto il periodo considerato registrano un andamento tendenzialmente in crescita pari al 14,45 per cento, attestandosi a 296,67 milioni di euro nel 2014, ed accrescono anche la loro incidenza sulla spesa corrente che dal 16,91 per cento del 2011 aumenta al 19,58 per cento nel 2014.

Gli interessi passivi e oneri finanziari diversi hanno subito un decremento complessivo del 28,15 per cento, fenomeno questo legato ad una scarsa propensione all'indebitamento dei comuni. Infatti nel 2011 venivano impegnati 37,90 milioni di euro per poi ridursi a 27,23 milioni di euro nel 2014. Tale andamento appare strettamente collegato agli interessi passivi sui mutui in essere, i quali rappresentano l'unica fonte di finanziamento da indebitamento e risultano anche in linea con il trend relativo al ricorso all'indebitamento dei comuni sardi.

Nell'intervento 6 (interessi passivi e oneri finanziari diversi) vengono allocati gli oneri sostenuti per le anticipazioni di cassa attivate dai comuni sardi nel periodo considerato, che come già rilevato, hanno subito un incremento nell'ultimo esercizio in cui si sono manifestate maggiori esigenze di liquidità¹⁹⁵.

I corrispondenti valori risultano pertanto decrescenti in tutto il periodo e il dato *pro capite* passa da 26,52 euro nel 2011 a 19,19 euro nel 2014, e sempre inferiori sia al dato nazionale (31,97 euro nel 2014) che a quello dei comuni delle regioni a statuto speciale (31,32 euro nel 2014).

Breve cenno va fatto anche agli oneri straordinari che hanno un valore *pro capite* ridotto (21,88 euro) rispetto sia al dato nazionale (22,36 euro) che al corrispondente dato delle regioni a statuto speciale (40,92 euro).

La crescita della spesa corrente nel periodo 2011/2013 e la sua leggera flessione del 2014 è fondamentalmente condizionata dall'andamento della spesa relativa alle prestazioni di servizi e a quella per i trasferimenti correnti (tabella 14).

¹⁹⁵ Vedasi in merito alle anticipazioni di tesoreria alla pag. 33 della deliberazione SRCSAR/24/2015/PRSE della Sezione di controllo della Corte dei conti per la regione Sardegna avente ad oggetto "I controlli sui rendiconti degli Enti Locali della Sardegna per l'esercizio 2012 (art. 1, comma 166, legge n. 266 del 2005)", nella quale si osserva che "si è rilevato che, in alcuni casi, gli squilibri di cassa sono dipesi dal ritardo della Regione nell'erogazione del Fondo Unico".

Tabella 14 - Comuni sardi - Spese correnti distinte per interventi 2011-2014

Interventi	Spesa corrente per interventi comuni - Sardegna							
	2011		2012		2013		2014	
	IMP.	PAG.	IMP.	PAG.	IMP.	PAG.	IMP.	PAG.
1. Amministrazione	376.405	336.357	342.018	300.556	357.707	324.170	350.496	322.359
2. Acquisto di beni di consumo	45.699	25.740	43.575	25.231	40.713	24.750	36.200	22.860
3. Prestazioni di servizi	748.265	494.369	765.591	511.402	757.362	521.831	752.493	537.180
4. Utilizzo di servizi terzi	10.525	8.257	9.880	7.386	8.884	7.176	9.122	7.404
5. Trasporti	259.224	141.805	304.604	182.816	316.565	156.262	296.669	167.870
6. Manutenzione ordinaria e straordinaria	37.907	37.631	30.570	30.039	29.596	29.388	27.235	27.117
7. Impiego di personale	29.407	22.472	29.464	22.639	18.307	13.931	11.811	8.524
8. Altri servizi generali	24.901	12.873	25.075	10.072	35.163	9.686	31.048	13.453
9. Ammortamento di immobilizzazioni	0	0	0	0	0	0	0	0
10. Altri servizi generali	238	0	2.554	0	236	0	77	0
11. Altri servizi generali	0	0	2.858	2.680	0	0	0	0
TOTALE	1.532.570	1.079.504	1.556.189	1.092.821	1.564.533	1.087.194	1.515.151	1.106.766

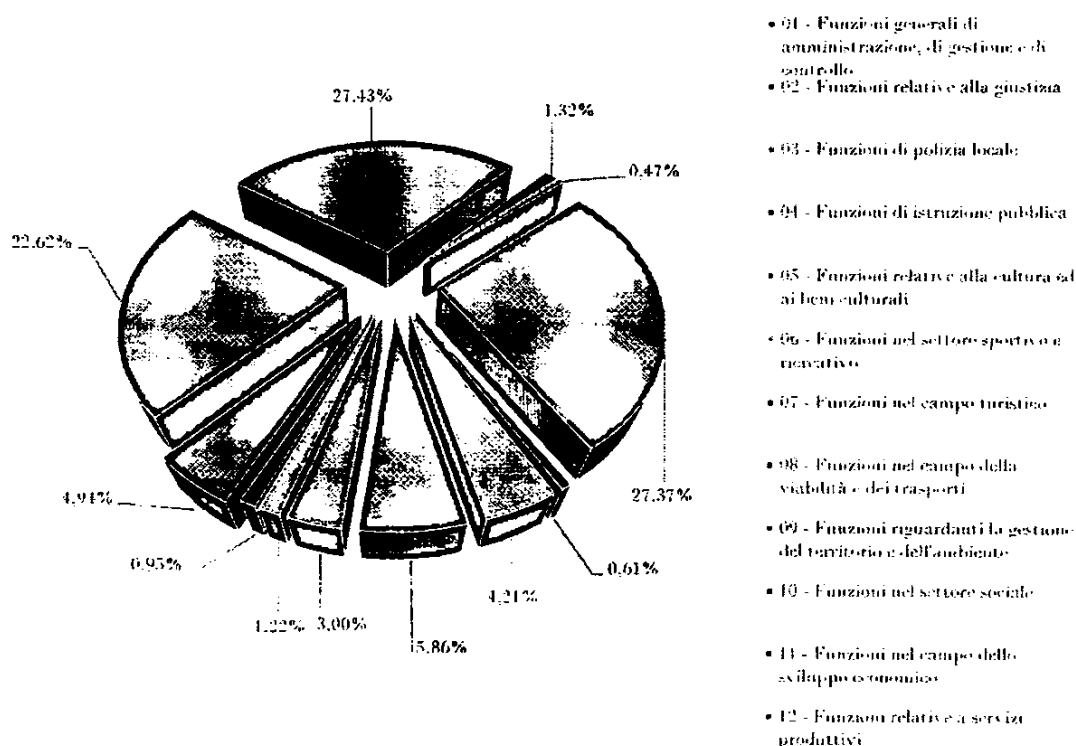
Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

L'analisi funzionale evidenzia che le spese per il settore sociale (funzione 10) rappresentano la principale componente della spesa corrente, e nel 2014 rilevano per il 27,43 per cento del titolo con 415,63 milioni di euro di impegni di competenza. Seguono le spese generali di amministrazione, di gestione e di controllo (funzione 1) che incidono sulla spesa corrente per il 27,37 per cento con 414,71 milioni di euro e le spese riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente (funzione 9) con euro 342,77 milioni di euro, pari al 22,62 per cento del totale.

Le spese generali di amministrazione, di gestione e di controllo subiscono un decremento complessivo nel quadriennio considerato cui consegue una minore incidenza nel rapporto di composizione, passando dal 29,54 per cento del 2011 al 27,37 per cento nel 2014. Tuttavia le spese di amministrazione generale *pro capite* raggiungono 292,24 euro nel 2014 e risultano più elevate nel confronto con il dato nazionale (258,00 euro), ma inferiori al valore dei comuni nelle regioni a statuto speciale (343,76).

L'incidenza della spesa per l'amministrazione generale risulta comunque elevata e ciò può essere considerato un indizio di insufficiente funzionalità degli enti che assorbono una quota rilevante di risorse per il proprio funzionamento (grafico 21).

Grafico 21 - Comuni sardi - Composizione della spesa corrente distinta per funzioni 2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

La spesa per la funzione relativa al settore sociale, che risulta la più rilevante, è in moderato aumento passando da 408,75 milioni di euro nel 2011, a 415,63 milioni di euro nel 2014, con incremento complessivo dell'1,68 per cento. Il dato *pro capite* evidenzia che i comuni sardi sostengono una spesa per il sociale pari a 292,88 euro nel 2014, molto superiore sia a quella su base nazionale (141,32 euro) sia rispetto ai comuni delle regioni a statuto speciale (195,58 euro).

Anche la funzione di spesa per la gestione del territorio e dell'ambiente risulta di rilevante dimensione incidendo per il 22,62 per cento sul totale delle spese correnti ed aumenta complessivamente del 6,03 per cento, attestandosi a fine periodo a 342,78 milioni di euro. Anche per questa funzione il dato *pro capite* sardo (241,55 euro) si attesta su valori superiori a quello nazionale e dei comuni delle regioni a statuto speciale, rispettivamente pari a 215,71 euro e 224,13 euro.

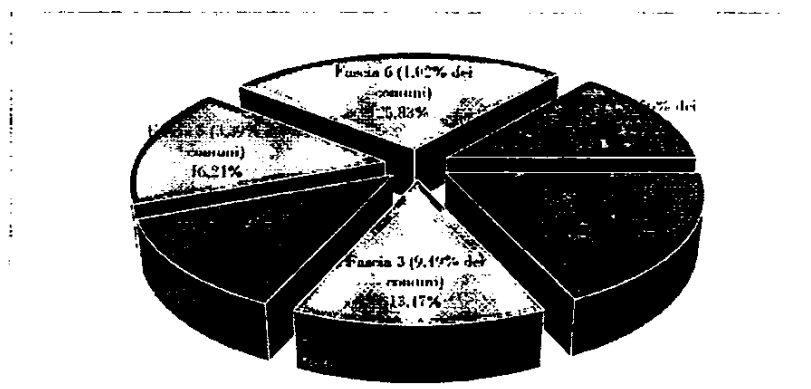
La funzione della spesa corrente che subisce il maggiore decremento è quella relativa al settore turistico, infatti da un valore di 17,24 milioni di euro nel 2011, passa a 14,37 milioni di euro nel 2014, restando comunque poco significativa nel complesso della spesa corrente.

Anche la spesa per la cultura ed i beni culturali è di modesta entità e subisce una progressiva riduzione nel quadriennio dell'8,40 per cento, evidenziando un andamento altalenante.

Nel complesso la spesa corrente sostenuta dai comuni per lo svolgimento delle funzioni istituzionali rivolte a fornire servizi si concentra nel settore sociale e nella gestione del territorio, hanno un peso significativo le funzioni di autoamministrazione, mentre le altre funzioni di spesa corrente tendono a ridursi al minimo. I costi di struttura continuano ad avere un'incidenza significativa per la rigidità degli apparati, e risultano lievemente superiori rispetto alle altre aree del Paese.

Nella ripartizione delle spese correnti per fasce demografiche nel 2014 si nota che poco più di un quarto delle spese correnti viene generato dai comuni della sesta fascia, che è composta da solo l'1 per cento dei comuni sardi, mentre i comuni della prima fascia, di cui fanno parte il 53,56 per cento dei comuni, determina una spesa corrente del 13,67 per cento (grafico 22).

Grafico 22 - Comuni sardi - Composizione della spesa corrente per fasce demografiche 2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

L'analisi della spesa corrente *pro capite* per fasce demografiche mette in evidenza un dato d'interesse: nonostante il fatto che i comuni della prima fascia abbiano un peso pari solo al 13,67 per cento sulla spesa corrente, in tali enti si registra il valore di spesa *pro capite* più elevato, con 1.366,70 euro, seguiti dai comuni della fascia quarta (tabella 15).

Tabella 15 - Comuni sardi - Spesa corrente pro capite per fasce demografiche 2014

Fascia	Composizione	Pro capite
Fascia 6 (1,02% dei comuni)	25,83%	1.110,46
Fascia 5 (16,49% dei comuni)	16,24%	796,58
Fascia 4 (12,66% dei comuni)	12,66%	1.347,90
Fascia 3 (9,49% dei comuni)	13,47%	1.008,20
Fascia 2 (18,14% dei comuni)	18,14%	1.050,59
Fascia 1 (53,56% dei comuni)	13,67%	1.366,70
Totale	100,00%	1.067,69

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

In termini di cassa si evidenzia che la quota principale dei pagamenti correnti è rappresentata dalle funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo con il 29,03 per cento, in calo a 321,27 milioni di euro complessivi nel 2014: tale dato è in linea con la situazione registrata sia a livello nazionale che nelle regioni a statuto speciale. Riportano, invece, un incremento complessivo i pagamenti delle funzioni relative alla gestione del territorio e dell'ambiente (14,11 per cento) e nel settore del sociale (6,06 per cento), rappresentando insieme quasi il 50 per cento del totale dei pagamenti correnti.

Il 48,54 per cento dei pagamenti nel 2014 sono dovuti all'intervento relativo alle prestazioni di servizi con 537,18 milioni di euro ed andamento crescente, pari all'8,66 per cento complessivo nel quadriennio. Risultano rilevanti anche i pagamenti delle spese per il personale che si attestano a 322,36 milioni di euro nel 2014 corrispondenti al 29,13 per cento del totale dei pagamenti. Come avvenuto per gli impegni, anche i pagamenti per prestazioni di servizi sono in diminuzione del 4,16 per cento. Da rilevare l'incremento del 18,38 per cento dei pagamenti dei trasferimenti, che con 167,87 milioni di euro incidono per il 15,17 per cento sul complesso dei pagamenti correnti nel 2014.

5.6.2 La spesa in conto capitale

Nel quadriennio considerato la spesa del titolo II registra un andamento in costante diminuzione, passando da 566,22 milioni di euro nel 2011 a 351,80 milioni di euro nel 2014, con una variazione negativa nel periodo del 37,87 per cento, più spinta di quella delle regioni a statuto speciale e del dato nazionale che registrano, rispettivamente, il 15,26 per cento ed il 18,49 per cento (tabella 16).

Tabella 16 - Comuni - Spesa in conto capitale 2011-2014

	2011	2012	2013	2014	Variazione 2011/2014
Sardegna	566.216	405.644	374.049	351.798	-37,87%
RSS	2.069.509	1.967.079	1.753.753	1.753.674	-15,26%
Nazionale	12.209.470	10.759.830	9.826.887	9.951.464	-18,49%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

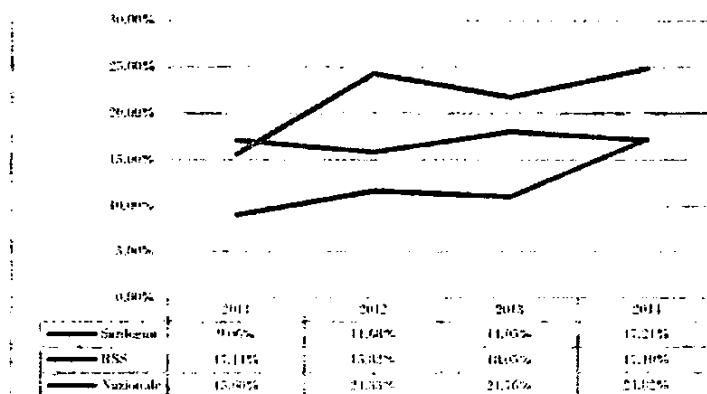
Anche l'incidenza della spesa in conto capitale sul totale della spesa riporta un andamento decrescente: mentre nel 2011 è pari al 26,38 per cento, nel 2014 si riduce al 18,37 per cento, valore che tuttavia permane superiore sia a quello nazionale (15,49 per cento) che a quello delle regioni a statuto speciale (18,30 per cento).

Il dato *pro capite* regionale 2014, pari a 247,90 euro, in forte riduzione nel quadriennio, continua a mantenersi comunque ben più elevato di quello nazionale (186,37 euro) e sostanzialmente in linea con quello delle regioni a statuto speciale, che si attesta a 259,78 euro.

I pagamenti in conto capitale decrescono fino al 2013, da 51,33 milioni di euro a 41,34 milioni di euro, per poi riespandersi a 60,54 milioni di euro nel 2014, con un incremento del 17,95 per cento rispetto al 2011. La ripresa dei pagamenti nell'ultimo periodo, che non si allinea alla tendenza in calo della competenza, potrebbe derivare dal superamento dei limiti di cassa imposti dal patto anche per consentire pagamenti in conto capitale per debiti pregressi. Il dato si allinea all'andamento nazionale, che però registra una maggiore crescita (29,64 per cento) mentre i comuni delle regioni a statuto speciale sono in controtendenza, con una riduzione del 15,43 per cento (da 354,66 milioni di euro a 299,95 milioni di euro).

L'incremento dei pagamenti e la riduzione più evidente degli impegni in conto capitale hanno prodotto un deciso incremento della velocità di pagamento dei comuni sardi: infatti tale indice passa dal 9,06 per cento del 2011 al 17,21 per cento nel 2014, rimanendo comunque inferiore alla velocità di pagamento registrata a livello nazionale (24,82 per cento) e leggermente superiore a quella delle regioni a statuto speciale, che dal 17,14 per cento del 2011 rimangono sostanzialmente stabili con il 17,10 per cento nel 2014 (grafico 23).

Grafico 23 - Comuni - Velocità di pagamento della spesa in conto capitale 2011-2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

L'incremento dei pagamenti dipende principalmente dall'aumento dei pagamenti per l'"Acquisizione di beni immobili", che registra un incremento del 55,18 per cento e che, nell'ambito delle spese di investimento, rappresenta l'intervento più rilevante in termini di impegni di competenza in tutto il quadriennio, sebbene segni un andamento decisamente decrescente in valori assoluti, passando da 480,58 milioni di euro nel 2011 (pari all'84,88 per cento del titolo II), a 311,80 milioni di euro nel 2014 (pari all'88,63 per cento del titolo II), riducendosi del 35,12 per cento.

La spesa per l'acquisto di beni immobili rappresenta anche per l'insieme nazionale dei comuni la principale voce tra le spese in conto capitale, per un ammontare di 8.293,81 milioni di euro nel 2014,

in riduzione del 15,07 per cento rispetto al 2011, ma con un leggero incremento sulla composizione del titolo (dal 79,99 per cento del 2011 all'83,34 per cento del 2014). Anche nei comuni delle regioni a statuto speciale le spese per l'acquisto di beni immobili sono in calo da 1.697,78 milioni di euro a 1.460,17 milioni di euro nel 2014, in riduzione del 14 per cento e con un peso di poco superiore all'83 per cento.

Il valore *pro capite* per l'acquisto di beni immobili ha un andamento decrescente con 219,72 euro nel 2014, superiore sia al dato nazionale (155,32 euro) sia al corrispondente valore dei comuni delle regioni a statuto speciale (216,30 euro).

Anche i *"Trasferimenti di capitale"* e l'*"Acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche"*, che presentano impegni di competenza non marginali, pari rispettivamente al 3,29 per cento ed al 3,16 per cento degli impegni del titolo II nel 2014, registrano un *trend* negativo nel periodo considerato, infatti passano rispettivamente da 22,36 milioni di euro e 21,25 milioni di euro nel 2011 a 11,59 milioni di euro e 11,12 milioni di euro nel 2014. A livello nazionale le spese per trasferimenti di capitale sono in calo del 25,95 per cento, anche se con 733,87 milioni di euro rappresentano la seconda voce di spesa in conto capitale con il 7,37 per cento sul titolo (nel 2011 era all'8,12 per cento con 991,10 milioni di euro di impegni di competenza); le spese per acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche, in calo di quasi il 40 per cento, con 337,64 milioni di euro rappresentano il 3,39 per cento delle spese del titolo II. Anche nelle regioni a statuto speciale si riducono sia le spese per trasferimenti di capitale (del 29,54 per cento), che le spese per acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche, (del 20,20 per cento). Entrambi gli interventi incidono per poco meno del 5 per cento nella composizione del titolo.

Nei comuni della Sardegna l'importo *pro capite* dei trasferimenti di capitale ammonta a 8,16 euro in forte diminuzione nel 2014, dato questo inferiore sia al valore rilevato nelle regioni a statuto speciale con 12,23 euro *pro capite* che al dato nazionale con 13,74 euro. Il valore *pro capite* relativo all'acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche (7,83 euro) risulta superiore nel 2014 al dato nazionale (6,32 euro), ma inferiore al corrispondente delle regioni a statuto speciale (12,09 euro).

Si rileva infine che le *"Partecipazioni azionarie"* nei comuni sardi aumentano complessivamente nel periodo, si tratta tuttavia di importi marginali, in quanto gli impegni di competenza nel 2014 ammontano complessivamente a soli 357 mila euro, pari allo 0,10 per cento del titolo II. Anche gli *"Incarichi professionali esterni"* registrano un andamento fortemente negativo con una spesa

complessiva di 10,55 milioni di euro nel 2011 che passa a 4,60 milioni di euro nel 2014 (pari all'1,31 per cento degli impegni del titolo II) (tabella 17).

Tabella 17 - Comuni sardi - Spesa in conto capitale distinte per interventi 2011-2014

Comuni sardi impegni 2011/2014				
Interventi	Competenza 2011	Competenza 2012	Competenza 2013	Competenza 2014
1 - Acquisizione di beni immobili	480.581	342.470	328.634	311.803
2 - Partecipazioni azionarie	10.443	8.441	9.170	3.884
3 - Acquisizione di beni specifici per realizzazioni in economia	15.422	9.919	6.574	4.809
4 - Utilizzo di fondi di riserva per realizzazioni in economia	4.601	5.045	3.214	2.052
5 - Acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche	21.251	19.443	10.986	11.118
6 - Incarichi professionali esterni	10.555	11.625	5.677	4.597
7 - Trasferimenti di capitale	22.361	8.188	9.406	11.586
8 - Partecipazioni azionarie	181	5	237	357
9 - Pagamenti di capitale	823	509	153	1.592
Totale (titolo II)	566.216	405.644	374.049	351.798

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Le spese per le partecipazioni azionarie sono scarsamente significative anche a livello nazionale (passano infatti dallo 0,87 per cento allo 0,16 per cento sul titolo) ma registrano un drastico calo dell'84,97 per cento. In riduzione anche le spese per incarichi professionali esterni che da 199,02 milioni di euro passano a 122,95 milioni euro, con una variazione del 38,22 per cento ed un peso sul titolo di poco superiore all'1 per cento. Nelle regioni a statuto speciale le spese per incarichi professionali esterni sono in flessione del 40,67 per cento, mentre le spese per le partecipazioni azionarie, in aumento nel quadriennio del 3,16 per cento, si attestano a 2,29 milioni di euro nel 2014.

L'incremento dei pagamenti delle spese in conto capitale, come già accennato, dipende essenzialmente dallo sviluppo del 55,18 per cento delle spese per l'«Acquisizione di beni immobili», che con l'84,16 per cento nel 2014 rimane la principale voce tra i pagamenti in conto capitale, per un ammontare di 50,95 milioni di euro. Inoltre tale voce si dimostra in aumento nell'ambito della spesa in conto capitale (nel 2011 costituiva infatti il 63,97 per cento dei pagamenti del titolo con 32,83 milioni di euro). I pagamenti di tutti gli altri interventi sono invece in riduzione, con la sola eccezione dell'intervento relativo ai conferimenti di capitale, che pur registrando un incremento notevole, pesa solo per lo 0,95 per cento sul titolo con un importo pressoché irrisorio anche nel 2014 (575 mila euro).

L'andamento tendenzialmente decrescente della spesa in conto capitale si estende alle singole funzioni che presentano tutte un calo degli impegni. Tra le funzioni più significative troviamo quelle relative alla viabilità e trasporti e quelle riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente, che nel 2014 pesano rispettivamente per il 31,22 per cento e per il 26,15 per cento delle spese in conto capitale; la prima tipologia di spesa ha subito una contrazione del 18,56 per cento, passando da

134,89 milioni di euro nel 2011 a 109,85 milioni di euro nel 2014, mentre l'altra funzione ha registrato un decremento più marcato pari al 28,75 per cento, in quanto nel 2011 gli impegni erano pari a 129,10 milioni di euro, mentre nel 2014 si sono ridotti a 91,98 milioni di euro. Nell'ambito delle spese in conto capitale assumono rilievo anche le spese connesse alle funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo che da 99,72 milioni di euro di impegni nel 2011 si sono ridotte a 61,63 milioni di euro nel 2014, determinando una variazione negativa complessiva del 38,20 per cento, ma conservando comunque la terza posizione in termini di composizione della spesa del titolo II (tabella 18).

Tabella 18 - Comuni sardi - Spese titolo II e titolo III distinte per funzioni 2011-2014

Titolo	Funzione	Impegni				Variazione 2014/2011
		2011	2012	2013	2014	
II	01 - Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo	99.718	61.384	51.933	61.626	-38,20%
II	02 - Funzioni relative alla giustizia	1.153	158	325	99	-91,45%
II	03 - Funzioni di polizia locale	2.175	2.784	1.403	1.021	-53,04%
II	04 - Funzioni di istruzione pubblica	59.433	27.175	24.446	34.310	-42,27%
II	05 - Funzioni relative alla cultura ed alle attività culturali	30.155	14.097	14.675	7.904	-73,79%
II	06 - Funzioni nel settore sportivo e ricreativo	23.455	23.550	16.851	12.244	-47,80%
II	07 - Funzioni nel campo dell'edilizia	15.243	20.498	27.601	7.337	-51,86%
II	08 - Funzioni nel campo della mobilità e dei trasporti	134.885	87.749	102.139	109.846	-18,56%
II	09 - Funzioni riguardanti la gestione della qualità e dell'ordine dell'ambiente	129.103	123.817	101.531	91.981	-28,75%
II	10 - Funzioni nel settore sociale	27.405	22.426	18.757	19.305	-29,56%
II	11 - Funzioni nel campo dello sviluppo economico	17.929	18.026	10.500	5.518	-69,22%
II	12 - Funzioni relative a servizi produttivi	25.564	3.978	3.888	607	-97,63%
Totale titolo II		566.216	405.644	374.049	351.798	-37,87%
III	01 - Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo	47.786	71.045	50.665	48.041	0,53%
Totale titolo III		47.786	71.045	50.665	48.041	0,53%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Dal confronto degli andamenti di spesa per funzioni si evince che anche a livello nazionale le funzioni per i trasporti e per l'ambiente rappresentano oltre il 50 per cento della spesa in conto capitale, seguite dalla funzione 1, sebbene con differente variazione negativa in tutto il periodo considerato. La riduzione rilevata della funzione nel campo ambientale risulta a livello nazionale meno rilevante (4,98 per cento) rispetto a quella registrata in Sardegna. Nei comuni delle regioni a statuto speciale invece rileva maggiormente la funzione 9 con oltre il 30 per cento sul totale delle spese in conto capitale, con andamento in controtendenza in quanto si registra un incremento degli impegni complessivi del 7,07 per cento, mentre le altre funzioni 8 e 1 mostrano un andamento decrescente in linea sia con il dato nazionale che con quello dei comuni sardi.

L'andamento dei pagamenti delle funzioni in conto capitale si discosta da quello rilevato per gli impegni, infatti nel 2014 quelli maggiormente rilevanti risultano essere quelli delle funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo con il 26,67 per cento del titolo in aumento in tutto il

periodo considerato del 12,31 per cento, in quanto da 14,38 milioni di euro del 2011 si attesta a 16,15 milioni di euro nel 2014. Nell'ambito della composizione dei pagamenti sono rilevanti anche le quote delle funzioni 8 e 9 che insieme rappresentano oltre il 40 per cento. Si nota, tuttavia che mentre la funzione 8 registra un incremento dei pagamenti del 50,89 per cento, quelli della funzione 9 decrescono del 26,90 per cento in tutto il periodo considerato.

Le spese per rimborso di mutui e prestiti, rimangono sostanzialmente stabili attestandosi nel 2014 a 48,04 milioni di euro, con un leggero incremento dello 0,53 per cento. Tale andamento risulta costante se non si considera l'incremento del 2012. Nell'intero periodo la principale voce di spesa del titolo III rimane quella per il "*Rimborso di quota capitale di mutui e prestiti*", con l'89,98 per cento nel 2014, sebbene in leggero decremento (1,66 per cento), riducendosi da 43,96 milioni di euro a 43,23 milioni di euro.

Questa tendenza è opposta a quanto si rileva a livello nazionale e presso i comuni delle regioni a statuto speciale, in cui il "*Rimborso di quota capitale di mutui e prestiti*" rappresenta la principale voce di spesa del titolo III, ma con un andamento in netto aumento, rispettivamente del 65,41 per cento e del 79,62 per cento nel quadriennio. A livello nazionale aumentano Piemonte, Lombardia, Liguria, Umbria, Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata e Calabria oltre alla Sicilia. Particolarmente elevato l'aumento registrato in Campania.

Nell'aggregato dei comuni delle regioni a statuto speciale tali spese passano da 79,54 milioni di euro a 407,06 milioni di euro. E' da rilevare, tuttavia, che l'incremento è determinato in via esclusiva dal dato della Sicilia, in quanto i comuni delle restanti regioni a statuto speciale al pari di quelli della Sardegna registrano un calo.

Il "*Rimborso di prestiti obbligazionari*" aumenta la sua importanza nella composizione passando dal 7,99 per cento al 9,13 per cento del titolo, con un incremento complessivo di quasi il 15 per cento, attestandosi sui 4,38 milioni di euro nel 2014.

Come già osservato, nei comuni sardi si nota una riduzione della propensione all'indebitamento, che solo in parte può essere addebitata agli effetti derivanti dai limiti imposti alle politiche locali di investimento per la contrazione di nuovo debito. In armonia con la riduzione dell'indebitamento, nella parte spesa si è assistito ad un dimezzamento della spesa corrente per interessi passivi ed oneri finanziari diversi, mentre le spese in conto capitale per rimborso mutui e prestiti hanno subito un leggero incremento, soprattutto con riferimento al rimborso di prestiti obbligazionari ed al rimborso di quota capitale di debiti pluriennali.

In tutto il periodo considerato, i pagamenti di competenza del titolo III risultano in linea di massima congruenti con i corrispondenti accertamenti.

I pagamenti delle spese per rimborso di mutui e prestiti *pro capite* in Sardegna, si attestano a 33,85 euro nel 2014 e dimostrano, al pari degli impegni, un andamento piuttosto stabile. Situazione completamente opposta a quella rilevata su base nazionale e nei comuni delle regioni a statuto speciale, infatti in entrambi i casi si nota un dato *pro capite* in forte crescita in tutto il periodo considerato, con valori nettamente superiori a quelli della regione Sardegna, rispettivamente pari a 93,04 euro ed a 110,13 euro.

Analizzando la spesa in conto capitale dei comuni distinti per fasce si evidenzia che i comuni della sesta fascia nel 2014 produce il 26,36 per cento del totale degli impegni con 92,73 milioni di euro ed un valore *pro capite* di 263,14 euro. Interessante il dato della prima fascia demografica che con 78,53 milioni di euro rappresenta la seconda fascia per importanza con un peso pari a 22,32 per cento e con un valore *pro capite* delle spese in conto capitale molto più elevato rispetto alle altre con 518,29 euro (tabella 19).

Tabella 19 - Comuni sardi - Spesa in conto capitale per fasce demografiche 2014

Fascia	Titolo II			Titolo III		
	Impegni	Composizione	Pro capite	Impegni	Composizione	Pro capite
Fascia 6 (1,02% dei comuni)	92.732	26,36%	263,14	6.945	14,46%	19,71
Fascia 5 (3,39% dei comuni)	36.922	10,50%	119,52	5.416	11,27%	17,53
Fascia 4 (3,73% dei comuni)	28.506	8,10%	200,27	5.599	11,65%	39,33
Fascia 3 (9,49% dei comuni)	42.244	12,01%	208,75	6.736	14,02%	33,29
Fascia 2 (28,81% dei comuni)	72.868	20,71%	278,59	12.994	27,05%	49,68
Fascia 1 (53,56% dei comuni)	78.526	22,32%	518,29	10.351	21,55%	68,32
TOTALE	351.798	100,00%	247,90	48.041	100,00%	33,85

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Le spese per rimborso di mutui e prestiti per fasce demografiche evidenziano invece una situazione differente rispetto a quella osservata per le spese in conto capitale. Infatti le fasce di comuni più piccoli (1 e 2) insieme rappresentano quasi il 50 per cento della spesa del titolo III nel 2014, con rispettivamente 12,99 milioni di euro e 10,35 milioni di euro e determinano anche la spesa *pro capite* più elevata pari a 49,68 euro e 68,32 euro, mentre i comuni di dimensioni più grandi della fascia 6 pesano per il 14,46 per cento con un valore *pro capite* di appena 19,71 euro.

La misura del debito accumulato tratta dal conto del patrimonio, rappresenta una fonte di informazioni di sicuro interesse, infatti si rileva che il debito registrato dai comuni sardi ha un andamento fortemente decrescente nel periodo considerato, a dimostrazione che il rimborso delle

quote capitale supera l'accensione di nuovi debiti, in considerazione anche della riduzione che ha caratterizzato il ricorso all'indebitamento. Di conseguenza lo stock del debito *pro capite* dei comuni¹⁹⁸ decresce da 496,35 euro del 2011 a 396,51 euro del 2014, con una variazione complessiva del 20,11 per cento (tabella 20).

Tabella 20 - Comuni sardi - Stock del debito pro capite 2011-2014

Esercizio	2011		2012		2013		2014	
Provincia	Pro Capite	Numero Enti	Pro Capite	Numero Enti	Pro Capite	Numero Enti	Pro Capite	Numero Enti
AG	405,46	56	365,26	56	326,90	56	302,07	56
BA	800,86	15	770,63	15	726,32	15	692,85	15
CA	490,16	40	455,77	40	392,89	40	365,80	40
CO	703,88	17	675,12	17	624,55	17	562,40	17
OR	529,66	62	538,20	62	511,02	62	481,83	62
NU	472,27	20	435,66	20	398,62	20	350,41	20
SS	489,87	51	468,96	51	440,26	51	408,49	51
SA	467,57	26	409,95	26	377,46	26	339,87	26
Totale	496,35	287	466,95	287	429,76	287	396,51	287

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

L'andamento decrescente rilevato nella spesa di investimento è determinato in primo luogo dagli effetti della riduzione delle risorse destinate agli investimenti e, in particolare, dal calo dei trasferimenti. Anche le disposizioni sui vincoli del patto di stabilità interno succedutesi nel tempo, possono avere determinato, soprattutto in termini di cassa, la riduzione della spesa in conto capitale. Non sembra, invece che i limiti imposti all'indebitamento, abbiano avuto effetto determinante al riguardo stante la scarsa propensione all'indebitamento degli enti in esame.

5.7 I residui passivi

Come è noto, i residui passivi sono impegni di spesa adottati ai sensi dell'art. 183 del TUEL¹⁹⁹ per i quali al termine dell'esercizio non sono intervenuti i relativi pagamenti. I residui vengono conservati fino a quando intervenga il pagamento nei confronti del creditore, oppure venga dimostrata la loro insussistenza o prescrizione.

La gestione dei residui dovrà subire rilevanti modificazioni con la messa a regime della nuova contabilità introdotta dal d.lgs. n. 118 del 2011 come modificato ed integrato dal d.lgs. n. 126 del 2014; infatti in attuazione del nuovo principio di competenza finanziaria potenziata si dovrebbe

¹⁹⁸ Si rileva che il dato è riferito a 287 comuni, mentre i comuni oggetto della presente indagine sono 295.

¹⁹⁹ Art. 190 del d.lgs n. 267 del 2000 "1) *Costituiscono residui passivi le somme impegnate e non pagate entro il termine dell'esercizio.* 2) *E' vietata la conservazione nel conto dei residui di somme non impegnate ai sensi dell'articolo 183.* 3) *Le somme non impegnate entro il termine dell'esercizio costituiscono economia di spesa e, a tale titolo, concorrono a determinare i risultati finali della gestione.*"

avvicinare la gestione di competenza a quella di cassa e ridurre di conseguenza la dimensione della gestione dei residui.

Una mole elevata di residui passivi e una ridotta fluidità del loro smaltimento sono sintomi di una gestione finanziaria non equilibrata e della presenza di debiti che l'ente ha difficoltà ad onorare.

La gestione dei residui passivi può avere anche risentito degli effetti di rallentamento della erogazione della spesa dovuti al rispetto degli obiettivi del patto di stabilità interno, soprattutto per la parte investimenti, mentre le norme relative ai pagamenti dei debiti pregressi della pubblica amministrazione dovrebbero provocare effetti di segno opposto, determinando un più fluido smaltimento.

I residui passivi complessivi registrano un andamento decrescente nel periodo considerato, attestandosi su 2.156,05 milioni di euro nel 2014, di cui 1.455,17 milioni provenienti dalla gestione dei residui. Lo smaltimento dei residui passivi complessivi è stato determinato per il 37 per cento dalla gestione di parte corrente e per il 30 per cento da quella in conto capitale (tabella 21).

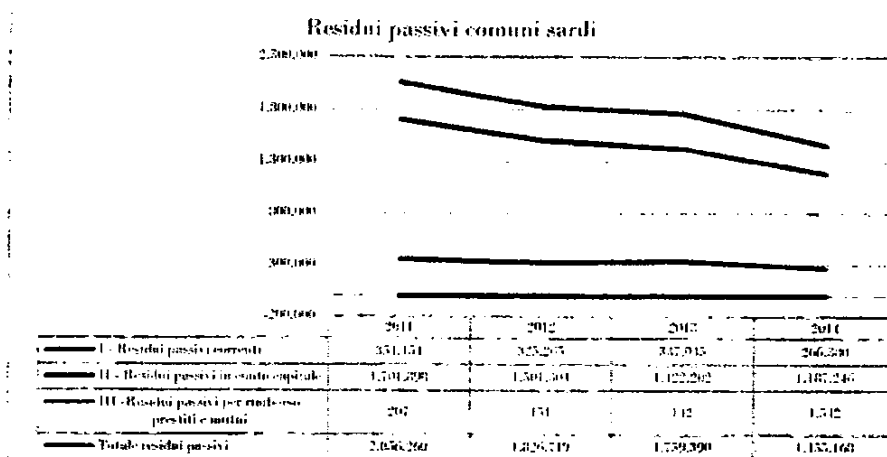
Tabella 21 - Comuni sardi - Composizione dei residui passivi 2011-2014

Totale	2011			2012			2013			2014		
	Residui cassa	Residui cassa	Pag. cassa	Residui cassa	Residui cassa	Pag. cassa	Residui cassa	Residui cassa	Pag. cassa	Residui cassa	Residui cassa	Pag. cassa
I - Spese correnti	453.065	354.154	423.222	463.368	325.265	399.447	477.339	337.045	391.043	408.385	266.380	425.407
II - Spese in conto capitale	514.889	1.701.898	427.658	358.251	1.501.304	402.098	332.711	1.422.202	319.911	291.260	1.187.246	266.337
III - Spese per rimborsi prestiti e mutui	14	207	10	90	151	8	3.376	142	75	1.243	1.542	1.094
Totale	967.968	2.056.260	850.890	821.709	1.826.719	801.554	813.426	1.759.390	711.029	700.887	1.455.168	692.837

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

I residui in conto residui della spesa corrente decrescono da 354,15 milioni di euro del 2011 a 266,38 milioni di euro del 2014. Anche i residui degli investimenti registrano un *trend* negativo costante da 1.701,90 milioni di euro nel 2011 a 1.187,25 milioni di euro nel 2014.

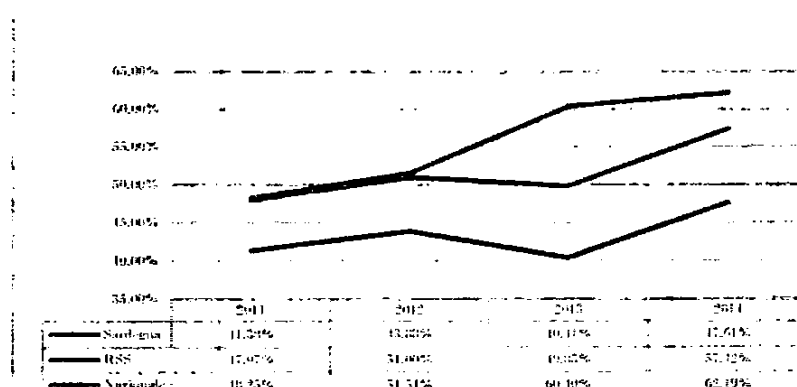
I residui passivi relativi al rimborso dei mutui e prestiti hanno un incidenza poco rilevante soprattutto nel biennio 2011/2013, mentre nel 2014 si assiste ad un forte incremento del loro valore, infatti da 207 mila euro nel 2011 si passa a 1,54 milioni di euro nel 2014. Il medesimo andamento si nota per i relativi pagamenti (grafico 24).

Grafico 24 - Comuni sardi - Residui passivi in conto residui 2011-2014

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

La velocità di pagamento dei residui provenienti dalla gestione dei residui aumenta fino al 47,61 per cento nel 2014, valore che tuttavia rimane inferiore sia al dato nazionale pari al 62,19 per cento, sia al dato rilevato nei comuni delle regioni a statuto speciale pari al 57,42 per cento. In entrambi gli aggregati la velocità di pagamento risulta crescente. Lo smaltimento dei residui passivi accumulati dai comuni della Sardegna avviene, quindi, in maniera meno fluida rispetto ad altre aree del Paese.

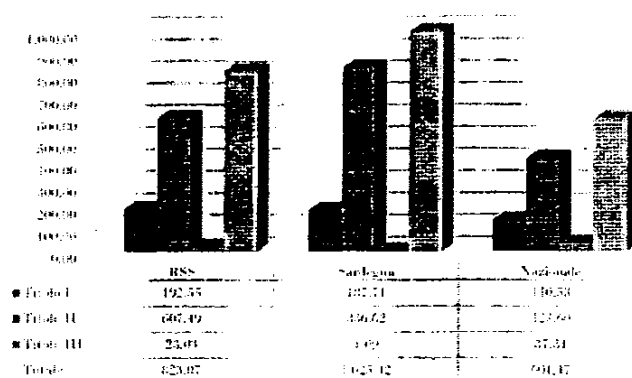
L'accelerazione della velocità di pagamento dei residui passivi ha riguardato in particolare lo smaltimento dei residui correnti, mentre per la parte in conto capitale tale indice è in flessione (grafico 25).

Grafico 25 - Comuni - Velocità di pagamento dei residui passivi in conto residui 2011-2014

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Al termine dell'esercizio 2014 la mole dei residui passivi complessivi *pro capite* dei comuni sardi è molto elevata, infatti raggiungono i 1.025,42 euro, valore superiore a quello misurato su base nazionale di 601,47 euro ed a quello delle regioni a statuto speciale con 823,07 euro (grafico 26).

Grafico 26 - Comuni - Residui passivi in conto residui pro capite 2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

I pagamenti in conto residui registrano una riduzione più contenuta rispetto agli impegni in conto residui e da 850,89 milioni di euro passano a 692,84 milioni di euro. Tale andamento è determinato in misura prevalente dalla diminuzione dei pagamenti in conto capitale che da 427,66 milioni di euro nel 2011 si attestano su un ammontare di 266,34 milioni di euro nel 2014.

Il valore assoluto dei pagamenti in conto residui è in generale diminuzione; nel 2014, per i comuni sardi, il dato *pro capite* rilevato è pari a 488,22 euro, valore questo superiore al dato nazionale (374,03 euro) ed a quello dei comuni delle regioni a statuto speciale (472,60 euro).

L'entità dei residui passivi dei comuni della Sardegna ed il loro elevato valore *pro capite* rispetto al dato nazionale dimostra che sussiste un problema di accumulazione di debiti per obblighi assunti per i quali i pagamenti vengono disposti con lentezza. Tale fenomeno può essere ricondotto al basso livello della velocità di pagamento dei residui, che rimane in tutto il periodo considerato al di sotto del 50 per cento. E' anche da ipotizzare che ci sia stata scarsa attenzione nel disporre le periodiche operazioni di revisione dei residui per cui anche obblighi insussistenti o prescritti siano rimasti ad alimentare la massa dei residui. Le operazioni di riaccertamento straordinario effettuate dopo la chiusura dell'esercizio 2014 potrebbero rilevarsi d'interesse nel ridimensionare il notevole onere che grava sui bilanci dei comuni sardi.

Per una valutazione complessiva sulla gestione dei residui può rilevarsi utile individuare se sussista o meno una differenza tra il grado di realizzazione dei residui attivi e quelli passivi, in tal modo rilevando se il fenomeno si manifesti in modo omogeneo sui due fronti.

Sul fronte attivo si nota che il livello di incasso dei residui attivi in conto residui raggiunge il 41,29 per cento nel 2014, con una variazione positiva del 3,97 per cento rispetto al 2011, mentre il tasso di

smaltimento dei residui passivi cresce al 47,61 per cento nel 2014, registrando un incremento del 15,05 per cento rispetto al 2011.

La velocità di incasso dei residui attivi risulta dunque superiore rispetto a quella di pagamento dei residui, rilevandosi in tal modo che per lo smaltimento del debito pregresso vengono immesse nel sistema anche risorse correnti.

5.8 Indicatori

Al fine di dare completezza all'esame della spesa dei comuni sardi si prendono in considerazione tre indicatori significativi per una valutazione della sana gestione finanziaria degli enti considerati, ovvero l'indice di rigidità della spesa corrente o indice di rigidità strutturale²⁰⁰, la velocità di gestione delle spese correnti²⁰¹ e la capacità di indebitamento²⁰².

L'indice di rigidità della spesa corrente o indice di rigidità strutturale indica la quota parte di risorse che l'ente può destinare alla copertura delle spese correnti non vincolate da impegni a lungo termine, cioè dalle "spese fisse" che sono la conseguenza delle scelte fatte dall'ente nei periodi precedenti. Questo parametro esprime il margine di operatività che l'ente ha a disposizione per fare nuove scelte gestionali, ovvero il margine di manovra finanziaria.

Costituiscono fattori di rigidità ad esempio il costo del personale stabile derivante dal livello di copertura della dotazione organica e le decisioni assunte in merito alle fonti di finanziamento degli investimenti. Infatti la spesa per il personale e la spesa per il rimborso di prestiti sono definite "rigide" in quanto difficilmente sono riducibili nel breve periodo. L'indice è espresso in percentuale: più elevata è la percentuale, maggiore è la rigidità della spesa e quindi risultano ridotte le possibilità di intervento nel breve termine.

L'andamento di questo indice nei comuni sardi è in lieve calo e dal 27,28 per cento del 2011 si riduce al 25,01 per cento nel 2014, in armonia con l'andamento dell'indice nazionale e del valore medio rilevato nei comuni delle regioni a statuto speciale.

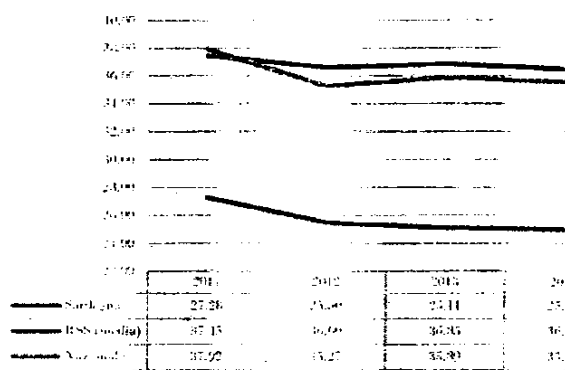
²⁰⁰ L'indice di rigidità della spesa corrente viene determinato rapportando la spesa di personale, la spesa per gli interessi passivi e la quota di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari in essere con le entrate correnti (spese di personale + spese per interessi passivi + quota capitale rate di ammortamento di mutui e prestiti obbligazionari / entrate correnti di cui al titolo I + titolo II + titolo III). Esprime la quota parte di ciascun euro di entrata assorbito dalle spese fisse, ed è calcolato su base percentuale.

²⁰¹ La velocità di gestione della spesa corrente esprime il rapporto percentuale relativo ai pagamenti in conto competenza sugli impegni in conto competenza (Pagamenti titolo I competenza/Impegni titolo I competenza). Indica quale parte degli impegni di spesa corrente ha concluso il ciclo finanziario con il pagamento entro l'esercizio finanziario. E' espressivo del grado di correttezza della gestione delle procedure di spesa che può dipendere da vari fattori anche relativi alla struttura organizzativa dell'ente.

²⁰² La capacità di indebitamento è rappresentata dal rapporto, in termini percentuali, tra la spesa sostenuta per gli interessi passivi e le entrate correnti in un determinato anno.

Si nota che il grado di rigidità della spesa corrente nei comuni sardi rimane nell'intero quadriennio decisamente inferiore di circa il 10 per cento rispetto al correlato indice nazionale e delle regioni a statuto speciale, che registrano nel 2014 rispettivamente il 35,55 per cento ed il 36,49 per cento (grafico 27).

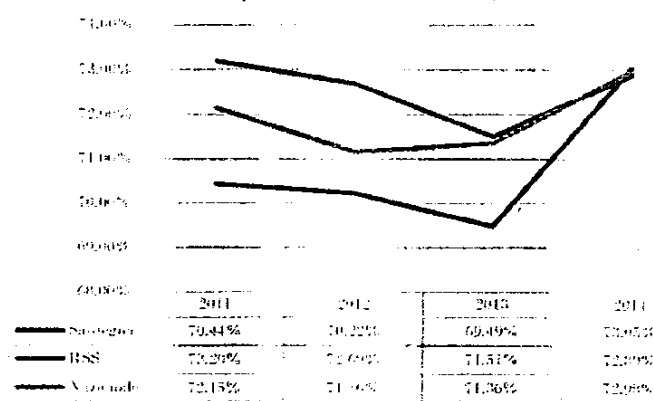
Grafico 27 - Comuni - Grado di rigidità della spesa corrente 2011-2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

La velocità di gestione della spesa corrente registra un trend crescente, ma con andamento non costante con un valore minimo del 69,49 per cento registrato nel 2013. Passa infatti dal 70,44 per cento al 73,05 per cento, valore questo superiore sia al dato nazionale, 72,98 per cento, che a quello delle regioni a statuto speciale, 72,89 per cento, nonostante il primo rilevi un lieve incremento rispetto al 2011, mentre il secondo indice sia invece in leggera flessione (grafico 28).

Grafico 28 - Comuni - Velocità di gestione delle spese correnti 2011-2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

La capacità di indebitamento²⁰³ trova un limite nelle disposizioni dell'art. 204²⁰⁴ del d.lgs. n. 267 del 2000 fondato sull'incidenza della spesa annuale per gli interessi passivi sulle entrate correnti. Come si è detto tale disposizione normativa ha subito numerose modifiche nel corso degli anni, da ultime la legge n. 147 del 2013 (all'art. 1, comma 735²⁰⁵) e la legge n. 190 del 2014 (art. 1 comma 539) che ha aumentato al 10 per cento il limite a decorrere dal 2015. Una deroga alle disposizioni contenute nell'art. 204 del TUEL è stata introdotta dall'art. 5 del d.l. n. 16 del 2014 al fine di *"favorire gli investimenti degli enti locali, per gli anni 2014 e 2015"*²⁰⁶. Risulta altresì rilevante la tematica connessa ai limiti di indebitamento di cui all'art. 10 della legge n. 243 del 2012²⁰⁷, che ha riaffermato il principio secondo cui il ricorso all'indebitamento è ammesso esclusivamente per finanziare spese di investimento²⁰⁸.

Il mancato rispetto delle disposizioni in tema di limiti all'indebitamento comporta l'inibizione della possibilità di contrarre nuovi mutui o prestiti.

²⁰³ In tema di indebitamento vedasi la delibera n. 521/2011 Corte dei conti Toscana; delibera n. 114/2011 Corte dei conti Piemonte; delibera n. 122/2011 Corte dei conti Lombardia.

²⁰⁴ Nella sua attuale formulazione l'art. 204, comma 1, del d.lgs. n. 267 del 2000 testualmente recita: *"1. Oltre al rispetto delle condizioni di cui all'articolo 203, l'ente locale può assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato solo se l'importo annuale degli interessi, sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi, a quello delle aperture di credito stipulate e a quello derivante da garanzie prestate ai sensi dell'articolo 207, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non supera il 12 per cento, per l'anno 2011, l'8 per cento, per gli anni dal 2012 al 2014, e il 10 per cento, a decorrere dall'anno 2015, delle entrate relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui. Per gli enti locali di nuova istituzione si fa riferimento, per i primi due anni, ai corrispondenti dati finanziari del bilancio di previsione. Il rispetto del limite è verificato facendo riferimento anche agli interessi riguardanti i finanziamenti contratti e imputati contabilmente agli esercizi successivi. Non concorrono al limite di indebitamento le garanzie prestate per le quali l'ente ha accantonato l'intero importo del debito garantito."* Comma modificato dall'art. 27, comma 7, lett. c), legge 28 dicembre 2001, n. 448, a decorrere dal 1° gennaio 2002, dall'art. 1, comma 44, lett. a), legge 30 dicembre 2004, n. 311, a decorrere dal 1° gennaio 2005, dall'art. 1-sexies, comma 1, lett. d), d.l. 31 marzo 2005, n. 44, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 maggio 2005, n. 88, dall'art. 1, comma 698, legge 27 dicembre 2006, n. 296, a decorrere dal 1° gennaio 2007, dall'art. 1, comma 108, legge 13 dicembre 2010, n. 220, come modificato dall'art. 2, comma 39, d.l. 29 dicembre 2010, n. 225, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2011, n. 10, dall'art. 8, comma 1, legge 12 novembre 2011, n. 183, a decorrere dal 1° gennaio 2012, dall'art. 11-bis, comma 1, d.l. 28 giugno 2013, n. 76, convertito, con modificazioni, dalla legge, e dall'art. 1, comma 735, legge 27 dicembre 2013, n. 147, a decorrere dal 1° gennaio 2014. Successivamente, il comma è stato modificato dall'art. 74, comma 1, n. 42), lett. a) e b), d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. aa), d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126; per l'applicabilità di tale ultima disposizione vedi l'art. 80, comma 1, del medesimo d.lgs. n. 118 del 2011. Infine il comma è stato così modificato dall'art. 1, comma 539, l. 23 dicembre 2014, n. 190, a decorrere dal 1° gennaio 2015.

²⁰⁵ L'art. 1, comma 735, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 recita: *"Al comma 1 dell'articolo 204 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, il primo periodo è sostituito dal seguente: «Oltre al rispetto delle condizioni di cui all'articolo 203, l'ente locale può assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato solo se l'importo annuale degli interessi, sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi, a quello delle aperture di credito stipulate e a quello derivante da garanzie prestate ai sensi dell'articolo 207, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non supera il 12 per cento, per l'anno 2011, e l'8 per cento, a decorrere dall'anno 2012, delle entrate relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui»."*

²⁰⁶ *"Al fine di favorire gli investimenti degli enti locali, per gli anni 2014 e 2015, i medesimi enti possono assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato, oltre i limiti di cui al comma 1 dell'articolo 204 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, per un importo non superiore alle quote di capitale dei mutui e dei prestiti obbligazionari precedentemente contratti ed emessi rimborsate nell'esercizio precedente"*.

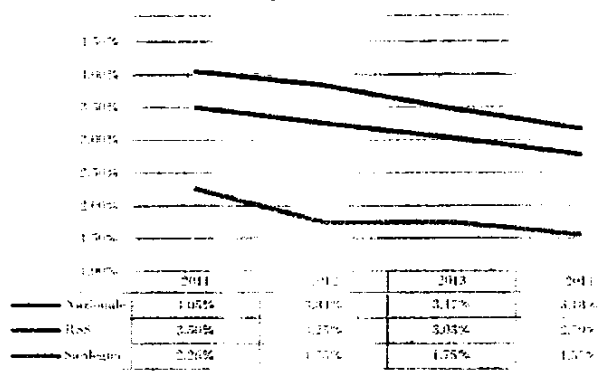
²⁰⁷ Art. 10 legge n. 243 del 2012. Attualmente è in vigore la disposizione contenuta all'art. 30, comma 7, della legge n. 183 del 2011, la quale dispone l'obbligo, per la concessione di mutui e prestiti obbligazionari, di presentazione all'istituto finanziatore o all'intermediario finanziario di una apposita attestazione, nella quale si dà atto del conseguimento degli obiettivi del patto di stabilità per l'anno precedente.

²⁰⁸ Artt. 199, 200 e 202 TUEL.

L'indicatore in esame misura la capacità di indebitamento con riferimento al rapporto stabilito dalla norma vincolistica. Come già detto i comuni sardi mostrano una ridotta propensione all'indebitamento, che comporta di conseguenza una riduzione della loro capacità di indebitamento: infatti nel 2011 l'indice si attestava al 2,26 per cento per poi ridursi all'1,57 per cento nel 2014.

L'andamento decrescente di tale indice è in linea con quanto si rileva a livello nazionale e per i comuni delle regioni a statuto speciale, tuttavia la capacità di indebitamento dei comuni sardi si posiziona su valori costantemente inferiori per tutto il periodo considerato: nel 2014 l'indice nazionale è del 3,18 per cento, quello delle Regioni a statuto speciale è del 2,79 per cento (grafico 29).

Grafico 29 - Comuni - Capacità di indebitamento 2011-2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

5.9 Equilibri generali e risultati della gestione economico finanziaria

La gestione degli enti locali deve essere orientata a garantire il mantenimento degli equilibri di bilancio stabiliti dall'organo consiliare in sede di approvazione del bilancio di previsione, che in base all'art. 193 TUEL deve essere approvato nel rispetto del pareggio finanziario e dell'equilibrio economico²⁰⁹. La situazione complessiva di equilibrio dell'ente può essere analizzata sulla base di diversi punti di osservazione che riguardano la gestione di competenza, quella dei residui, la gestione di cassa.

L'analisi degli indicatori di equilibrio dei comuni sardi mette in evidenza nell'ultimo esercizio un miglioramento della situazione finanziaria, in conformità con l'andamento registrato a livello nazionale. Pur assistendosi, come già evidenziato, ad un progressivo decremento delle entrate

²⁰⁹ Vedasi la deliberazione della Sezione delle autonomie 21/SEZAUT/2013/FRG avente ad oggetto la "Relazione al Parlamento sulla gestione finanziaria degli enti locali 2011/2012".

soprattutto di derivazione statale e nonostante la rigidità della spesa corrente e le criticità nella gestione di cassa, si rilevano evoluzioni positive dei valori degli indici.

Le azioni condotte per assicurare l'equilibrio si concentrano sul contenimento della spesa, specie quella d'investimento e tale comportamento non si rileva appropriato, considerata la difficile situazione congiunturale del sistema economico e le problematiche legate al ritardo dello sviluppo dell'Isola.

Il risultato di gestione²¹⁰, sempre di segno positivo, è in netto miglioramento passando da 24,04 milioni di euro nel 2011 a 101,80 milioni di euro nel 2014. Tale andamento è originato dalla decisa riduzione del disavanzo in conto capitale e, come si vedrà tra poco, dall'incremento dell'avanzo di parte corrente relativo all'equilibrio economico finanziario.

Il saldo netto da finanziare o da impiegare²¹¹ è positivo e in netta crescita con un valore che da 51,27 milioni di euro nel 2011 passa a 139,16 milioni di euro nel 2014.

L'andamento di questo saldo si può ricondurre alla maggior contrazione della spesa complessiva, in particolare di quella in conto capitale, rispetto alla riduzione che si riscontra nelle entrate.

La riduzione degli investimenti è una conseguenza della progressiva contrazione delle risorse, dei limiti imposti dalle regole del patto di stabilità interno e della scarsa propensione all'indebitamento dei comuni, anche dovuta ai limiti ad esso imposti dalle norme restrittive.

Il valore aggregato del risultato di amministrazione²¹², che dipende anche dal risultato della gestione dei residui e dal fondo cassa, cresce da 462,42 milioni di euro nel 2011 a 767,27 milioni di euro nel 2013, per poi ridursi leggermente a 656,03 milioni di euro nel 2014. Un analogo andamento si riscontra anche negli altri ambiti territoriali (tabella 22).

Il risultato suddetto appare in controtendenza rispetto agli altri in precedenza esaminati e ciò dovrebbe riconnettersi ad operazioni effettuate sui residui nell'ambito del riaccertamento ordinario. Può, infatti, ragionevolmente ipotizzarsi che, in vista delle operazioni di riaccertamento straordinario sulla base dei nuovi principi contabili, gli enti abbiano utilizzato le normali procedure di riaccertamento per operare una più attenta revisione dei residui specie sul lato attivo. Ove tale

²¹⁰ Il *saldo della gestione corrente* è pari al risultato differenziale tra le entrate totali e le spese totali in conto competenza, depurate delle concessioni di crediti, anticipazioni di cassa e dalle entrate e spese da servizi per conto di terzi (c.d. partite di giro).

²¹¹ Il *saldo netto da finanziare o da impiegare* è pari al risultato differenziale tra le entrate finali e le spese finali in conto competenza: le entrate finali sono determinate dalle entrate totali ad esclusione delle operazioni di accensione mutui e prestiti, le spese finali sono determinate dalle spese totali ad esclusione delle operazioni di rimborso prestiti.

²¹² Il *risultato di amministrazione* è dato dalla somma algebrica dei risultati della gestione nel suo complesso, sia della competenza che dei residui. L'equilibrio finanziario di amministrazione esprime in termini percentuali il surplus del fondo cassa e dei residui attivi sui residui passivi.

ipotesi dovesse essere confermata si sarebbe in presenza di una maggiore attendibilità del risultato di amministrazione, infatti, la presenza in bilancio di crediti di dubbia o difficile esazione ne influenza l'affidabilità. Secondo le regole contabili antecedenti all'armonizzazione²¹³, tali crediti andrebbero stralciati dal conto del bilancio per essere registrati nel conto del patrimonio.

Inoltre, a partire dal 2012, è stato introdotto dall'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95 del 2012, l'obbligo per gli enti di costituire in bilancio un Fondo svalutazione crediti di ammontare pari ad almeno il 25 per cento dei residui attivi ultraquinquennali contabilizzati ai titoli I e III²¹⁴, che rappresenta una considerevole garanzia a tutela degli equilibri. Per gli enti che accedono alle anticipazioni previste dall'art. 1 del d.l. n. 35 del 2013 tale ammontare è elevato al 30 per cento, salvo a dimostrare la persistenza delle ragioni del credito e l'elevato livello di riscuotibilità. A decorrere dal 1° gennaio 2015 con il regime di armonizzazione anche tale sistema è venuto meno²¹⁵.

E' da ricordare al riguardo che il risultato di amministrazione, non dovrebbe essere influenzato dalla contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità di cui al citato d.l. n. 35 del 2013, che non possono *"concorrere alla determinazione del risultato di amministrazione"*, secondo le indicazioni fornite nella delibera della Sezione delle autonomie n. 19/2014/QMIG.

L'analisi aggregata dei rendiconti 2014 dei comuni sardi evidenzia un equilibrio economico finanziario²¹⁶ positivo di 139,31 milioni di euro, in crescita dal 2011 in cui il saldo era pari a 113,66 milioni di euro.

Il saldo di parte corrente rappresenta la differenza tra le entrate correnti e le spese correnti e la spesa per rimborso prestiti di parte capitale ed il suo incremento dimostra che aumenta il sostegno che viene dalla parte corrente del bilancio alla parte in conto capitale.

Diversamente l'equilibrio in conto capitale²¹⁷ è di segno negativo, ma in netto miglioramento nell'intero periodo, considerato che da un valore negativo di 89,62 milioni di euro del 2011 si riduce ad un valore sempre negativo di 37,51 milioni di euro nel 2014. Il progressivo miglioramento registrato nel periodo è in linea con l'andamento a livello nazionale, sebbene in questo caso il valore,

²¹³ Si ricorda che nel nuovo regime di armonizzazione dei sistemi contabili, anche questi crediti vanno contabilizzati per intero, al fine di darne evidenza in contabilità finanziaria, compensati dall'appostamento di un fondo crediti di congruo ammontare.

²¹⁴ La misura della predetta percentuale, relativamente all'anno 2014, è stata rivista a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 3-bis, comma 1, d.l. 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68.

²¹⁵ La norma è stata abrogata dall'art. 77, comma 1, lett. c), d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. aa), d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126.

²¹⁶ L'*equilibrio economico finanziario* (comunemente definito equilibrio corrente) indica la differenza tra entrate correnti (titoli I, II, III) e le spese correnti (titolo I) sommate alle spese per rimborso prestiti (titolo III) depurate dell'intervento I.

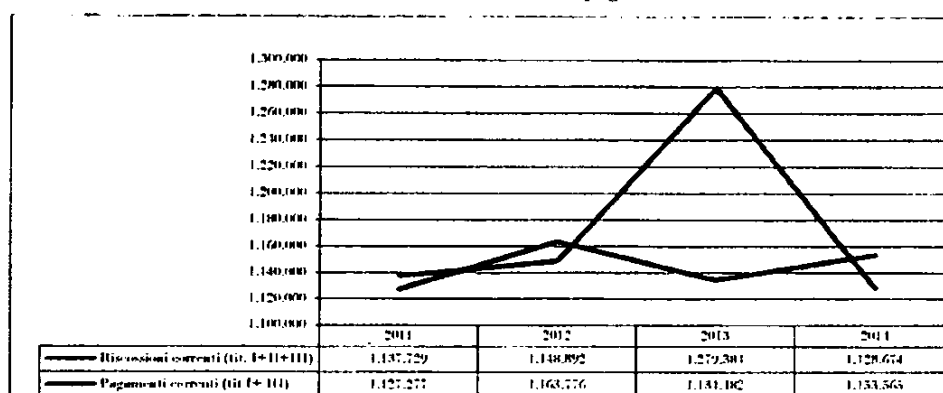
²¹⁷ L'*equilibrio in conto capitale* indica la differenza tra entrate in conto capitale (titolo IV) depurate della categoria VI sommate alle entrate da prestiti (titolo V) depurate della categoria I e le spese in conto capitale (titolo II) depurate dell'intervento 10.

ad esclusione del 2012, risulta essere sempre positivo. Anche nelle regioni a statuto speciale il miglioramento del saldo ha determinato nel 2014 un valore positivo.

Il miglioramento di questo saldo, tuttavia, non può essere valutato positivamente in quanto dimostra una sostanziale rinuncia ad intraprendere nuove iniziative d'investimento anche coperte in debito.

Dall'analisi dei movimenti della cassa corrente, relativi cioè alle riscossioni delle entrate correnti ed ai pagamenti delle spese correnti in conto competenza, emerge un andamento non lineare nel periodo, complessivamente decrescente. Il saldo passa da 10,45 milioni di euro nel 2011, con un picco positivo nel 2013 dovuto principalmente ad un incremento delle riscossioni, per giungere ad un valore negativo di 24,89 milioni di euro nel 2014 (grafico 30).

Grafico 30 - Comuni sardi - Confronto riscossioni-pagamenti correnti 2011-2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

La riduzione del margine di cassa ha condizionato l'attivazione delle relative anticipazioni nei comuni sardi; le stesse infatti, come rilevato in precedenza, sono state attivate in misura rilevante proprio nell'anno 2014.

Il risultato di gestione aumenta sia a livello nazionale che nelle regioni a statuto speciale, in linea con l'andamento dei comuni sardi, in cui il saldo nell'intero periodo si mantiene sempre su valori positivi e risulta in costante incremento.

Tuttavia, mentre in Sardegna l'avanzo di parte corrente finanzia parte del disavanzo in conto capitale, a livello nazionale e nelle regioni a statuto speciale entrambi i saldi risultano positivi.

L'equilibrio economico finanziario in Sardegna è positivo e sempre crescente, mentre a livello nazionale, pur segnando un complessivo miglioramento, il suo andamento non risulta lineare. Nelle

regioni a statuto speciale invece si registra un andamento opposto, infatti il saldo segna un *trend* decrescente in modo non costante.

Tabella 22 - Comuni - Indicatori degli equilibri di bilancio 2014

Ambito geografico	Numero Enti	Popolazione totale	Equilibrio economico finanziario (saldo di parte corrente)	Equilibrio in conto capitale	Saldo netto da finanziare (-) o impiegare (+)	Risultato di gestione	Risultato di amministrazione	Capacità di indebitamento
Sardegna	295	1.419.098	139.312.108	-37.513.900	139.162.385	101.798.209	656.029.744	1,57%
RS5	1.002	6.750.612	123.864.124	85.536.260	481.948.520	209.400.384	1.936.222.287	2,79%
Nazionale	6.424	53.397.047	728.575.482	1.887.270.856	3.854.053.195	2.615.846.338	14.183.602.143	3,18%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

5.10 I debiti fuori bilancio

La valutazione degli equilibri di bilancio si completa esaminando la presenza di partite non rinvenibili nelle scritture di rendiconto e comunque destinate ad essere ricondotte a bilanci futuri.

Come è noto, il fenomeno dei debiti fuori bilancio riguarda particolari evenienze nelle quali per diverse ragioni non risulta possibile provvedere attraverso le ordinarie procedure di spesa, per cui l'ordinamento degli enti locali si è dato carico di approntare una disciplina in deroga ai principi del bilancio. In particolare la facoltà di riconoscimento dei debiti fuori bilancio, connessa a fattispecie tipiche ed eccezionali²¹⁸, si pone in contrasto con il principio di universalità e integrità del bilancio e pertanto deve essere circoscritta a taluni casi specifici.

L'art. 194 del TUEL prevede particolari ipotesi nelle quali è ammessa la possibilità di riconoscere dei debiti fuori bilancio, ovvero debiti relativi ad obblighi assunti irritualmente senza il preventivo impegno, che successivamente vengono ricondotti all'interno della struttura del bilancio comunale.

La presenza di debiti fuori bilancio, specie se non circoscritta a limitate fattispecie, può essere indizio determinante di una gestione finanziaria dell'ente disordinata o anche della prassi scorretta di assumere spese in eccesso rispetto ai pertinenti stanziamenti.

Nei comuni della Sardegna il fenomeno risulta relativamente rilevante quanto a dimensioni, in quanto nel 2013 i debiti riconosciuti rappresentavano l'1,15 per cento delle spese correnti, tuttavia

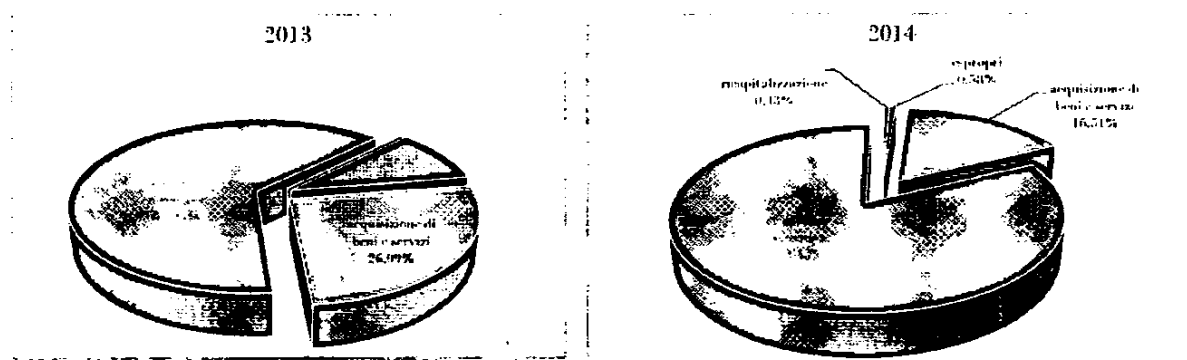
²¹⁸ Si tratta delle sentenze esecutive, dei disavanzi di consorzi, aziende speciali ed altre istituzioni, del conferimento di nuovo capitale sociale a società costituite dall'ente e dell'acquisizione irrituale di beni e servizi.

è da notare che il fenomeno si presenta in aumento e i debiti fuori bilancio nel 2014 crescono e raggiungono l'1,72 per cento della spesa corrente.

In particolare, dall'analisi del quadro dettagliato dei debiti fuori bilancio relativo agli anni 2013-2014, tratto dalla banca dati della Sezione delle autonomie, si evince che i comuni sardi hanno registrato complessivamente debiti fuori bilancio riconosciuti per l'esercizio finanziario 2013 per 18,04 milioni di euro. La voce di maggiore rilevanza deriva dalle sentenze esecutive (11,53 milioni di euro) che rappresentano il 63,93 per cento del complesso dei debiti, segue l'acquisizione di beni e servizi (4,70 milioni di euro) per il 26,09 per cento e quindi gli espropri (1,80 milioni di euro) per il 9,98 per cento.

Nell'esercizio finanziario 2014 i debiti fuori bilancio complessivamente riconosciuti dai comuni sardi si elevano a 26,11 milioni di euro. Si accresce ulteriormente la quota derivante da sentenze esecutive (21,53 milioni di euro) pari all'82,48 per cento dell'insieme. Si riduce, invece, al 16,51 per cento la quota per l'acquisizione di beni e servizi (4,31 milioni di euro) ed allo 0,58 per cento (151 mila euro) la quota per espropri. Una quota dello 0,43 per cento, pari a 112 mila euro, è riconducibile a ricapitalizzazione (grafico 31).

Grafico 31 - Comuni sardi - Debiti fuori bilancio 2013-2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sezione delle autonomie

Nel 2013 il ripiano del debito è avvenuto per l'89,56 per cento nel corso del medesimo esercizio, mentre il 4,90 per cento è stato ripianato nei due esercizi successivi. Nell'esercizio 2014 il ripiano del debito è avvenuto per il 97,96 per cento nel corso dello stesso anno, il restante 1,72 per cento nel biennio successivo mentre lo 0,32 per cento (83 mila euro) è rimasto privo di copertura nel triennio.

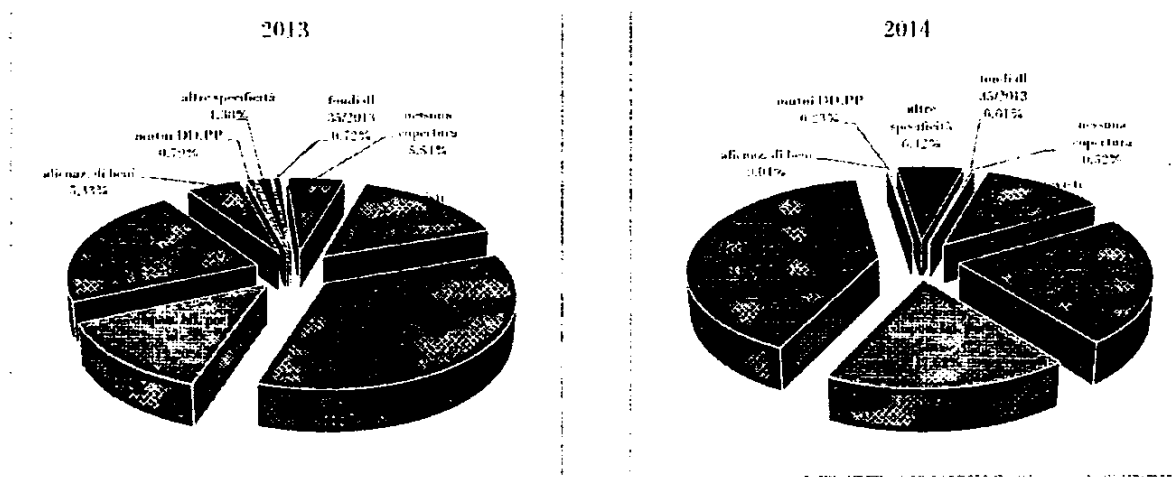
Al 31 dicembre 2012 i debiti fuori bilancio riconosciuti prima del 2013 risultano completamente impegnati, mentre sono stati rilevati debiti fuori bilancio ancora da riconoscere al 31 dicembre 2013 per complessivi 4,97 milioni di euro derivanti principalmente da espropri nella misura di 2,32 milioni

di euro (46,66 per cento), acquisizione di beni per 1,91 milioni di euro (38,47 per cento) e infine per quasi 739 mila euro (14,87 per cento) a causa di sentenze esecutive. Al termine dell'esercizio 2013 risultano debiti fuori bilancio riconosciuti non ancora impegnati per 1,25 milioni di euro: il 46,66 per cento (583 mila euro) ha trovato copertura finanziaria nel 2014, il 26,67 per cento (333 mila euro) nel 2015, ed il restante 26,67 per cento (333 mila euro) nel 2016. Sono stati rilevati debiti fuori bilancio ancora da riconoscere al 31 dicembre 2014 per complessivi 4,79 milioni di euro derivanti principalmente da sentenze esecutive per l'84,78 per cento (4,06 milioni di euro) e per il restante 15,22 per cento (729 mila euro) da acquisizione di beni.

La copertura finanziaria dei debiti nel 2013 è avvenuta in quota preponderante, pari a 6,39 milioni di euro (35,46 per cento) da disponibilità di bilancio di parte corrente, per il 22,27 per cento (oltre 4 milioni di euro) con applicazione dell'avanzo di amministrazione e per il 15,31 per cento (2,76 milioni di euro) con stanziamenti previsti nel bilancio. Vengono coperti debiti per 2,38 milioni di euro (13,20 per cento) con disponibilità di bilancio per investimenti, meno di un milione di euro (5,33 per cento) con alienazioni immobiliari, il restante 2,89 per cento con ricorso all'indebitamento, mentre il 5,54 per cento (un milione di euro) non ha avuto copertura finanziaria (grafico 32).

Nel 2014 la copertura finanziaria dei debiti fuori bilancio proviene per il 40,29 per cento (10,52 milioni di euro) dall'applicazione dell'avanzo di amministrazione, per il 22,94 per cento (5,99 milioni di euro) da disponibilità di bilancio di parte corrente, per il 17,62 per cento (4,60 milioni di euro) da disponibilità di bilancio per investimenti, per il 12,14 per cento (3,17 milioni di euro) da stanziamenti nel bilancio di previsione dell'esercizio di competenza, per lo 0,04 per cento da alienazioni immobiliari, per il 6,66 per cento da ricorso all'indebitamento mentre il restante 0,32 per cento (83 mila euro) non ha avuto copertura finanziaria (grafico 32).

Grafico 32 - Comuni sardi - Copertura finanziaria dei debiti fuori bilancio 2013-2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sezione delle autonomie

Nel complesso si rileva che il fenomeno, anche se di dimensioni non allarmanti si dimostra in crescita, che la quota di debito che non trova copertura nei due esercizi successivi è piuttosto limitata e che per lo più le coperture avvengono con mezzi di bilancio, risultando ridotta la quota coperta in debito.

6 LE PROVINCE

6.1 Le province oggetto di indagine

L'analisi riguarda le otto province sarde nelle quali insiste una popolazione complessiva di 1.663.859 abitanti e una media di abitanti per provincia di circa 208.000 nel 2014. In realtà la distribuzione della popolazione nelle province non è omogenea, in quanto alcune zone dell'Isola sono scarsamente popolate.

Il 33,71 per cento della popolazione residente in Sardegna nel 2014 pari a 560.827 abitanti si colloca nella provincia di Cagliari; segue la provincia di Sassari con il 20,14 per cento pari a 335.097 abitanti residenti.

Nella tabella seguente sono riportati nel dettaglio i dati della popolazione suddivisa per province.

Tabella 23 - Le province sarde

Ente	Popolazione Istat 2014	Rapporto popolazione provincia/popolazione regionale	Rapporto popolazione provincia/popolazione nazionale
A.P. di Cagliari	560.827	33,71%	0,92%
A.P. di Carbonia-Iglesias	128.551	7,73%	0,21%
A.P. di Medio Campidano	100.676	6,05%	0,17%
A.P. di Nuoro	158.980	9,55%	0,26%
A.P. di Ogliastra	57.699	3,47%	0,09%
A.P. di Olbia-Tempio	158.518	9,53%	0,26%
A.P. di Oristano	163.511	9,83%	0,27%
A.P. di Sassari	335.097	20,14%	0,55%
Totale	1.663.859	100%	
Totale nazionale	60.782.569		2,74%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

L'elevato numero delle province rispetto agli abitanti potrebbe trovare una possibile spiegazione nell'ampiezza del territorio nel quale è distribuita la scarsa popolazione.

E' appena il caso di ricordare in questa sede che alle province c.d. storiche se ne sono aggiunte altre quattro a decorrere dal 2001²¹⁹. In seguito, in attuazione della legge n. 56 del 2014, è stata adottata la legge regionale n. 7 dell'11 marzo 2015 di "*Riordino del sistema delle autonomie locali della Sardegna*"²²⁰ che ha operato una ristrutturazione complessiva del sistema, prevedendo la

²¹⁹ Con la legge regionale 12 luglio 2001, n. 9 sono state istituite n. 4 nuove province in aggiunta alle quattro storiche di Cagliari, Nuoro, Oristano e Sassari. Le nuove province, divenute operative a seguito delle elezioni provinciali dell'8 e 9 maggio 2005, sono quelle di: Olbia-Tempio, Ogliastra, Carbonia-Iglesias, Medio Campidano.

²²⁰ L'argomento è stato trattato nel capitolo 3, "*La riforma delle funzioni degli enti di area vasta*".

soppressione delle “nuove province”, il temporaneo mantenimento delle quattro “province storiche”²²¹, e la contestuale riorganizzazione delle circoscrizioni territoriali.

Tuttavia, nel contesto che si è generato per via dei tempi prolungati di attuazione del nuovo ordinamento di cui alla legge n. 56 del 2014, sono emersi una serie di aspetti critici che stanno determinando conseguenze a carico della finanza provinciale sulle quali le associazioni degli enti e la Conferenza delle regioni e delle province autonome hanno espresso valutazioni critiche, approfondendo gli aspetti problematici, per cui potrebbero emergere situazioni difficili con particolare riguardo agli aspetti finanziari ed alla gestione del personale tali da mettere in crisi l'azione amministrativa svolta dagli enti provinciali.

Si deve infine segnalare che la Sezione regionale di controllo per la Sardegna ha già svolto un'indagine sulla gestione delle province sarde in un periodo antecedente all'emanazione delle norme sopra richiamate che hanno introdotto un diverso scenario di analisi. Nella deliberazione n. 90/2012/GEST del 19 novembre 2012 è stato esaminato il periodo dal 2005 al 2011 per verificare in particolare le criticità di maggior interesse nella gestione delle quattro “nuove province” regionali in un momento storico di forte dibattito in merito all'opportunità di mantenimento delle autonomie provinciali ed alle problematiche connesse all'istituzione di nuove province, con particolare riferimento ai costi di organizzazione e di personale²²². L'esame è stato esteso alla verifica dell'impatto che l'istituzione delle nuove province ha avuto sulle spese di personale e di funzionamento delle province ed “storiche”²²³.

²²¹ Art. 29, “Funzioni”: “Le province, in via transitoria e fino alla loro definitiva soppressione, esercitano le funzioni fondamentali elencate all'articolo 1, comma 85, della legge n. 56 del 2014.”

²²² Tale monitoraggio era stato deliberato ben prima dell'annessione dei quesiti referendari che avrebbero portato nel maggio 2012 la regione Sardegna all'approvazione dei decreti di abrogazione degli atti normativi istitutivi delle nuove province nonché alla proroga degli organi in carica.

²²³ I dati contabili emersi hanno portato alla conclusione che “le spese per il funzionamento delle nuove province non solo non hanno portato ad una diminuzione, neppure parziale, della spesa delle amministrazioni provinciali storicamente esistenti nella regione Sardegna, ma anzi si sono pressoché integralmente sommate ad essa”; con riferimento al personale viene rilevato un aumento di quasi 500 unità dal 2005 al 2011; quanto poi alla rilevata riduzione (minima) delle spese per gli organi politici, questa è ricondotta alla legislazione che negli ultimi anni ha drasticamente ridotto le possibilità di spesa delle singole amministrazioni per il funzionamento degli organi politici piuttosto che al maggior decentramento delle funzioni provinciali.

6.2 Le entrate correnti

6.2.1 Composizione e tendenze

I recenti interventi in materia di tributi locali hanno avuto sostanziali effetti sulla composizione delle entrate delle province delle regioni a statuto ordinario, in particolare per effetto dell'istituzione del "*Fondo sperimentale di riequilibrio*"²²⁴ finanziato con una quota parte del gettito di entrate proprie delle province, pertanto una quota parte delle entrate del titolo II è confluita nel titolo I cui fanno capo le entrate proprie.

Al riguardo va ricordato che il decreto MEF del 10 ottobre 2011, ha stabilito che il Fondo di riequilibrio deve essere allocato nel titolo I "*Entrate tributarie*" e non nel titolo II relativo ai trasferimenti²²⁵.

Nelle province delle regioni autonome, comprese le province sarde, per le quali il Fondo sperimentale di riequilibrio non è stato attuato, non si evidenzia la conseguente modificazione nella composizione delle entrate correnti. Questa variabile dovrà essere debitamente tenuta in considerazione nel raffronto della situazione finanziaria con le province delle regioni a statuto ordinario.

Le manovre di finanza pubblica negli ultimi anni hanno operato riduzioni delle risorse messe a disposizione delle province e delle città metropolitane ed in particolare l'art. 1, comma 418, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 ha previsto il concorso delle province al contenimento della spesa pubblica nella misura di 1 miliardo di euro per il 2015, che raggiungerà i 2 miliardi nel 2016 e i 3 miliardi nel 2017. Tali riduzioni di spesa vengono ripartite nella misura del 90 per cento tra le province appartenenti alle regioni a statuto ordinario ed il restante 10 per cento fra gli enti della regione Sicilia e della regione Sardegna.

A questo si aggiungono le ulteriori riduzioni per 516,7 milioni di euro nell'anno 2015 nell'ambito delle politiche della c.d. "*spending-review*", in tema di risparmio della spesa media corrente, per l'acquisto di autovetture e il conferimento di incarichi e consulenze, il cui contributo è stato ripartito con il DM Interno del 28 aprile 2015²²⁶.

²²⁴ Art. 21 d.lgs. n. 68 del 2011.

²²⁵ Il decreto del Ministro dell'economia e finanze del 10 ottobre 2011, con cui sono stati individuati i codici SIOPE, ovvero i codici che gli enti locali devono usare per la classificazione delle voci elementari dell'entrata e della spesa, prevede che le somme ricevute a titolo di Fondo sperimentale di riequilibrio (art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 23 del 2011) vadano imputate contabilmente al titolo I, categoria III (tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie), mentre quelle da compartecipazione al titolo I, categoria I (imposte).

²²⁶ Il DM del 28 aprile 2015 contempla il riparto del contributo, per l'anno 2015, a carico di ciascuna città metropolitana e provincia ricompresa nelle regioni a statuto ordinario e provincia delle regioni siciliana e Sardegna per l'importo complessivo di 510 milioni di euro in proporzione alla spesa media sostenuta nel triennio 2012-2014, per 5,7 milioni di euro in proporzione alle spese per incarichi di

Il DM del Ministero dell'Interno del 29 maggio 2015, in applicazione dell'art. 1, comma 150 bis, della legge 7 aprile 2014 n. 56²²⁷, ha disposto un *“contributo pari a 60 milioni di euro, per l'anno 2015, a carico delle Città metropolitane e delle Province, ai fini del coordinamento della finanza pubblica e per la riduzione dei costi della politica”*.

Come si è detto, la linea rivolta allo sviluppo dell'autonomia finanziaria, perseguita a livello nazionale attraverso la riforma delle modalità di finanziamento, non ha trovato applicazione nelle province della Sardegna ed infatti la struttura delle entrate correnti di competenza nel quadriennio 2011/2014 vede una ancora netta prevalenza di quelle da trasferimenti, statali, regionali e comunitari, di cui al titolo II.

Le entrate da trasferimenti correnti per l'anno 2011 ammontavano a complessivi 181,83 milioni di euro su un totale delle entrate correnti di 314,28 milioni di euro; nell'anno 2014 i trasferimenti si attestano ad 114,14 milioni di euro su un totale di entrate correnti pari a 206,84 milioni di euro (tabella 24). Nel quadriennio si assiste, comunque, ad una marcata riduzione dei trasferimenti che incide sul livello delle entrate correnti complessive; tale tendenza in flessione appare ben più evidente in termini di riscossioni di competenza, per via del ridotto livello di realizzazione delle entrate da trasferimenti.

consulenza, studio e ricerca e per i contratti di collaborazione coordinata e continuativa e 1 milione di euro in proporzione al numero di autovetture.

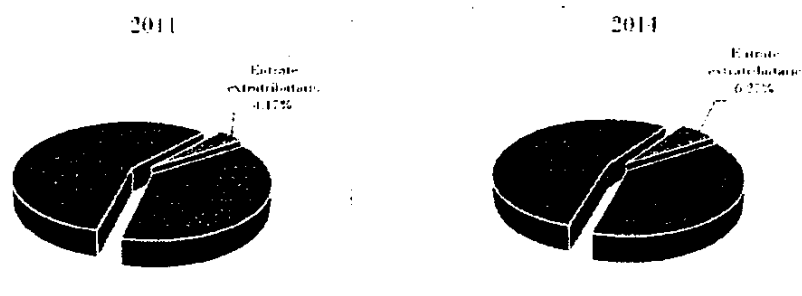
²²⁷ Comma aggiunto dall'art. 19 del d.l. 24 aprile 2014 n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014 n. 89.

Tabella 24 - Province sarde - Entrate correnti distinte per categorie 2011-2014

Titolo	Categoria	Accertamenti				Riscossioni			
		2011	2012	2013	2014	2011	2012	2013	2014
TITOLO I	Categoria 1 - Imposte	117.480	99.385	91.553	78.438	111.403	92.698	87.173	71.531
	Categoria 2 - IMU	632	582	573	549	458	365	405	346
	Categoria 3 - tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie	1.224	1.080	956	736	1.088	369	722	337
	Totale	119.336	101.046	93.081	79.723	112.949	93.432	88.300	72.214
TITOLO II	Categoria 1 - contributi e trasferimenti correnti dallo Stato	33.525	12.571	5.178	1.729	31.497	9.112	1.602	1.057
	Categoria 2 - contributi e trasferimenti correnti dalla Regione	99.205	108.059	98.938	83.166	60.186	49.200	34.596	48.732
	Categoria 3 - contributi e trasferimenti correnti dalla Regione per funzioni delegate	42.620	42.641	26.531	25.502	31.692	30.176	15.360	15.736
	Categoria 4 - contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari ed internazionali	4.739	3.542	1.597	2.619	80	1.062	127	449
	Categoria 5 - contributi e trasferimenti correnti da altri enti del settore pubblico	1.741	3.869	2.333	1.127	1.065	1.578	819	373
	Totale	181.830	170.682	134.577	114.144	124.519	91.129	52.504	66.346
TITOLO III	Categoria 1 - proventi dei servizi pubblici	1.504	1.316	1.395	1.411	1.424	1.243	1.224	1.261
	Categoria 2 - proventi dei beni del Comune	3.018	3.512	3.476	3.128	1.422	1.690	1.308	1.019
	Categoria 3 - interessi su amministrazioni e crediti	2.165	1.977	738	387	1.809	1.499	661	264
	Categoria 4 - utili netti delle aziende speciali e partecipate, dividendi di società	24	240	0	700	0	240	0	0
	Categoria 5 - proventi diversi	6.403	8.364	10.620	7.346	2.889	2.346	4.366	3.678
	Totale	13.114	15.408	16.229	12.972	7.543	7.018	7.559	6.223
Totale entrate correnti		314.281	287.137	243.887	206.839	245.012	191.578	148.363	144.783

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

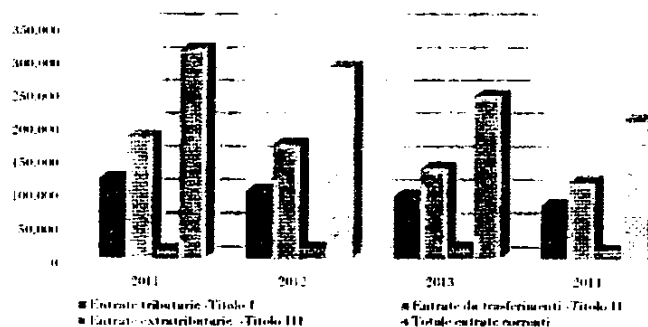
I trasferimenti correnti nella media quadriennale raggiungono circa il 56,92 per cento del totale delle entrate correnti. La media delle entrate proprie si attesta sul 43,09 per cento, di cui il 37,47 per cento è costituito dalle entrate del titolo I, ed il 5,62 per cento da quelle extra tributarie del titolo III, (grafico 33).

Grafico 33 - Province sarde - Composizione percentuale delle entrate correnti 2011 e 2014

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

La progressiva riduzione delle entrate correnti delle province sarde nel quadriennio 2011/2014, risulta particolarmente evidente tra il 2013 e il 2014 (-15,19 per cento); tale andamento decrescente è determinato dalla diminuzione sia delle entrate tributarie che di quelle da trasferimenti, più evidente per queste ultime.

Fino al 2013 si è registrato un incremento delle entrate extra tributarie in generale di scarso rilievo, e non in grado di compensare il trend negativo del complesso delle entrate correnti. Nell'ultimo anno anche le entrate del titolo III riportano una decisa riduzione (grafico 34).

Grafico 34 - Province sarde - Accertamenti delle entrate correnti 2011-2014

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Anche l'andamento delle riscossioni in conto competenza delle entrate correnti delle province sarde nel quadriennio 2011/2014 è risultato decisamente decrescente (-40.91 per cento). Nel 2011 ammontavano a 245,01 milioni di euro, a 191,58 milioni di euro nel 2012 (-21,81 per cento), nel 2013 si riducono a 148,36 milioni di euro (-22,56 per cento), fino a raggiungere 144,78 milioni di euro nel 2014, con una diminuzione ulteriore del 2,41 per cento.

Le riscossioni in conto competenza delle entrate tributarie hanno subito, nel corso del quadriennio una costante diminuzione, con una variazione negativa nel 2014 del 18,22 per cento; anche le riscossioni delle entrate da trasferimenti hanno subito una forte riduzione, fatta eccezione per l'inversione di tendenza rilevata nel 2014 con un incremento del 26,36 per cento rispetto all'anno precedente dipendente dai contributi correnti della Regione. Si riducono complessivamente anche le entrate extra tributarie del 17,51 per cento, che solo nel 2013 riportavano un leggero aumento del 7,71 per cento rispetto al 2012.

Le entrate da trasferimenti, che sino al 2013 registravano il peggioramento più evidente, con una flessione del 42,38 per cento, risultano nell'ultimo esercizio in aumento grazie ai contributi regionali (le riscossioni in conto competenza del titolo II nel 2014 ammontano a 66,35 milioni di euro), sostenendo il livello complessivo delle entrate correnti delle province. Tale apporto non riesce tuttavia ad impedire nel quadriennio considerato un complessivo peggioramento del 46,72 per cento.

Le riscossioni delle entrate extra tributarie subiscono complessivamente una riduzione del 17,51 per cento con un ammontare complessivo che passa da 7,54 milioni di euro nel 2011 a 6,22 milioni di euro nel 2014 (tabella 25).

Tabella 25 - Province sarde - Variazioni delle riscossioni delle entrate correnti 2011-2014

Titolo	2012/2011	2013/2012	2014/2013	2014/2011
I	-17,28%	-5,49%	-18,22%	-36,06%
II	-26,82%	-42,38%	26,36%	-46,72%
III	-6,97%	7,71%	-17,68%	-17,51%
Totale	-21,81%	-22,56%	-2,41%	-40,91%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Nel rapporto di composizione espresso in termini di riscossioni in conto competenza sin dal 2012 le entrate tributarie si collocano al primo posto e si inverte la situazione osservata in termini di accertamenti. Infatti mentre nel 2011 le riscossioni del titolo I (pari al 46,10 per cento) rappresentavano una quota minore rispetto a quelle del titolo II (pari al 50,82 per cento), successivamente le riscossioni di cui al titolo I sono risultate prevalenti (48,77 per cento nel 2012), con un picco del 59,52 per cento nel 2013 per poi discendere al 49,88 per cento nel 2014 (tabella 26).

Tabella 26 - Province sarde - Composizione percentuale delle riscossioni delle entrate correnti 2011-2014

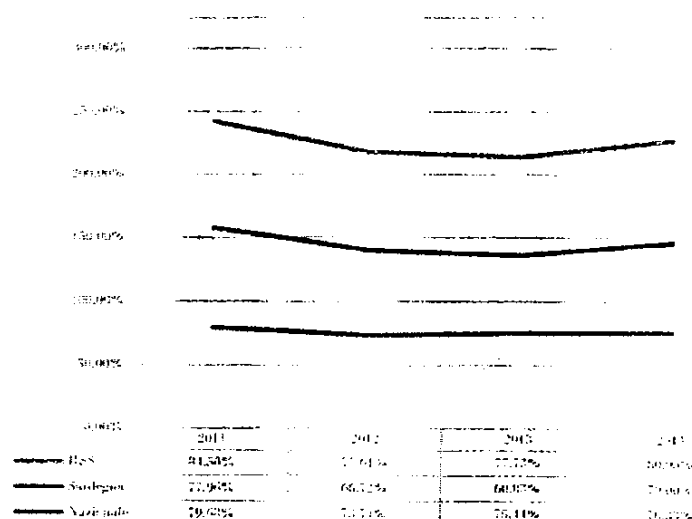
Titolo	2011	2012	2013	2014	Media 2011/2014
I	46,10%	48,77%	59,52%	49,88%	51,07%
II	50,82%	47,57%	35,39%	45,82%	44,90%
III	3,08%	3,66%	5,10%	4,30%	4,03%
Totale	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Tale andamento, che consegue ad una serie di fattori e specialmente alla lenta riscossione delle entrate trasferite, non si allinea nell'ultimo anno agli intenti della riforma delle modalità di finanziamento per via dell'evidente ripresa del peso delle entrate trasferite.

La velocità di riscossione delle entrate correnti tra il 2011 e il 2014, si è ridotta dal 77,96 al 70,00 per cento, ponendosi al di sotto della media nazionale (76,33 per cento), e della media delle regioni a statuto speciale (80,95 per cento) (grafico 35).

Grafico 35 - Province - Velocità di riscossione delle entrate correnti 2011-2014



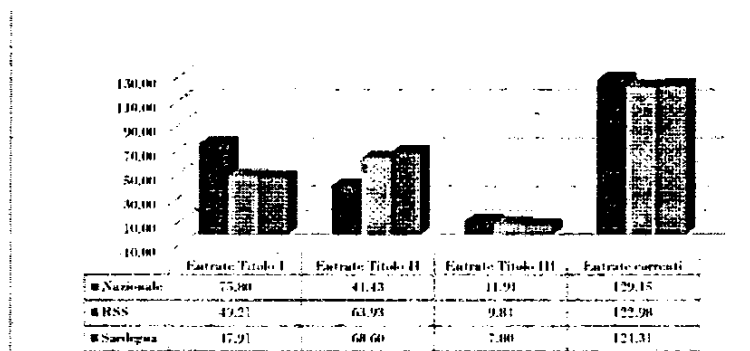
Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Si nota che nel quadriennio, sebbene l'indice sia in diminuzione, la velocità di riscossione del titolo I rimane sempre la più elevata rispetto a quella delle altre entrate correnti, superando il 90 per cento, in linea con l'andamento delle riscossioni nelle regioni a statuto speciale (90,82 per cento) e superiore al dato nazionale (85,49 per cento).

Sia a livello regionale che nazionale, la velocità di riscossione dei trasferimenti correnti subisce una riduzione fino al 2013, per poi aumentare leggermente nel 2014, passando in Sardegna dal 68,48 per cento nel 2011 al 58,13 per cento nel 2014, valore inferiore a quello delle regioni a statuto speciale (75,22 per cento) ed a quello nazionale (63,21 per cento).

Nonostante la tendenza discendente, le entrate correnti di competenza *pro capite* delle province sarde (124,31 euro) risultano per l'anno 2014 di poco superiori al corrispondente dato delle regioni a statuto speciale (122,98 euro) ed inferiori al dato nazionale (129,15 euro) (grafico 36).

Grafico 36 - Province - Entrate correnti pro capite 2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

6.2.2 Entrate tributarie

Le entrate tributarie, che nel 2011 ammontavano a totale di 119,34 milioni di euro, si riducono a 79,72 milioni di euro, con un calo complessivo nel periodo pari al 33,19 per cento.

Tale fenomeno è determinato da una riduzione generalizzata del gettito dell'Imposta provinciale di trascrizione (I.P.T.), pertanto legato all'andamento del mercato degli autoveicoli e dalla contrazione del tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente in talune province, oltre agli effetti della soppressione dell'addizionale provinciale sull'energia elettrica, a decorrere dall'anno 2012²²⁸ e alla mancata attuazione del federalismo fiscale, che avrebbe comportato l'allocatione nel titolo I del relativo Fondo di riequilibrio.

La composizione degli accertamenti di competenza del titolo I "Entrate tributarie" vede una netta prevalenza delle entrate derivanti dalle "Imposte"²²⁹ (98,39 per cento in media nel quadriennio) che ammontano a 117,48 milioni di euro nel 2011 e si riducono a 78,44 milioni di euro nel 2014. Le entrate delle categorie II e III, "Tasse"²³⁰ e "Tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie"²³¹, hanno scarsa rilevanza, rispettivamente per lo 0,60 per cento e 1,01 per cento in media nel quadriennio (tabella 27).

²²⁸ Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 2, comma 6, del d.lgs. n. 23 del 2011 e dall'art. 18, comma 5, del d.lgs. n. 68 del 2011, sono state soppresse le addizionali comunali e provinciali sull'energia elettrica. Tale abrogazione è intervenuta dal 1° aprile 2012, come previsto dal d.l. n. 16 del 2012, convertito in legge n. 44 del 2012, mentre per le regioni "ordinarie" la decorrenza è stata dal primo gennaio 2011, ai sensi del d.lgs. n. 23 del 2011 sul federalismo fiscale.

²²⁹ Le principali imposte provinciali (categoria I) sono l'imposta provinciale di trascrizione (I.P.T.) istituita dall'art. 56 del d.lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997, ed il valore dell'imposta viene determinato come previsto dai commi 2 e 11 del suddetto articolo, con decreto ministeriale n. 435 del 27 novembre 1998; il tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente attribuito alle province a fronte delle funzioni amministrative svolte in materia di tutela ambientale (art. 19 del d.l. n. 504 del 1992, art. 49, comma 17 del d.lgs. n. 22 del 1997, art. 14 commi 28 e 29 del d.l. n. 201 del 2011, convertito in legge n. 214 del 2011 e s.m.i); l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile veicoli prevista dall'art. 60 d.lgs. n. 446 del 1997.

²³⁰ La principale tassa provinciale (categoria II) è la Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) istituita dal Capo II del Decreto Legislativo 15 novembre 1993, n. 507.

²³¹ Tra i principali tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie della provincia (categoria III) la principale voce è costituita dal Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, istituito e disciplinato dall'art. 3, commi 24-41 della L. 28-12-1995 n. 549.

Tabella 27 - Province sarde - Composizione delle entrate tributarie per categorie 2011-2014

Titolo I	2011	2012	2013	2014	Media nel quatriennio
Categoria I - Imposte	98,44%	98,36%	98,36%	98,39%	98,39%
Categoria II - Tasse	0,53%	0,58%	0,62%	0,69%	0,60%
Categoria III - Tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie	1,03%	1,07%	1,03%	0,92%	1,01%
Totale	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

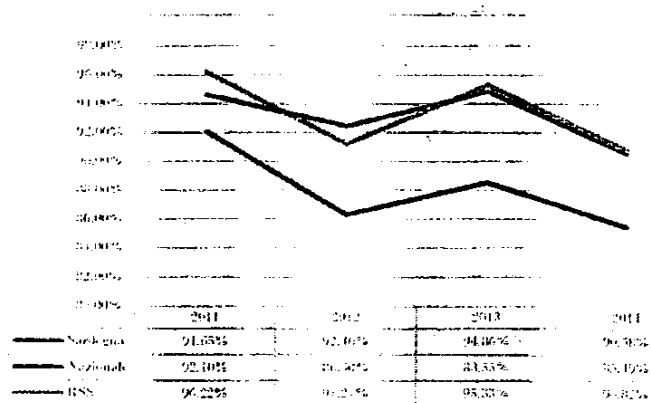
Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Si assiste ad un generale decremento degli accertamenti di competenza per tutte le tre categorie (meno 33,19 per cento). Le imposte si riducono complessivamente del 33,23 per cento.

In termini di riscossioni le “*Imposte*” nel 2011 raggiungono il 98,63 per cento del titolo e ammontano a 111,40 milioni di euro su un totale di 112,95 milioni di euro. Anche negli esercizi successivi, pur rilevandosi un *trend* in continua diminuzione delle riscossioni, le imposte rappresentano la quasi totalità delle riscossioni tributarie (99,05 per cento nel 2014).

La velocità di riscossione delle entrate tributarie si attesta nel 2014 ad un livello soddisfacente (90,58 per cento), superiore alla corrispondente media nazionale (85,49 per cento) e appena inferiore al valore medio delle regioni a statuto speciale (90,82 per cento) (grafico 37).

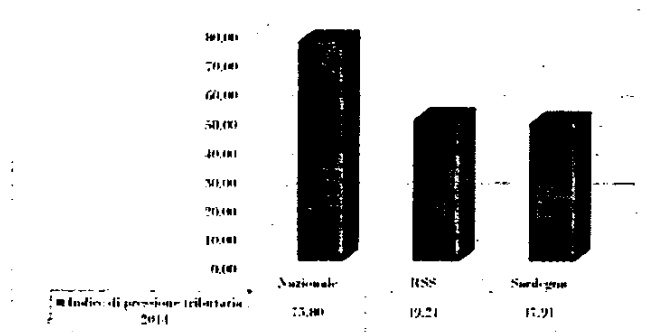
Grafico 37 - Province - Velocità di riscossione delle entrate tributarie 2011-2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Il dato *pro capite* degli accertamenti delle entrate tributarie o “*pressione tributaria*” delle province sarde riporta valori non elevati; nel 2014 si attesta ad un livello pari a 47,91 euro, nettamente inferiore rispetto al dato nazionale pari a 75,80 euro, e leggermente al di sotto del valore registrato nelle regioni a statuto speciale di 49,21 euro (grafico 38 e tabella 28). Al riguardo è da osservare che il dato nazionale è influenzato dalla presenza del Fondo di riequilibrio non attivato nell’isola.

Grafico 38 - Province - Indice pressione tributaria 2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Tabella 28 - Province - Entrate tributarie per categorie pro capite 2014

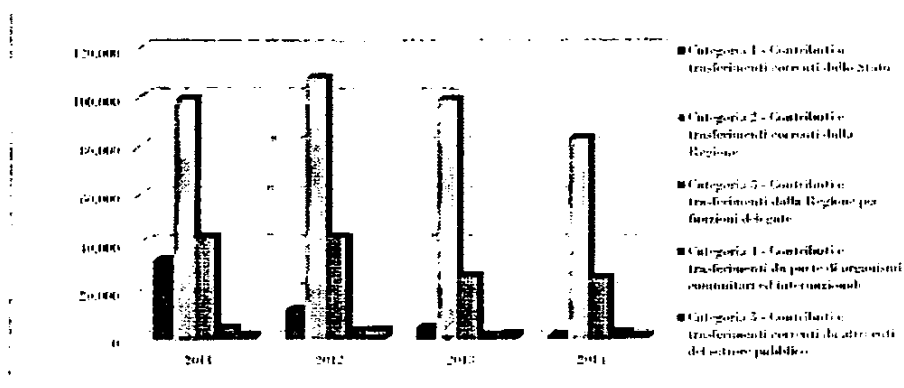
Titolo I Categorie	RSS		Nazionale		Sardegna	
	Accertamenti	Pro capite	Accertamenti	Pro capite	Accertamenti	Pro capite
Categoria I - Imposte	315.771.864	48,82	4.061.410.098	72,23	78.437.524,84	47,14
Categoria II - Imposte	985.640	0,15	15.462.311	0,28	548.824,13	0,33
Categoria III - Tributi speciali e altre entrate tributarie proprie	1.511.460	0,23	185.202.101	3,29	736.346,26	0,44
Totale	318.268.964	49,21	4.262.074.510	75,80	79.722.695	47,91
Popolazione ISTAT 2014	6.467.569		56.226.210		1.663.859	

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

6.2.3 Trasferimenti

L'andamento delle entrate relative ai “Contributi e trasferimenti correnti” è in diminuzione nelle sue componenti fondamentali, con un'inversione di tendenza nell'ultimo esercizio per quanto concerne le riscossioni (grafico 39).

Grafico 39 - Province sarde - Andamento dei contributi e trasferimenti correnti 2011-2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Le entrate derivanti da “*Contributi e trasferimenti correnti dalla Regione*” rappresentano la principale fonte di finanziamento delle province sarde con andamento altalenante e con un’incidenza crescente sul totale del titolo II fino al 2013, per poi subire una leggera flessione nell’esercizio successivo, in cui si attesta al 72,86 per cento, per un importo pari a 83,16 milioni di euro, con una variazione negativa del 16,17 per cento.

Seguono in termini di rilevanza le entrate provenienti da “*Contributi e trasferimenti dalla Regione per funzioni delegate*” che diminuiscono nettamente nell’ultimo biennio per attestarsi nel 2014 al 22,34 per cento con 25,50 milioni di euro, corrispondenti ad una variazione negativa del 40,16 per cento (tabella 29).

Tabella 29 - Province sarde - Composizione dei contributi e trasferimenti per categorie 2011-2014

Titolo II	2011	2012	2013	2014	Media nel quadriennio
Categoria I - Contributi e trasferimenti correnti dallo Stato	18,44%	7,37%	3,85%	1,52%	7,80%
Categoria II - Contributi e trasferimenti correnti dalla Regione	54,56%	63,31%	73,52%	72,86%	66,06%
Categoria III - Contributi e trasferimenti dalla Regione per funzioni delegate	23,44%	24,98%	19,71%	22,34%	22,62%
Categoria IV - Contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari ed internazionali	2,61%	2,08%	1,19%	2,29%	2,04%
Categoria V - Contributi e trasferimenti correnti da altri enti del settore pubblico	0,96%	2,27%	1,73%	0,99%	1,49%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

La flessione dei trasferimenti regionali nell’ultimo biennio risente, almeno in parte, della riduzione dei trasferimenti vincolati, per effetto di specifici interventi legislativi regionali, tra i quali la riduzione dell’aliquota Irap, il cui risparmio di spesa viene destinato a perseguire specifiche finalità previste dalla medesima normativa regionale²³².

I “*Contributi e trasferimenti dalla Regione per le funzioni delegate*” hanno subito una contrazione nel 2013 del 37,78 per cento rispetto alle somme attribuite nell’esercizio precedente, rilevando una riduzione complessiva nel periodo considerato pari al 40,16 per cento, con un ammontare che da 42,62 milioni di euro del 2011 passa a 25,50 milioni di euro nel 2014.

Il “*grado di dipendenza nei confronti della Regione*” segna un netto incremento, attestandosi nel 2014 al 52,54 per cento in coerenza con l’andamento dei trasferimenti regionali che, come evidenziato, è di segno opposto a quello dei trasferimenti erariali. Tale dato risulta pertanto, superiore sia alla

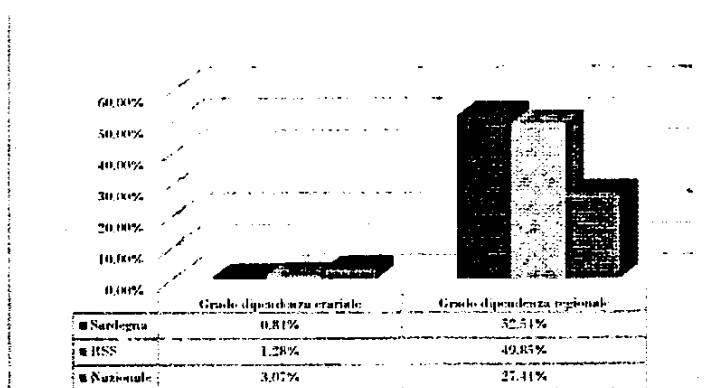
²³² La legge regionale n. 12 del 2013 prevede all’art. 2 la riduzione delle aliquote per gli anni 2013 e 2014, stabilendo i criteri per la destinazione dei relativi risparmi in capo alle pubbliche amministrazioni. Per le province stabilisce la destinazione del risparmio alla manutenzione degli edifici scolastici.

media nazionale (27,44 per cento) sia alla media registrate nelle regioni a statuto speciale (49,85 per cento).

Le entrate relative alla categoria I riguardante i “Contributi e trasferimenti correnti dallo Stato”, hanno avuto nel quadriennio 2011/2014 un andamento decrescente, in quanto da un importo pari a 33,53 milioni di euro nel 2011 si è passati a 1,73 milioni di euro nel 2014 con una riduzione pari al 94,84 per cento.

Le manovre finanziarie statali²³³ hanno comportato la diminuzione dei trasferimenti statali nel quadriennio 2011/2014 e ciò ha determinato la riduzione del “grado di dipendenza erariale”, che nel 2014 decresce drasticamente allo 0,84 per cento, inferiore sia al valore nazionale (3,07 per cento) che a quello delle regioni a statuto speciale (1,28 per cento) (grafico 40).

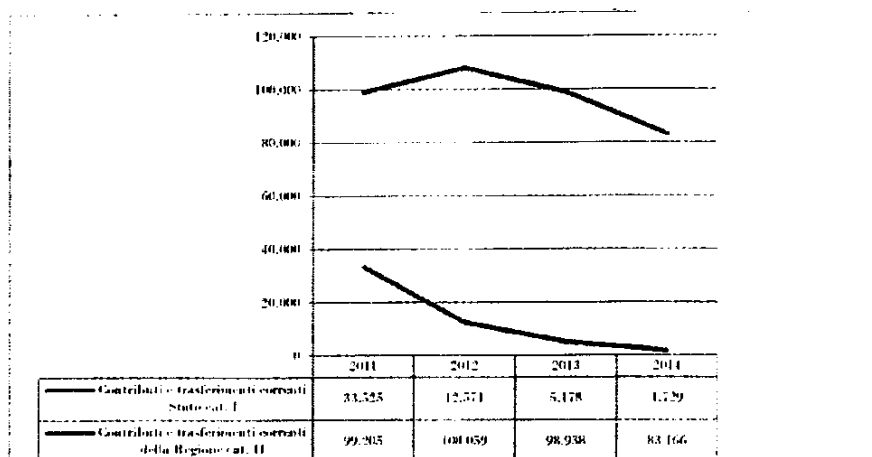
Grafico 40 - Province - Grado di dipendenza erariale e regionale 2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

La diminuzione dell’apporto dello Stato viene dimostrata dall’inclinazione della retta di cui al grafico sotto riportato (grafico 41), il quale evidenzia una significativa e costante riduzione delle entrate dal 2011 al 2014.

²³³ Si vedano per un verso le riduzioni previste nell’art. 16, commi 6 e 7, del d.l. 6 luglio 2012 n. 95, nell’art. 1, comma 380, della legge 228 del 2012 e per l’altro il contributo compensativo per il minor gettito previsto dagli artt. 1 e 3 del d.l. n. 102 del 2013.

Grafico 41 - Province sarde - Contributi e trasferimenti correnti Stato - Regione 2011-2014

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Nell'anno 2012 la Regione ha incrementato il suo apporto nei confronti delle province sarde, riducendo parzialmente il *gap* venutosi a creare con il taglio dei trasferimenti statali.

La riduzione dei trasferimenti statali risulta in linea con quanto avvenuto nelle regioni ordinarie, mentre un sostegno alle province sarde continua ad essere assicurato dai trasferimenti regionali che flettono meno decisamente ed acquistano evidente rilevanza nel rapporto di composizione.

I "Contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari ed internazionali" sempre nel corso del quadriennio considerato si sono ridotti del 44,75 per cento e nel 2014 incidono nella misura del 2,29 per cento sul totale del titolo con un ammontare di 2,62 milioni di euro.

I "Contributi e trasferimenti correnti da altri enti del settore pubblico" riportano un incremento degli accertamenti nel 2012, per poi diminuire nuovamente fino a rilevare un ammontare di 1,13 milioni di euro nel 2014, con una variazione complessivo del 35,27 per cento.

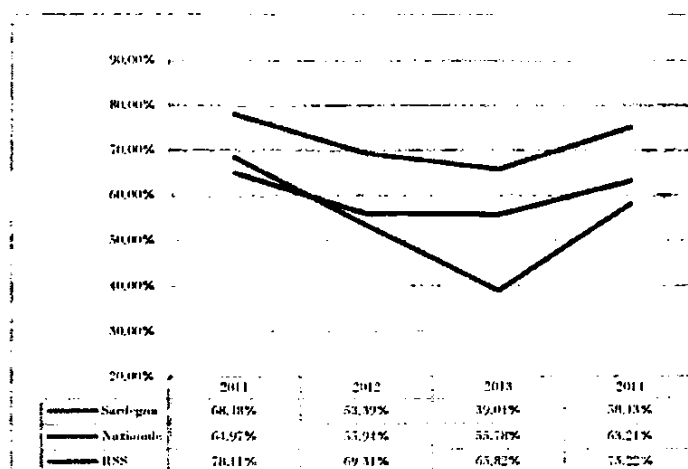
I contributi e trasferimenti della Regione costituiscono la parte più rilevante del titolo II anche in termini di riscossioni con un ammontare di 60,19 milioni di euro nel 2011 (pari al 48,33 per cento del titolo) che nel 2014 si riduce a 48,73 milioni di euro, mentre si eleva nel rapporto di composizione al 73,45 per cento del totale. Nonostante la forte contrazione delle riscossioni queste entrate rappresentano la componente principale del titolo II con un peso determinante sul totale dei trasferimenti.

Le riscossioni, in conto competenza, dei contributi e trasferimenti correnti dallo Stato diminuiscono decisamente, passando da 31,50 milioni di euro del 2011 a 1,06 milioni di euro nel 2014, (oltre il 96 per cento di variazione nel quadriennio).

Tale drastica riduzione deriva dai tagli ai trasferimenti statali previsti dalle disposizioni in tema di “*spending review*”. Il ritardo nell'erogazione dei trasferimenti, sia statali che regionali, rappresenta un fattore che implica notevoli effetti sulla gestione della cassa degli enti, che dipendono largamente dalle entrate trasferite.

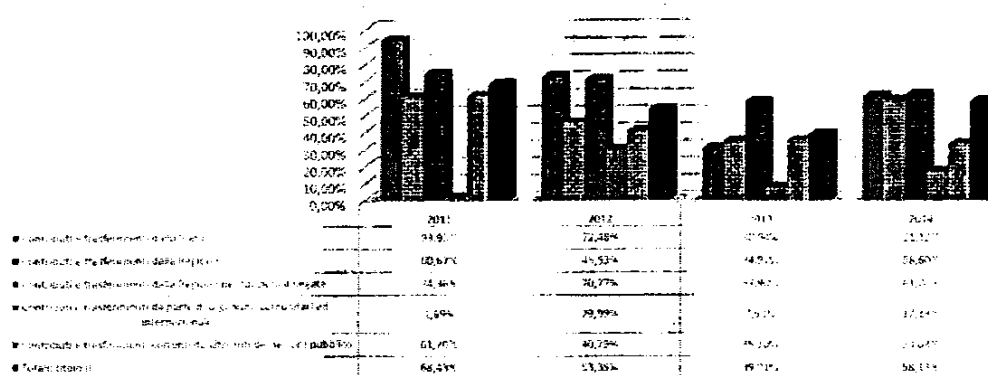
La velocità di riscossione delle entrate derivate risulta in continua diminuzione fino al 2013 (39,01 per cento), per poi registrare un incremento nel 2014 attestandosi sul 58,13 per cento, molto al di sotto della media nazionale (63,21 per cento) e delle regioni a statuto speciale (75,22 per cento). La lenta realizzazione delle entrate da trasferimenti, rende critica la gestione di cassa ed in taluni casi può anche incidere negativamente sul mantenimento dei servizi essenziali (grafico 42).

Grafico 42 - Province - Velocità di riscossione delle entrate da contributi e trasferimenti correnti 2011-2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

A dimostrazione di quanto sopra esposto si evidenzia che la percentuale di riscossione dei trasferimenti statali, rispetto agli accertamenti di competenza, si è notevolmente ridotta, passando dal 93,95 per cento del 2011 al 30,94 per cento nel 2013, attestandosi al 61,12 per cento nel 2014. Un trend discendente si registra anche per i trasferimenti regionali e per le funzioni delegate (grafico 43).

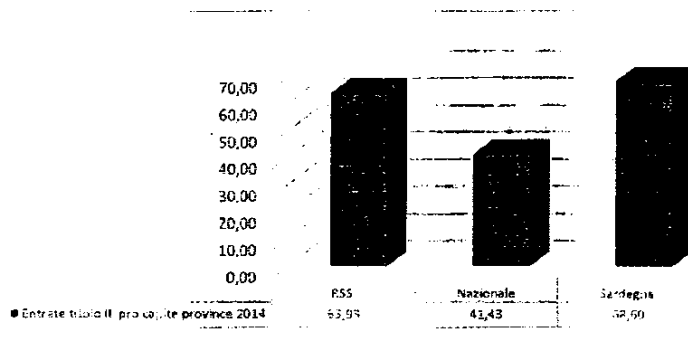
Grafico 43 - Province sarde - Percentuale di riscossione delle entrate derivate per categorie 2011-2014

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

In diminuzione costante anche le riscossioni relative ai “*Contributi e trasferimenti correnti da altri enti del settore pubblico*” della categoria V, che nel 2011 ammontano a 1,07 milioni di euro e si riducono fino ad un totale di 373 mila euro nel 2014, di conseguenza il livello medio delle riscossioni in termini di composizione nel quadriennio risulta di scarso rilievo (1,18 per cento).

Le riscossioni relative ai “*Contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari ed internazionali*” invece hanno un andamento irregolare, si evidenzia inoltre una bassa percentuale di riscossione rispetto ai contributi concessi che nel 2014 si attesta sul 17,13 per cento.

Nel 2014 il dato *pro capite* di competenza del complesso delle entrate derivate (titolo II) raggiunge i 68,60 euro e si posiziona molto al di sopra della media nazionale (41,43 euro) e al di sopra del valore registrato nelle regioni a statuto speciale (63,93 euro) (grafico 44).

Grafico 44 - Province - Entrate derivate pro capite 2014

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

L'elevato valore *pro capite* dei trasferimenti correnti riportato a livello regionale non si distribuisce in modo omogeneo tra le province; infatti presentano un dato *pro capite* particolarmente elevato la provincia dell'Ogliastra (97,84 euro), seguita dal Medio Campidano e da Oristano (rispettivamente

93,54 euro e 89,32 euro), mentre la provincia di Olbia Tempio (53,43 euro) rileva un valore molto al di sotto della media regionale (tabella 30).

Tabella 30- Province sarde - Entrate pro capite 2014

Provincia	Popolazione ISTAT 2014	Titolo I	Titolo II	Titolo III	Titolo IV	Titolo V	Totale
Carbonia Iglesias	560.827	59,12	58,52	6,64	27,16	0,00	151,45
Oristano	128.551	29,08	67,05	8,13	11,75	0,00	116,01
Alghero	100.676	54,19	93,54	6,24	13,04	0,00	167,01
Oristano	158.980	37,04	89,62	5,57	28,97	0,00	161,18
Oristano	57.699	40,71	97,84	9,97	63,87	0,00	212,38
Oristano	158.518	45,31	53,43	4,95	23,51	0,00	127,19
Oristano	163.511	42,32	89,32	4,70	17,37	0,00	153,71
Sassari	335.097	44,86	60,64	13,61	32,30	0,00	151,41
Totale	1.663.859	47,91	68,60	7,80	26,29	0,00	150,60

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

6.3 Entrate extra tributarie

Nel quadriennio le entrate extra tributarie si mantengono pressoché costanti: raggiungono il massimo nel 2013 con un importo di 16,23 milioni di euro per poi ridursi a 12,97 milioni di euro nel 2014, con una riduzione nel periodo 2011/2014 pari all'1,08 per cento.

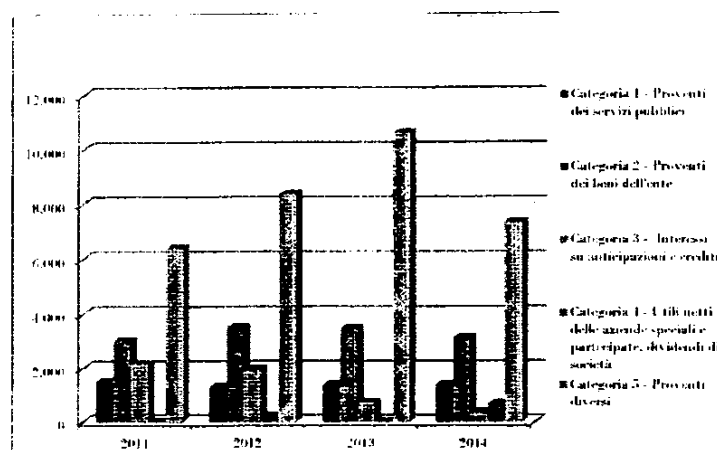
La quota principale del titolo III "*Entrate extra tributarie*", è costituita dai "*Proventi diversi*" con un andamento pressoché in continua crescita. Nel 2011 le entrate registrate ammontano a 6,40 milioni di euro fino ad arrivare a 10,62 milioni di euro nel 2013, attestandosi a 7,35 milioni di euro nel 2014, con un'incidenza nel quadriennio pari mediamente al 56,29 per cento del totale. Ha pesato in modo determinante sull'andamento di tale categoria di entrata nel 2013 l'accertamento straordinario di 2,89 milioni di euro effettuato dalla provincia di Cagliari a titolo di "*rimborso per danni*".

Le entrate da "*Proventi dei beni dell'Ente*" registrano un valore medio nel quadriennio pari al 22,83 per cento del titolo e mantengono un andamento costante degli accertamenti che da 3,02 milioni di euro nel 2011 passano a euro 3,13 milioni di euro nel 2014.

Nella categoria "*Utili netti delle aziende speciali e partecipate, dividendi di società*" non si rilevano movimenti significativi e non sussistono accertamenti nel 2013, mentre nel 2014 si rileva un elevato incremento, registrato nella sola provincia di Cagliari che accerta 700 mila euro quali "*Proventi da organismi partecipati*".

Con riferimento alle voci di entrata si vedano il grafico 45 e la tabella 31.

Grafico 45 - Province sarde - Andamento delle entrate extra tributarie 2011-2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Tabella 31 - Province sarde - Composizione percentuale delle entrate extra tributarie per categorie 2011-2014

Titolo III	2011	2012	2013	2014	Media del quadriennio
Categoria I - Proventi dei servizi pubblici	11,47%	8,54%	8,59%	10,87%	9,87%
Categoria II - Proventi dei beni dell'ente	23,01%	22,79%	21,42%	24,12%	22,83%
Categoria III - Interessi su anticipazioni e crediti	16,51%	12,83%	4,55%	2,99%	9,22%
Categoria IV - Utili netti delle aziende speciali e partecipate, dividendi di società	0,18%	1,56%	0,00%	5,40%	1,78%
Categoria V - Proventi diversi	48,83%	54,28%	65,44%	56,63%	56,29%
Totale	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Le riscossioni del titolo seguono un andamento irregolare con una tendenza alla riduzione passando da 7,54 milioni di euro nel 2011 a 6,22 milioni di euro nel 2014, con una variazione negativa del 17,51 per cento.

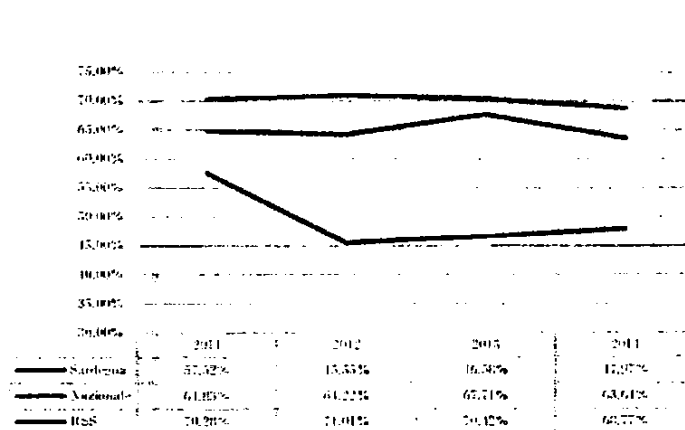
Anche nelle riscossioni di competenza la componente principale è costituita dai “*Proventi diversi*” con un ammontare complessivo incassato nel 2011 di 2,89 milioni di euro, che aumenta a 3,68 milioni di euro nel 2014, rappresentando il 59,11 per cento del totale del titolo nel 2014, con una variazione complessiva in positivo del 27,33 per cento.

Seguono le categorie “*Proventi dei servizi pubblici*”, che nel 2014 incide per il 20,27 per cento (con una media nel quadriennio del 13,59 per cento), i “*Proventi dei beni dell'ente*”, che nel 2014 pesa per il 16,37 per cento (con una media nel quadriennio del 19,15 per cento) e gli “*Interessi su anticipazioni e crediti*” che nel 2014 rileva per il 4,24 per cento (con una media nel quadriennio del 14,57 per cento).

La velocità di riscossione delle entrate extra tributarie delle province sarde, nell'intero quadriennio, rimane sempre nettamente inferiore a quella delle province delle regioni a statuto speciale (68,77 per

cento) e, seppur in misura inferiore, anche al dato nazionale (63,64 per cento), attestandosi nel 2014 al 47,97 per cento (grafico 46).

Grafico 46 - Province - Velocità di riscossione delle entrate extra tributarie 2011-2014

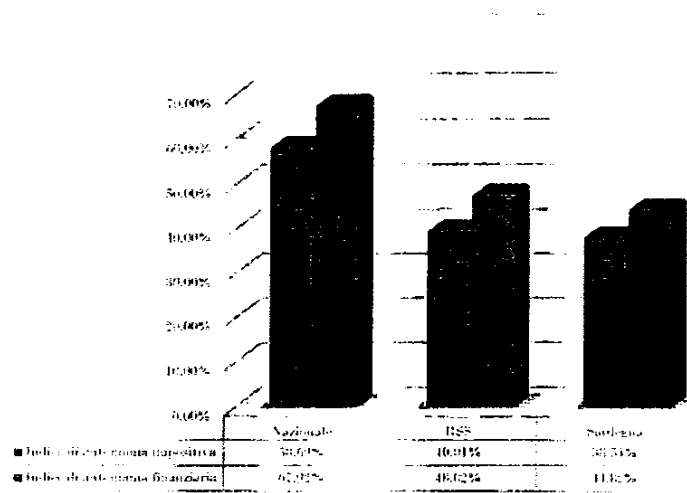


Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

A conclusione dell'analisi svolta sulle entrate correnti, l'osservazione attraverso indicatori di entrata, consente il confronto dei valori relativi all'anno 2014 delle province sarde con la media nazionale e la media registrata nelle regioni a statuto speciale.

L'indice di autonomia impositiva indica il grado di incidenza delle entrate tributarie sul totale delle entrate correnti ed è strettamente connesso all'indice di pressione tributaria analizzato in precedenza. Il livello di autonomia impositiva delle province sarde, pari al 38,54 per cento, risulta nettamente inferiore alla media nazionale (58,69 per cento) e alle regioni a statuto speciale (40,01 per cento). Il dato dell'autonomia impositiva registrato nelle province sarde corrisponde necessariamente ad un livello di pressione tributaria altrettanto ridotto.

L'indice di autonomia finanziaria, che misura la capacità di reperire risorse proprie, presenta la medesima dinamica dell'indice di autonomia impositiva; il dato delle province sarde si attesta al 44,82 per cento, valore meno elevato della media nazionale pari al 67,92 per cento, ed inferiore alla media delle regioni a statuto speciale (48,02 per cento) (vedi grafico 47).

Grafico 47 - Province - Indice di autonomia finanziaria ed impositiva 2014

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Le entrate *pro capite* delle province sarde si attestano al di sotto sia del dato nazionale (11,91 euro) che di quello delle province delle regioni a statuto speciale (9,84 euro), con un importo di 7,80 euro (tabella 32).

Tabella 32 - Province - Entrate extra tributarie distinte per categorie pro capite 2014

Titolo III	RSS		Nazionale		Sardegna	
	Acc.	Pro capite	Acc.	Pro capite	Acc.	Pro capite
Categoria I - Proventi dei servizi pubblici	8.980	1,39	209.199	3,72	1.411	0,85
Categoria II - Proventi dei fondi dell'atc	11.844	1,83	150.472	2,68	3.128	1,88
Categoria III - Interessi su anticipazioni e prestiti	4.387	0,68	21.964	0,39	387	0,23
Categoria IV - Utili netti delle aziende speciali e partecipate, dividendi di società	2.172	0,34	19.704	0,35	700	0,42
Categoria V - Proventi diversi	36.271	5,61	268.536	4,78	7.346	4,42
Totale	63.655	9,84	669.875	11,91	12.972	7,80
Popolazione (ISTAT 2014)	6.467.569		56.226.210		1.663.859	

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

L'andamento delle entrate correnti risulta influenzato dal momento di particolare incertezza dell'assetto ordinamentale, tuttavia risultano meno evidenti in Sardegna le riduzioni delle risorse in quanto i trasferimenti regionali non hanno dismesso il ruolo di sostegno alla finanza provinciale.

6.4 Le entrate in conto capitale

Nel quadriennio in esame si è assistito ad una contrazione delle risorse a disposizione delle province per iniziative in conto capitale.

La riduzione, assai marcata nel 2013 (17,09 milioni di euro a fronte dei 62,97 milioni di euro del 2011), si stempera nel 2014 (in cui tali entrate risalgono a 43,74 milioni di euro): le oscillazioni dipendono principalmente dalla contrazione e successiva espansione delle entrate del titolo IV, *“Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti”*.

Le entrate del titolo IV infatti costituiscono il 100 per cento delle entrate in conto capitale nel 2014 (dato già riscontrato nel 2012), in dipendenza dell'andamento dei trasferimenti nelle province di Cagliari e Sassari. Per converso le entrate del titolo V, che nel 2011 erano pari a 4,51 milioni di euro, nel 2014 si azzerano.

Le riscossioni delle entrate in conto capitale seguono un andamento analogo passando da 9,52 milioni di euro nel 2011 a 14,04 milioni di euro nel 2014, con andamento crescente ad esclusione del solo esercizio 2013 (5,36 milioni di euro): come per gli accertamenti il 100 per cento delle riscossioni nel 2014 è concentrato nel titolo IV, con una media nel quadriennio del 99,27 per cento.

Nel complesso le riscossioni in conto capitale aumentano del 47,51 per cento, (vedi tabella 33).

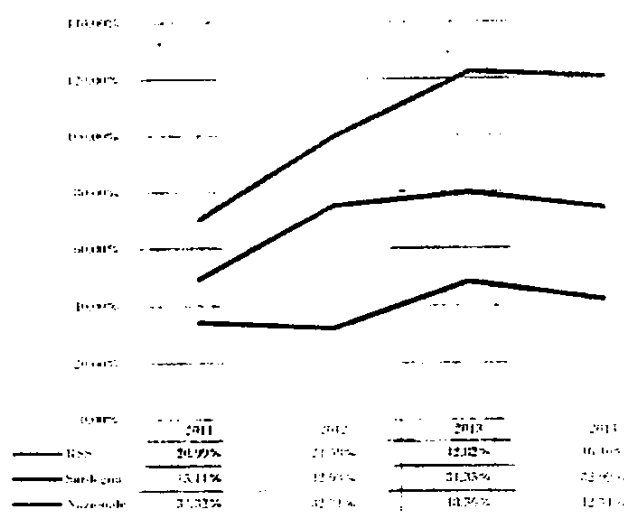
Tabella 33 - Province sarde - Entrate in conto capitale 2011-2014

Titolo	2011		2012		2013		2014		Variazione 2011/2014	
	Acc.	Ris.	Acc.	Ris.	Acc.	Ris.	Acc.	Ris.	Acc.	Ris.
IV	58.459	9.499	23.819	10.225	16.428	5.210	43.736	14.037	-25,19%	47,77%
V	4.511	17	0	0	659	146	0	0	-100,00%	-100,00%
Totale entrate in conto capitale	62.970	9.516	23.819	10.225	17.087	5.356	43.736	14.037	-30,55%	47,51%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

In aumento anche la velocità di riscossione che nel 2014 si colloca al 32,09 per cento, raddoppiando rispetto al 2011, ma sempre al di sotto sia della velocità di riscossione delle regioni a statuto speciale (46,40 per cento) che di quella nazionale (42,34 per cento) (grafico 48).

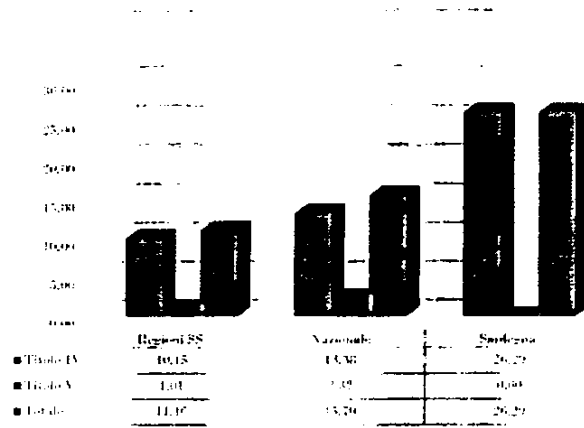
Grafico 48 - Province - Velocità di riscossione delle entrate in conto capitale 2011-2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Le entrate *pro capite* in conto capitale delle province della Sardegna, che nel 2014 si attestano a 26,29 euro, sono nettamente superiori sia al dato nazionale pari a 13,38 euro che a quello riscontrato nelle province delle regioni a statuto speciale, pari a 10,15 euro (grafico 49).

Grafico 49 - Province - Entrate in conto capitale pro capite 2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Le entrate patrimoniali risultano principalmente legate, in termini di competenza, ai trasferimenti di capitale da parte della Regione e dello Stato. I trasferimenti di capitale da privati sono di scarso rilievo (1,94 per cento), al pari dei trasferimenti da altri enti pubblici.

Nell'ambito del titolo IV in tutto il quadriennio considerato i “*Trasferimenti di capitale dalla Regione*” assumono maggiore rilevanza. Tale componente risulta tuttavia in decisa contrazione fino al 2013 ed in leggera ripresa nel 2014. Gli accertamenti ammontano a 46,25 milioni di euro nel 2011,

riducendosi a 31,63 milioni di euro nel 2014, con una variazione negativa complessiva nel quadriennio del 31,56 per cento (tabella 34).

Tabella 34 - Province sarde - Entrate in conto capitale distinte per categorie 2011-2014

Titolo	Categorie	Accertamenti				Riscossioni			
		2011	2012	2013	2014	2011	2012	2013	2014
Titolo IV	Categoria I - Alienazione di beni patrimoniali	692	3.688	208	1.411	691	3.688	141	1.411
	Categoria II - Trasferimenti di capitale dallo Stato	1.857	390	3.440	9.708	836	90	158	1.647
	Categoria III - Trasferimenti di capitale dalla Regione	46.225	19.306	10.749	31.634	6.895	6.415	4.578	10.879
	Categoria IV - Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico	9.658	156	1.710	658	1.077	32	333	0
	Categoria V - Trasferimenti di capitale da altri soggetti	28	280	321	325	0	0	0	100
	Totale titolo IV	58.459	23.819	16.428	43.736	9.499	10.225	5.210	14.037
Titolo V	Categoria VI - Emissioni di titoli a breve termine	0	0	0	0	0	0	0	0
	Categoria VII - Assunzione di mutui a prestito	4.511	0	659	0	17	0	146	0
	Categoria VIII - Emissione di prestiti obbligazionari	0	0	0	0	0	0	0	0
	Totale titolo V	4.511	0	659	0	17	0	146	0
Totale entrate in conto capitale		62.970	23.819	17.087	43.736	9.516	10.225	5.356	14.037

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Tale riduzione ha anche comportato nell'ambito del titolo IV una perdita di rilevanza dei finanziamenti regionali, la cui incidenza passa dal 79,07 per cento nel 2011 al 72,33 per cento nel 2014.

La categoria II relativa ai “*Trasferimenti di capitale dallo Stato*” raggiunge nel 2014 il 22,20 per cento del titolo con 9,71 milioni di euro di accertamenti, seguita dalla categoria I “*Alienazione di beni patrimoniali*”, con un ammontare complessivo di 1,41 milioni di euro pari al 3,23 per cento del titolo. Nell'ambito dei trasferimenti di capitale, la categoria IV relativa ai “*Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico*” nel 2011 registrava 9,66 milioni di euro di accertamenti, pari al 16,52 per cento del titolo, riducendosi nel 2014 a 658 mila euro, con un'incidenza dell'1,50 per cento, con una riduzione complessiva del 93,19 per cento.

Le entrate trasferite hanno un andamento non costante, in quanto risultano particolarmente influenzate da variabili esogene, quali la programmazione di altri soggetti pubblici, al pari delle entrate derivanti da alienazione, connesse invece all'attuazione di programmi di dismissione o valorizzazione immobiliare²³⁴.

²³⁴ Art. 58 del d.l. n. 112 del 2008 e s.m.i.

Nel 2012 si è assistito ad uno sviluppo delle entrate da “*Alienazione di beni patrimoniali*” che raggiungono 3.68 milioni di euro, pari al 15,48 per cento del titolo. Nel 2014 assumono nuovamente un’incidenza marginale, riducendosi a 1,41 milioni di euro pari al 3,23 per cento del titolo.

Le riscossioni del titolo IV aumentano da 9,50 milioni di euro del 2011 a 14,04 milioni di euro nel 2014, con una variazione complessiva del 47,77 per cento. Le riscossioni in conto competenza hanno un andamento irregolare: aumentano del 7,64 per cento nell’anno 2012 rispetto al 2011, si riducono del 49,05 per cento nel 2013 per poi registrare una forte inversione di tendenza nel 2014 con un incremento del 169,43 per cento.

Come per gli accertamenti anche nelle riscossioni la componente più significativa è rappresentata dai trasferimenti regionali che nel 2014 costituiscono il 77,51 per cento del titolo IV.

I trasferimenti di capitale dallo Stato hanno un andamento negativo fino al 2013. Tali riscossioni nel 2011 ammontano a 836 mila euro, nel 2013 si riducono a 158 mila euro per poi attestarsi a 1,65 milioni di euro nel 2014: nel rapporto di composizione sono passate dall’8,80 per cento del 2011 all’11,73 per cento del 2014.

Le riscossioni per alienazione di beni patrimoniali, che nel 2011 incidevano per il 7,28 per cento del titolo IV, hanno registrato la loro maggiore incidenza sul medesimo titolo nell’anno 2012 con il 36,07 per cento (corrispondente ad un importo di 3,69 milioni di euro) principalmente in conseguenza dell’alienazione di fabbricati del patrimonio disponibile e di macchinari della provincia di Cagliari. Il loro peso si riduce nel 2013 al 2,71 per cento, per poi aumentare al 10,05 per cento nel 2014.

Il grado di realizzazione delle entrate da alienazioni e trasferimenti in conto capitale ha un andamento nel quadriennio tendenzialmente in crescita per attestarsi al 32,09 per cento nel 2014, valore inferiore sia al dato nazionale (47,17 per cento) che a quello delle regioni a statuto speciale (45,87 per cento).

La velocità di riscossione del titolo IV dipende dai trasferimenti di capitale dalla Regione che rappresentano la componente principale, come avviene anche nelle regioni a statuto speciale, a differenza di quanto si verifica a livello nazionale in cui la categoria che incide maggiormente è quella delle alienazioni.

Nel 2014 le entrate *pro capite* del titolo IV in Sardegna sono pari a 26,29 euro, superiori al dato nazionale (13,38 euro) ed al dato delle regioni a statuto speciale (10,15 euro). Questo valore dipende principalmente dal peso *pro capite* dei trasferimenti regionali, che in Sardegna ammontano a 19,01

euro contro i 6,99 euro a livello nazionale ed i 7,24 euro delle regioni a statuto speciale, e dai trasferimenti statali (tabella 35).

Tabella 35 - Province sarde - Entrate da alienazioni, trasferimenti di capitale e riscossioni di crediti pro capite 2014

Categorie	Regione SS		Nazionale		Sardegna	
	Acc	Pro capite	Acc	Pro capite	Acc	Pro capite
Categoria I - Alienazione di beni patrimoniali	1.956	0,30	163.032	2,90	1.411	0,85
Categoria II - Trasferimenti di capitale dallo Stato	15.234	2,36	128.888	2,29	9.708	5,83
Categoria III - Trasferimenti di capitale dalla Regione	46.850	7,24	392.933	6,99	31.634	19,01
Categoria IV - Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico	1.078	0,17	19.870	0,35	658	0,40
Categoria V - Trasferimenti di capitale da altri soggetti	536	0,08	47.519	0,85	325	0,20
Totale	65.655	10,15	752.241	13,38	43.736	26,29
Popolazione ISTAT 2014	6.467.569		56.226.210		1.663.859	

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Come già evidenziato, nel periodo in osservazione le entrate in conto capitale delle province sarde sono sostanzialmente rappresentate da quelle relative al titolo IV, mentre quelle da accensione di prestiti di cui al titolo V, che nel 2011 avevano ancora una incidenza non irrilevante (7,16 per cento), si riducono al 3,86 per cento nel 2013, e si azzerano nel 2014, al contrario del dato nazionale evidenzia un'incidenza del titolo V sulle entrate in conto capitale nel 2014 del 14,78 per cento e del dato delle regioni a statuto speciale che si attesta al 9,05 per cento.

Le entrate da indebitamento accertate sono interamente concentrate nella categoria III relativa all'«Assunzione di mutui e prestiti» e lo stanziamento del 2011 di 4,51 milioni di euro (dovuti al fatto che la provincia di Sassari ha registrato nel 2011 un incremento degli accertamenti del titolo V), si riduce a 659 mila euro nel 2013 e si annulla nel 2014, mentre nel 2012 non risultano movimenti.

Dall'analisi effettuata si desume una ridotta propensione all'indebitamento da parte degli enti considerati, con una riduzione complessiva che ne ha prodotto l'azzeramento.

Al fine di valutare il rispetto del limite all'indebitamento²³⁵, come già segnalato per i comuni, non sono considerate le anticipazioni di cassa a cui le province sarde non hanno comunque fatto ricorso nel periodo considerato.

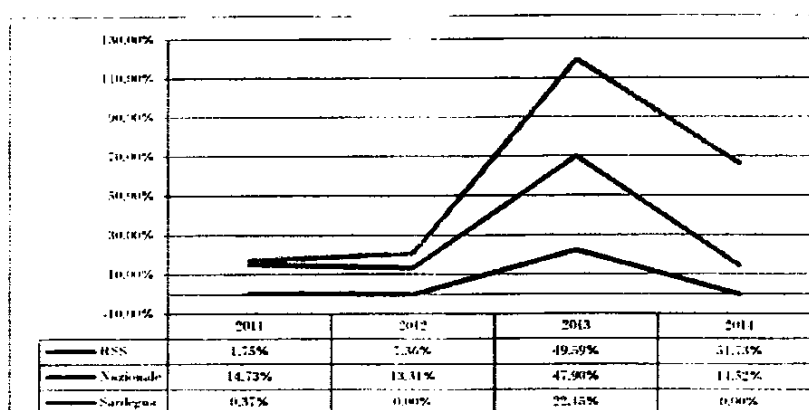
Come notato per la competenza, le entrate riscosse per accensione di prestiti del titolo V hanno una incidenza trascurabile (0,73 per cento complessivi), rappresentando appena lo 0,18 per cento del totale delle riscossioni in conto capitale nel 2011, il 2,73 per cento nel 2013 ed azzerandosi nel 2014.

²³⁵ Di cui all'art. 204, comma 1, del d.lgs. n. 267 del 2000.

Le riscossioni per l'accensione di mutui e prestiti sono di maggiore significatività nel 2013 (146 mila euro) rispetto al 2011 (17 mila euro); nel 2012 e nel 2014 non ci sono movimenti. Per tutte le province non risultano presenti riscossioni per finanziamenti a breve termine.

L'analisi in termini di cassa del titolo V evidenzia che nel quadriennio il dato della velocità di riscossione ha un andamento in armonia con la media nazionale (14,52 per cento nel 2014) e quella delle regioni a statuto speciale (51,73 per cento nel 2014), tuttavia si evidenzia che la velocità di riscossione nel 2014 si azzerava, come si evince dal grafico 50 sotto riportato.

Grafico 50 - Province - Velocità di riscossione delle entrate da accensione di mutui e prestiti 2011-2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sirtel

Considerato quanto sopra riportato in merito all'assenza di accertamenti e riscossioni del titolo V, anche il relativo dato *pro capite* è pari a zero, a fronte di 1,01 euro nelle regioni a statuto speciale e 2,32 euro a livello nazionale (tabella 36).

Tabella 36 - Province - Entrate da accensione mutui e prestiti per categorie pro capite 2014

Titolo V Categorie	Regioni SS		Nazionale		Sardegna	
	Acc	Pro capite	Acc	Pro capite	Acc	Pro capite
Categoria (II) - Finanziamenti a breve termine	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Categoria (III) - Assunzione di mutui e prestiti	6.535	1,01	130.514	2,32	0	0,00
Categoria (IV) - Emissione di prestiti obbligazionari	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Totale	6.535	1,01	130.514	2,32	0	0,00
Popolazione (ISTAT 2011)	6.467.569		56.226.210		1.663.859	

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

6.5 I residui attivi

Il complesso dei residui attivi²³⁶ delle province sarde registra nell'arco del quadriennio preso in considerazione una diminuzione di 172,5 milioni di euro in quanto passa da 576,96 milioni nel 2011 a 404,47 milioni di euro nel 2014.

Dalla scomposizione di tale andamento si nota che la riduzione è più evidente nei residui di parte corrente (tabella 37).

Tabella 37 - Province sarde - Residui attivi totali 2011-2014

Titolo	2011	2012	2013	2014
0 - Residui attivi da entrate tributarie	15.356	9.642	7.709	10.708
01 - Residui attivi da contributi e trasferimenti correnti	198.610	154.833	118.267	128.157
02 - Residui attivi da alienazioni, trasferimenti di capitale e cessazione crediti	29.752	19.809	22.357	25.947
03 - Residui correnti	243.719	184.284	148.332	164.811
04 - Residui attivi derivanti da alienazioni e trasferimenti di capitale e da cessioni di crediti	265.300	262.839	233.403	196.358
05 - Residui attivi da operazioni finanziarie	67.944	56.444	48.909	43.298
06 - Residui da rimborsi	333.244	319.284	282.313	239.655
Totale	576.963	503.568	430.645	404.467

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

La situazione dei residui attivi complessivi nel periodo viene di seguito esaminata sia in termini di composizione, che di andamento.

La maggiore concentrazione di residui si riscontra nei trasferimenti sia di parte capitale che corrente infatti, se per un verso l'andamento del titolo IV nel periodo considerato passa dal 45,98 per cento del 2011 al 48,55 per cento dei residui attivi complessivi nel 2014, per l'altro i residui del titolo II passano dal 34,42 per cento al 31,68 per cento nel medesimo periodo.

I residui attivi di parte corrente nel 2013 diminuiscono del 19,51 per cento rispetto al 2012, mentre nel 2014 aumentano dell'11,11 per cento ed ammontano ad un totale di 164,81 milioni di euro; quelli in conto capitale hanno un andamento costantemente decrescente, con una riduzione dell'11,58 per cento nel 2013 e del 15,11 per cento nel 2014 ed ammontano a 239,66 milioni di euro nel 2014.

I residui delle entrate proprie hanno un andamento decrescente e solo nel 2014 risultano in lieve aumento. Infatti i residui delle entrate tributarie da 15,36 milioni di euro si riducono a 7,71 milioni di euro nel 2013 per poi aumentare nel 2014 a 10,71 milioni di euro, quelli delle entrate extra

²³⁶ Anche qui, come per i comuni, si prendono in considerazione i residui provenienti dalla gestione di competenza sommati con quelli provenienti dalla gestione dei residui di ciascun esercizio esaminato.

tributarie diminuiscono da 29,75 milioni di euro nel 2011 a 19,81 milioni di euro nel 2012 per poi aumentare a 25,95 milioni di euro nel 2014, valore che rimane comunque inferiore al dato del 2011.

I residui attivi che incidono maggiormente sul complesso dei residui correnti sono quelli del titolo II, per la lentezza di erogazione dei trasferimenti, specie da parte della Regione. Al termine dell'esercizio 2014 ammontano a 128,16 milioni di euro, in crescita dell'8,36 per cento rispetto al precedente esercizio, ma comunque in calo del 35,47 per cento rispetto al 2011, anno in cui raggiungevano i 198,61 milioni di euro. Nonostante tale andamento il loro peso nel rapporto di composizione decresce dall'81,49 per cento nel 2011 al 77,76 per cento nel 2014.

La diminuzione dei residui attivi correnti determina anche la riduzione del dato *pro capite* complessivo (99,05 euro) che nel 2014 risulta comunque ancora di poco superiore al corrispondente dato nazionale (97,92 euro) ed a quello registrato nelle regioni a statuto speciale (89,34 euro).

Nel periodo considerato si riducono anche i residui attivi complessivi in conto capitale che da 333,24 milioni di euro nel 2011 passano a 239,66 milioni di euro nel 2014, con una riduzione complessiva del 28,08 per cento. Tra i residui in conto capitale hanno maggior rilevanza i residui attivi del titolo IV, con un'incidenza crescente dal 79,61 per cento nel 2011 all'81,93 per cento nel 2014, nonostante una riduzione complessiva del 25,99 per cento.

Il valore *pro capite* dei residui attivi in conto capitale in Sardegna ammonta a 144,04 euro, di molto superiore sia al dato nazionale (90,94 euro) sia al dato delle regioni a statuto speciale (72,85 euro), con una differenza maggiore che si riscontra proprio sui residui attivi del titolo IV.

L'esame dei residui attivi provenienti dalla gestione dei residui²³⁷ conferma l'andamento decrescente dei residui attivi complessivi, segnando una riduzione da 454,24 milioni di euro del 2011 a 312,71 milioni di euro nel 2014, pari ad una variazione negativa del 31,16 per cento.

Tale variazione è in linea con l'andamento dei residui attivi in conto residui nelle province delle regioni a statuto speciale, che registrano un decremento del 31,92 per cento nel quadriennio, ed al dato nazionale, in cui la diminuzione è solo di poco inferiore, 27,71 per cento.

Nelle province sarde il decremento nel quadriennio è più marcato per i residui di parte corrente (41,10 per cento), che rappresentano il 67,14 per cento dei residui attivi in conto residui e passano da 174,45 milioni di euro nel 2011 a 102,76 milioni di euro nel 2014, rispetto a quelli di parte capitale (24,96

²³⁷ Si ricorda che i dati non comprendono le entrate del titolo VI; inoltre il titolo IV e il titolo V sono depurati, rispettivamente, della categoria VI ed I.

per cento), che invece costituiscono il 32,86 per cento del totale dei residui attivi in conto residui e si riducono da 279,79 milioni di euro nel 2011 a 209,96 milioni di euro nel 2014.

I residui attivi da contributi e trasferimenti correnti, che nel rapporto di composizione incidono per il 25,70 per cento e che costituiscono il 78,20 per cento dei residui in conto residui di parte corrente, si riducono nel quadriennio del 43,13 per cento, passando da 141,30 milioni di euro ad 80,36 milioni di euro nel 2014. Anche i residui attivi da entrate tributarie, che peraltro hanno una scarsa incidenza nel rapporto di composizione, diminuiscono da 8,97 milioni di euro a 3,20 milioni di euro, con una variazione del 64,34 per cento.

I residui attivi del titolo IV, pur riducendosi del 22,96 per cento nel quadriennio, da 216,34 milioni di euro nel 2011 a 166,66 milioni di euro nel 2014, costituiscono nell'intero periodo la principale voce nel rapporto di composizione con un valore nel 2014 del 53,29 per cento sui residui attivi in conto residui e del 79,38 per cento sui residui in conto residui di parte capitale (tabella 38).

Tabella 38 - Province sarde - Residui attivi in conto residui 2011-2014

Titolo	2011	2012	2013	2014
I - Residui attivi da entrate tributarie	8.969	2.028	2.927	3.199
II - Residui attivi da contributi e trasferimenti correnti	141.299	75.279	36.194	80.359
III - Residui attivi da alienazioni, trasferimenti di capitale e cessioni crediti	24.181	11.418	13.688	19.198
Totale residui correnti	174.450	88.725	52.808	102.755
IV - Residui attivi derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da cessioni crediti	216.340	249.245	222.185	166.659
V - Residui attivi da accensione mutui e prestiti	63.450	56.444	48.397	43.298
Totale residui a capitale	279.790	305.689	270.582	209.956
Totale	454.240	394.414	323.390	312.712

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

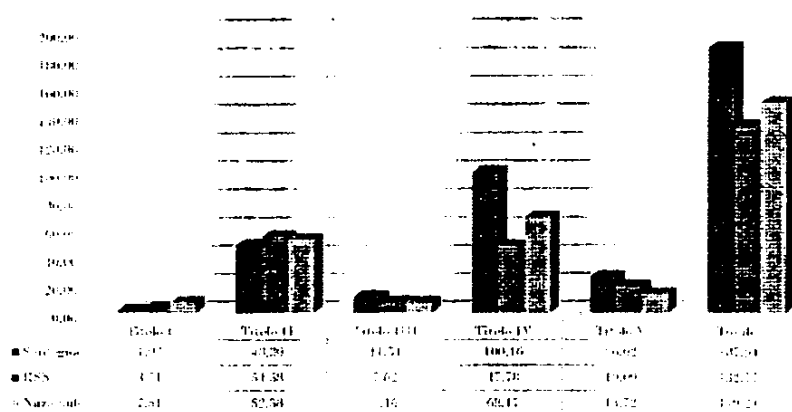
I residui provenienti dal conto residui sono in calo, la riduzione più evidente si riscontra nei residui attivi di parte corrente, con una variazione del 40,69 per cento nell'intero periodo; i residui di parte capitale si riducono complessivamente del 24,44.

Anche il dato *pro capite* dei residui da residui delle province sarde è in continuo decremento e passa da 271,12 euro nel 2011 a 187,94 euro nel 2014, con una riduzione complessiva di poco superiore al 30 per cento. Quelli di parte corrente passano da 104,12 euro nel 2011 a 61,76 euro nel 2014, quelli di parte capitale da 167,00 euro nel 2011 a 126,18 euro nel 2014.

Si rileva che comunque il valore *pro capite* dei residui in conto residui delle province sarde rimane superiore nell'intero periodo rispetto ai corrispondenti valori nazionali e delle regioni a statuto

speciale, in cui si registrano, rispettivamente, riduzioni complessive del 27,89 per cento e del 31,92 per cento, corrispondenti a valori *pro capite* nel 2014 di 149,24 euro e di 132,77 euro (grafico 51).

Grafico 51 - Province - Residui attivi in conto residui pro capite 2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Anche le riscossioni dei residui attivi sono complessivamente in diminuzione, da 338,17 milioni di euro nel 2011 a 228,97 milioni di euro nel 2014. Le riscossioni dei residui in conto residui che nel 2011 ammontavano ad 83,65 milioni di euro si riducono nel quadriennio del 16,13 per cento pur registrando un andamento irregolare: aumentano infatti decisamente nel biennio 2012/2013, arrivando a 149,33 milioni di euro ed a 141,63 milioni di euro, per poi dimezzarsi nel 2014 a 70,15 milioni di euro.

Mentre le riscossioni dei residui attivi in conto residui di parte capitale mantengono un andamento pressoché costante ed in aumento, sia in termini assoluti (14,74 per cento la variazione nel quadriennio) che in termini di composizione (dal 37,51 per cento al 51,87 per cento delle complessive riscossioni in conto residui), le riscossioni dei residui attivi di parte corrente, che nel quadriennio diminuiscono la propria incidenza sul complesso delle riscossioni dal 62,15 per cento al 48,22 per cento, sono quelle che evidenziano un deciso incremento nel biennio 2012/2013: passano infatti da 51,99 milioni di euro del 2011 a 124,95 milioni di euro nel 2012 ed a 110,96 milioni di euro nel 2013, per poi ridursi decisamente a 33,83 milioni di euro nel 2014, registrando una complessiva variazione negativa del 34,93 per cento.

Le riscossioni relative a contributi e trasferimenti correnti del titolo II segnano un andamento marcatamente irregolare, aumentando più del doppio da 47,19 milioni di euro nel 2011 a 117,33

milioni di euro nel 2012, per poi scendere a 99,81 milioni di euro nel 2013 e ridursi a 27,58 milioni di euro nel 2014.

La riscossione dei residui delle entrate tributarie che nel 2014 incide per il 6,04 per cento sulle riscossioni dei residui attivi, aumenta nel quadriennio del 15,04 per cento attestandosi su 4,30 milioni di euro. Le riscossioni dei residui del titolo III, anch'esse di scarso rilievo in termini di composizione (nel 2014 sono pari al 2,86 per cento), segnano un incremento dell'80,44 per cento nel quadriennio, con un valore di 2,01 milioni di euro nel 2014 (tabella 39).

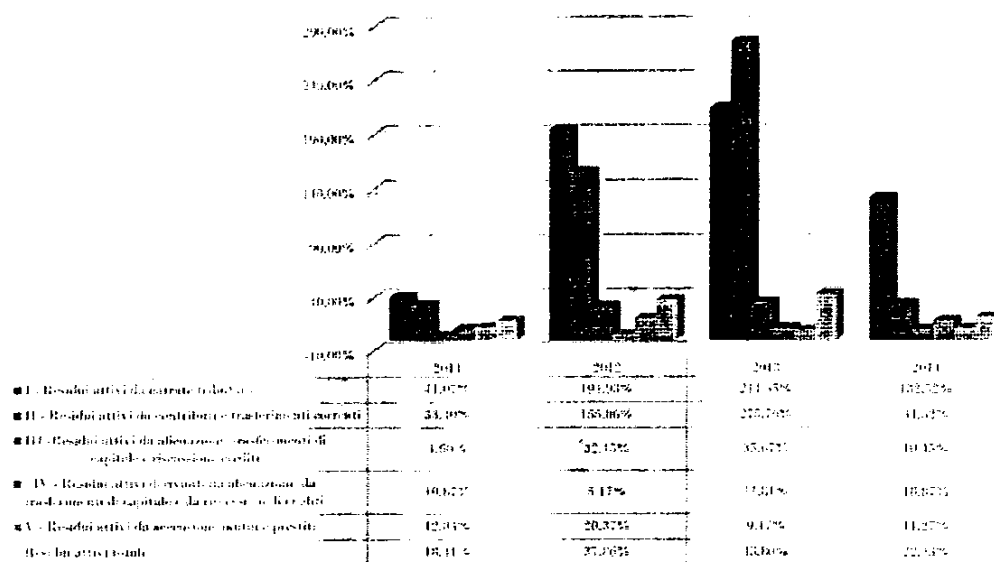
Tabella 39 - Province sarde - Riscossioni dei residui attivi in conto residui 2011-2014

Titolo	2011	2012	2013	2014
I - Residui attivi da entrate tributarie	3.684	3.952	6.274	4.239
II - Residui attivi da contributi e trasferimenti correnti	47.194	117.327	99.808	27.583
III - Residui attivi da alienazioni, trasferimenti di capitale e riscossione crediti	1.111	3.671	4.883	2.005
Totale riscossioni residui correnti	51.989	124.950	110.964	33.827
IV - Residui attivi derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti	23.519	12.884	26.231	31.443
V - Residui attivi da accensioni mutui e prestiti	8.138	11.500	4.438	4.882
Totale riscossioni residui conto capitale	31.657	24.384	30.669	36.324
Totale	83.645	149.334	141.633	70.151

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

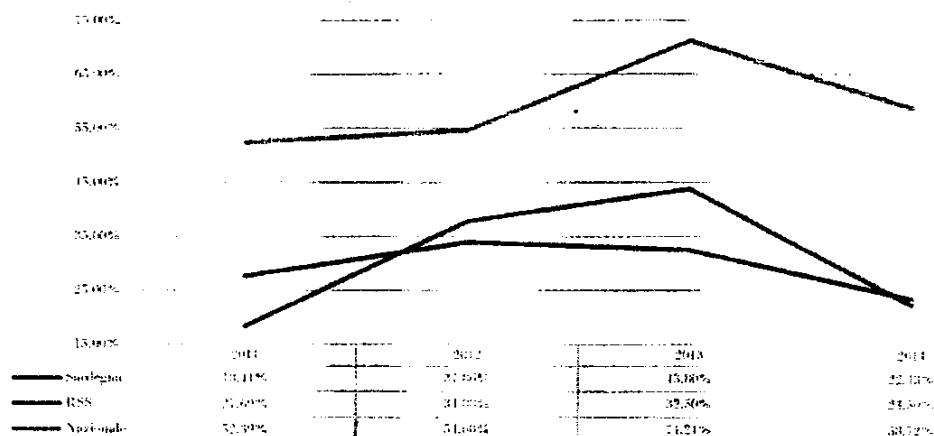
Il dato *pro capite* delle riscossioni evidenzia una diminuzione da 49,93 euro a 42,16 euro nel 2014, con gli aumenti a 91,18 euro ed a 86,34 euro del biennio 2012/2013 dipendenti dall'aumento in tale periodo delle riscossioni *pro capite* dei residui attivi relativi a contributi e trasferimenti correnti. In leggero aumento la riscossione *pro capite* delle entrate tributarie, che da 2,20 euro nel 2011 si attesta a 2,55 euro nel 2014, dopo l'incremento a 3,82 euro del 2013. Raddoppiano anche le riscossioni *pro capite* dei residui attivi da alienazioni, trasferimenti di capitale e riscossione crediti passando da 0,66 euro ad 1,21 euro.

L'andamento delle riscossioni dei residui attivi in conto residui nelle province sarde si riflette sull'indice di smaltimento dei residui attivi: l'ammontare dei residui attivi in conto residui, come rilevato, è in costante riduzione, ma l'aumento delle riscossioni nel biennio 2012/2013 determina l'aumento della velocità di riscossione al 37,86 per cento ed al 43,80 per cento, così come la contrazione delle riscossioni nel 2014 comporta la riduzione dell'indice al 22,43 per cento, pur con un incremento complessivo del 4,02 per cento rispetto al dato rilevato nel 2011 (grafico 52).

Grafico 52 - Province sarde - Velocità di riscossione dei residui attivi in conto residui 2011-2014


Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

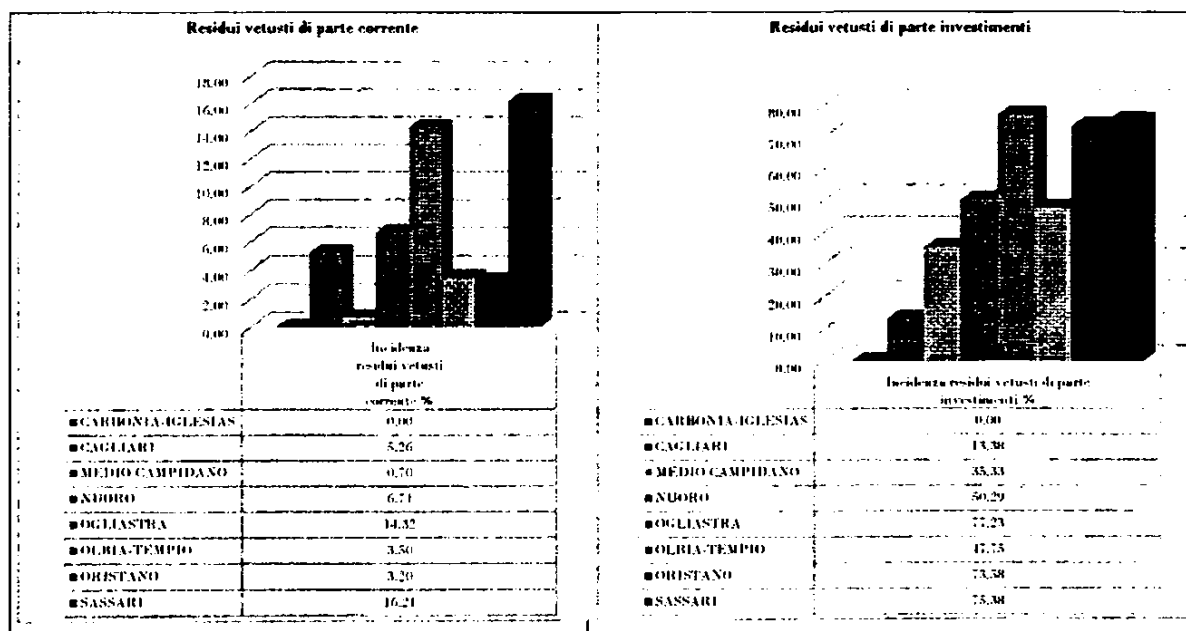
La velocità di riscossione dei residui delle province sarde nel 2014 si attesta su un valore comunque inferiore a quello nazionale, pari al 58,72 per cento. Maggiormente stabile risulta, invece, l'andamento dell'indice nelle province delle regioni a statuto speciale, che nel 2014 registra il 23,50 per cento (grafico 53).

Grafico 53- Province - Velocità di riscossione dei residui attivi in conto residui 2011-2014


Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

L'incidenza dei residui attivi vetusti di parte corrente²³⁸ delle province sarde corrisponde nel 2014 ad una media del 6,24 per cento, mentre l'incidenza dei residui attivi vetusti di parte investimenti si attesta su una media del 46,62 per cento (grafico 54).

Grafico 54 - Province sarde - Incidenza dei residui vetusti 2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Siquel

6.6 Le spese

L'analisi delle spese complessive evidenzia una costante diminuzione, sia in parte corrente che in parte capitale, passando da 396,43 milioni di euro nel 2011 a 250,99 milioni di euro nel 2014, con una variazione negativa nel periodo del 36,69 per cento. La variazione negativa maggiore si registra nelle spese di investimento (49,21 per cento) che, come già detto, si sarebbero dovute sostenere per stimolare la ripresa dell'economia nell'attuale periodo di crisi economica.

Sebbene la spesa corrente sia anch'essa diminuita (29,62 per cento), così come richiesto dalle recenti norme vincolistiche, la relativa contrazione è stata inferiore a quella della spesa in conto capitale (tabella 40).

²³⁸ I dati sono tratti dal sistema Siquel e nell'esercizio 2014 si riferiscono a tutte le otto province sarde. Le formule adoperate sono indicate nella parte della presente relazione dedicata ai residui attivi dei comuni (note 193 e 195).

Tabella 40 - Province sarde - Spese 2011-2014

Titolo	2011		2012		2013		2014	
	Imp.	Pag.	Imp.	Pag.	Imp.	Pag.	Imp.	Pag.
I - Spese corrente	267.934	158.969	239.317	156.054	208.436	127.602	188.566	115.148
II - Spese in conto capitale	105.045	2.565	72.150	1.097	66.544	1.360	53.348	5.336
III - Spese per interessi	23.446	23.446	17.971	14.719	11.162	10.906	9.076	9.076
Totale spese	396.425	184.980	329.437	171.869	286.142	139.868	250.990	129.559

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Nelle sezioni che seguono verranno analizzati separatamente la composizione e l'andamento dei titoli della spesa, considerando le loro specificità.

6.6.1 La spesa corrente

Le disposizioni normative restrittive a carico della spesa corrente hanno prodotto effetti in concomitanza con le norme per la revisione del ruolo delle province, provocandone una rilevante contrazione. In particolare i processi di riorganizzazione in atto per le province dovrebbero comportare una progressiva riduzione della spesa per il personale.

I limiti alla gestione della spesa del personale sono stati intensificati dalle disposizioni sul riordino dell'assetto delle province e delle città metropolitane, ed incisive limitazioni sono state introdotte dalla legge n. 190 del 2014, conseguenti alle disposizioni contenute nell'art. 3, comma 5, del d.l. n. 90 del 2014 sul recupero delle capacità assunzionali degli enti territoriali, in funzione dell'esigenza di riassorbimento del personale in esubero in base a "*Piani di riassetto organizzativo e definite le procedure di mobilità del personale interessato*".

Al riguardo è da ricordare che dal 1° gennaio 2015 è imposto il divieto assoluto di assunzioni a tempo indeterminato, neanche mediante procedure di mobilità, stipula di contratti di lavoro flessibile e di incarichi di studio e consulenza e di incarichi ai sensi degli articoli 90 e 110 del TUEL²³⁹.

La spesa corrente delle province sarde nel periodo 2011/2014 registra una riduzione costante, sia in termini di impegni che in termini di pagamenti, rispondendo agli indirizzi sul contenimento della spesa pubblica anche in considerazione delle esigenze di riduzione derivanti dal periodo di trasformazione in atto.

Gli impegni del titolo I ammontavano a 267,93 milioni di euro nel 2011, pari al 67,59 per cento della spesa totale²⁴⁰, e si riducono a 188,57 milioni di euro nel 2014, con una riduzione complessiva nel

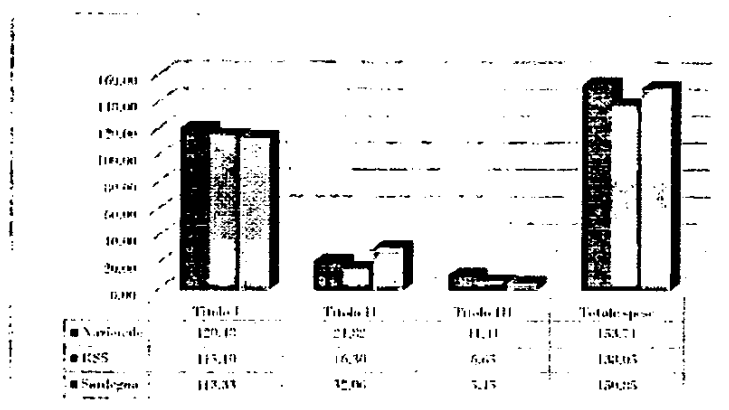
²³⁹ Vedi art. 1, comma 420, della legge n. 190 del 2014 (legge di stabilità 2015).

²⁴⁰ La spesa totale è rappresentata dal titolo I + titolo II depurato dall'intervento 10 + titolo III depurato dall'intervento 1.

quadriennio del 29,62 per cento. Nonostante tale andamento aumenta il loro peso nel rapporto di composizione della spesa totale che si eleva al 75,13 per cento.

Il dato della spesa corrente *pro capite* registrato per le province sarde nel 2014 (113,33 euro) risulta al di sotto sia della media nazionale (120,48 euro) sia di quella delle province delle regioni a statuto speciale (115,10 euro) (grafico 55).

Grafico 55 - Province - Spese pro capite 2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Dall'analisi funzionale emerge che nel 2014 le spese generali di amministrazione, di gestione e di controllo assorbono la quota maggiore delle spese correnti. Infatti in tale esercizio il 47,92 per cento sull'ammontare complessivo delle spese correnti è rappresentato proprio dalla funzione 1, con impegni di competenza di 90,36 milioni di euro. Segue la spesa per l'istruzione pubblica con il 13,81 per cento del totale della spesa corrente, che corrisponde a 26,03 milioni di euro, quindi quella per la gestione del territorio con 22,49 milioni di euro pari all'11,93 per cento del totale (tabella 41).

Tabella 41 - Province sarde - Spesa corrente distinta per funzioni 2011-2014

Funzione	2011	2012	2013	2014
1 - Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo	85.154	84.646	91.287	90.355
2 - Funzioni di istruzione pubblica	45.719	40.170	30.171	26.034
3 - Funzioni relative alla cultura ed ai beni culturali	8.711	7.165	6.131	5.218
4 - Funzioni nel settore turistico, sportivo e ricreativo	10.513	7.724	6.142	3.368
5 - Funzioni nel campo dei trasporti	937	1.030	730	619
6 - Funzioni relative alla gestione del territorio	30.030	31.705	27.077	22.490
7 - Funzioni nel campo della città ambiente	29.793	27.155	21.089	19.079
8 - Funzioni nel settore sociale	11.906	11.061	8.329	6.342
9 - Funzioni nel campo dello sviluppo economico	45.170	28.660	17.480	15.061
Totale spesa corrente	267.934	239.317	208.436	188.566

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Come si può notare, le funzioni generali di amministrazione, gestione e di controllo non solo rappresentano la quota principale delle spese correnti ma registrano incremento complessivo nel quadriennio del 6.11 per cento, a differenza delle altre funzioni che invece sono in netta diminuzione.

La spesa corrente *pro capite* relativa alla funzione 1 aumenta nel quadriennio considerato, passando da euro 50.83 del 2011 ad euro 54.30 nel 2014, raggiungendo un valore superiore sia a quello nazionale (40.33 euro), sia al valore delle regioni a statuto speciale (43,08 euro).

La decisa prevalenza della spesa per l'amministrazione generale può essere considerata un indizio di scarsa funzionalità degli enti che assorbono una quota determinante di risorse per il proprio funzionamento.

Il valore *pro capite* della funzione 1 nelle province di "nuova" istituzione rispetto al valore medio regionale evidenzia un andamento poco lineare, tendenzialmente decrescente, fatta eccezione per la provincia del Medio Campidano. Infatti, mentre nel 2011 valori *pro capite* molto superiori alla media regionale si registrano nelle province dell'Ogliastra (74,50 euro) ed Olbia Tempio (66.79 euro), nel 2014 è solo la provincia del Medio Campidano (86.30 euro) a superare la media regionale (tabella 42)

Tabella 42 - Province sarde - Spesa corrente funzione 1 distinta per province pro capite 2011-2014

Province	2011			2012			2013			2014		
	Titolo Funz. 1	Popolazione (dati ISTAT)	Pro capite	Titolo Funz. 1	Popolazione (dati ISTAT)	Pro capite	Titolo Funz. 1	Popolazione (dati ISTAT)	Pro capite	Titolo Funz. 1	Popolazione (dati ISTAT)	Pro capite
AG	19.928	563.180	35,38	23.699	549.893	43,10	31.006	551.077	56,26	32.900	560.827	58,66
CA	5.486	129.840	42,25	4.797	128.402	37,36	4.639	127.958	36,26	3.858	128.551	30,01
CO	11.009	160.677	68,52	10.941	159.103	68,77	10.626	158.314	67,12	12.557	158.980	78,99
ME	4.318	57.965	74,50	3.673	57.349	64,05	3.713	57.321	64,77	2.216	57.699	38,41
MO	11.083	166.244	66,67	10.473	163.678	63,98	9.431	163.079	57,83	9.022	163.511	55,18
NU	10.543	157.859	66,79	9.729	150.492	64,65	8.787	152.455	57,64	7.817	158.518	49,31
OR	17.333	337.237	51,40	14.830	327.751	45,25	14.658	329.551	44,48	13.296	335.097	39,68
SA	5.455	102.409	53,26	6.504	101.178	64,28	8.427	100.624	83,75	8.688	100.676	86,30
SS	85.154	1.675.411	50,83	84.646	1.637.846	51,68	91.287	1.640.379	55,65	90.355	1.663.859	54,30

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

La spesa *pro capite* per la funzione dell'istruzione pubblica evidenzia invece un andamento decrescente passando da 27.29 euro nel 2011 fino a toccare 15,65 euro nel 2014. La spesa per la funzione sviluppo economico si riduce drasticamente da un valore di 26.96 euro nel 2011, a 9.05 euro nel 2014. Anche la spesa relativa alla cultura e ai beni culturali, al settore turistico, sportivo e ricreativo subisce una progressiva riduzione nel triennio. La spesa collegata alla gestione del territorio evidenzia un andamento tendenzialmente decrescente nel quadriennio, in cui passa da

17,92 euro nel 2011 a 13,52 euro nel 2014, tuttavia tale tendenza è invertita nel 2012 anno nel quale si registra una crescita rispetto all'anno 2011 pari a 1,44 euro (tabella 43).

Tabella 43 - Province sarde- Spesa corrente distinta per funzioni pro capite 2011-2014

Funzione	2011	Pro capite	2012	Pro capite	2013	Pro capite	2014	Pro capite
1. Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo	85.154	50,83	84.646	51,68	91.287	55,65	90.355	54,30
2. Funzioni di istruzione pubblica	45.719	27,29	40.170	24,53	30.171	18,39	26.034	15,65
3. Funzioni relative alla cultura ed ai beni culturali	8.711	5,20	7.165	4,37	6.131	3,74	5.218	3,14
4. Funzioni nel settore turistico, sportivo e ricreativo	10.513	6,27	7.724	4,72	6.142	3,74	3.368	2,02
5. Funzioni nel campo dei trasporti	937	0,56	1.030	0,63	730	0,45	619	0,37
6. Funzioni riguardanti la gestione del territorio	30.030	17,92	31.705	19,36	27.077	16,51	22.490	13,52
7. Funzioni nel campo della tutela ambientale	29.793	17,78	27.155	16,58	21.089	12,86	19.079	11,47
8. Funzioni nel settore sociale	11.906	7,11	11.061	6,75	8.329	5,08	6.342	3,81
9. Funzioni nel campo dello sviluppo economico	45.170	26,96	28.660	17,50	17.480	10,66	15.061	9,05
Totale spesa corrente	267.934	159,92	239.317	146,12	208.436	127,07	188.566	113,33
Popolazione ISTAT	1.675.411		1.637.846		1.640.379		1.663.859	

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Pertanto si desume che la riduzione delle risorse assegnate alle province ha inciso decisamente sullo svolgimento delle funzioni istituzionali rivolte a fornire servizi, mentre non sono state parimenti incise le funzioni di auto amministrazione. Da tale quadro emerge che i costi di struttura continuano ad avere un'incidenza significativa per la rigidità degli apparati, mentre le altre funzioni di spesa corrente tendono a ridursi al minimo.

L'intervento di spesa corrente più consistente nel 2014 è quello relativo alla spesa del personale, che registra una diminuzione significativa, da 82,78 milioni di euro nel 2011 a 68,29 milioni di euro nel 2014, equivalente ad una riduzione complessiva del 17,51 per cento. Tuttavia il valore percentuale rispetto al totale della spesa corrente passa dal 30,90 per cento al 36,21 per cento. Ciò dimostra che i processi di riassegnazione del personale che dovrebbero portare ad una netta diminuzione della relativa spesa, rappresentando un segnale di risposta agli indirizzi che intendono ridurre la rilevanza del ruolo delle province, nel 2014 attendevano ancora di essere compiuti. L'analisi della spesa del personale richiede un approfondimento con l'esame delle diverse componenti in essa contenute in quanto la riduzione potrebbe essere stata determinata da più concause quali un mancato rinnovo dei contratti flessibili, oppure la fuoriuscita di personale, per mobilità esterne o pensionamenti, non sostituiti con nuovo personale.

Nell'ultimo esercizio si registra comunque un decremento del 4,03 per cento della spesa di personale, che risulta ridotto rispetto a quello del biennio precedente (15,09 per cento)²⁴¹ (tabella 44).

Tabella 44 - Province sarde - Spesa corrente distinta per interventi 2011-2014

Interventi	2011		2012		2013		2014	
	Imp.	Pag.	Imp.	Pag.	Imp.	Pag.	Imp.	Pag.
1. Personale	82.783	71.639	83.804	68.863	71.155	61.358	68.286	58.508
2. Spese per il personale a tempo determinato	4.997	2.550	4.229	1.935	3.735	1.523	2.387	870
3. Provvista di servizi	96.918	48.622	84.096	45.038	76.009	41.968	56.985	35.206
4. Utilizzo di beni e servizi	3.264	2.234	3.230	2.155	2.765	1.848	1.815	1.385
5. Trasporti	58.764	17.394	34.952	17.656	18.787	7.062	21.002	8.208
6. Interessi passivi e oneri finanziari diversi	8.963	8.963	12.427	12.382	7.646	7.631	6.588	6.551
7. Imposte e tasse	6.745	5.061	6.749	4.865	3.318	2.637	2.642	2.040
8. Altri straordinari della gestione corrente	5.501	2.506	9.830	3.161	25.020	3.575	28.862	2.379
9. Ammortamento di esercizio	0	0	0	0	0	0	0	0
10. Fondo svalutazioni crediti	0	0	0	0	0	0	0	0
11. Fondo riserva	0	0	0	0	0	0	0	0
Totale spesa corrente	267.934	158.969	239.317	156.054	208.436	127.602	188.566	115.148

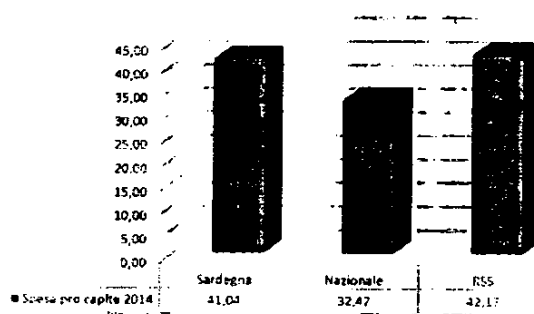
Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

L'energica riduzione della spesa per il personale nel 2013, dipende da una forte contrazione di quella per il personale a tempo determinato, degli incarichi ex artt. 90 e 110 TUEL, ed anche da una leggera contrazione del personale a tempo indeterminato per effetto delle cessazioni²⁴².

Si nota tuttavia che la riduzione della spesa di personale non sembra avere un corrispondente effetto nei confronti della spesa della funzione 1 che continua a crescere anche in valore assoluto.

La spesa per il personale *pro capite* con 41,04 euro risulta più elevata rispetto al dato nazionale (32,47 euro), ma inferiore al dato delle regioni a statuto speciale (42,17 euro) (grafico 56).

Grafico 56 - Province - Spesa per il personale pro capite 2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

²⁴¹ Dal 2011 al 2013 si è verificata una riduzione della spesa del personale con valori decrescenti per tutte le province, e in particolare con riduzioni superiori ai 2 milioni di euro nelle province di Cagliari, Sassari ed Oristano.

²⁴² Analisi effettuata con la piattaforma Siquel sino all'esercizio 2013.

Segue per rilevanza la spesa per prestazioni di servizi dell'intervento 3, che ammontava a 96,92 milioni di euro nel 2011, costituendo così la principale tipologia di spesa in quanto rilevava per il 36,17 per cento del totale della spesa corrente. Tale spesa si è ridotta a 56,99 milioni di euro nel 2014, registrando così una variazione negativa nel periodo considerato del 41,20 per cento.

Scarsamente rilevante sia in termini di composizione che di accertamenti è la spesa per l'acquisto di beni di consumo e/o di materie prime, che nel 2011 non raggiungeva i 5 milioni di euro e nel 2014 si riduce del 52,24 per cento, con una incidenza dell'1,27 per cento sulla spesa corrente.

Anche la spesa per imposte e tasse ha un andamento decrescente in particolar modo nell'ultimo biennio, essendosi ridotta del 50,84 per cento tra il 2012 ed il 2013: tale andamento si ricollega alle disposizioni della legge finanziaria regionale per l'anno 2013²⁴³ che ha previsto in materia di Irap una riduzione delle relative aliquote per gli anni 2013 e 2014.

L'intervento relativo ai trasferimenti ammonta a 58,76 milioni di euro di accertamenti nel 2011, per poi ridursi a 21,00 milioni di euro nel 2014, con una variazione negativa complessiva del 64,26 per cento. Il peso di tale intervento che nel 2011 equivaleva al 21,93 per cento del totale della spesa corrente, si è ridotto nel 2014 all'11,14 per cento. Risulta, quindi, che molti dei tagli effettuati hanno portato ad un serio ridimensionamento della politica di incentivazione svolta dalle province sarde nei confronti di altri enti o soggetti.

Gli interessi passivi e oneri finanziari diversi che ammontavano nel 2011 a 8,96 milioni di euro hanno subito un incremento nel 2012 del 38,65 per cento, per poi successivamente ridursi nel 2014 a 6,69 milioni di euro registrando una variazione negativa complessiva del 26,49 per cento.

L'andamento degli interessi passivi sembrerebbe in linea con la ridotta propensione all'indebitamento, come già rilevato in precedenza, considerato che tale intervento ricomprende gli interessi passivi sull'indebitamento in essere.

Nel quadriennio considerato non risultano oneri sostenuti per le anticipazioni di cassa²⁴⁴, come già rilevato nella parte relativa alle entrate in conto capitale.

La spesa *pro capite* per le prestazioni di servizi, pari a 34,25 euro nel 2014, risulta inferiore al dato nazionale per 12,69 euro, ed a quello delle province delle regioni a statuto speciale pari a 42,48 euro. La situazione diverge per gli interessi passivi in quanto il dato *pro capite* risulta leggermente superiore a quello delle regioni a statuto speciale, ma inferiore a quello nazionale, mentre gli oneri straordinari

²⁴³ Art. 2 della legge regionale n. 12 del 23 maggio 2013.

²⁴⁴ Vedasi nota 196.

risultano essere i più elevati (17,35 euro) rispetto sia al dato nazionale (5,73 euro) che a quello delle regioni a statuto speciale (9,89 euro). Tale ampia rilevanza potrebbe anche derivare da imputazioni di spesa non precise.

I pagamenti delle spese correnti hanno subito una costante riduzione nel periodo, in particolar modo dal 2012 al 2013 con una variazione negativa del 18,23 per cento. I pagamenti ammontano a 158,97 milioni di euro nel 2011 diminuendo a 115,15 milioni di euro nel 2014, con una variazione negativa nell'intero periodo del 27,57 per cento. I pagamenti delle spese correnti, che nel 2014 si attestano all'88,88 per cento, rappresentano la quota più significativa sul totale dei pagamenti.

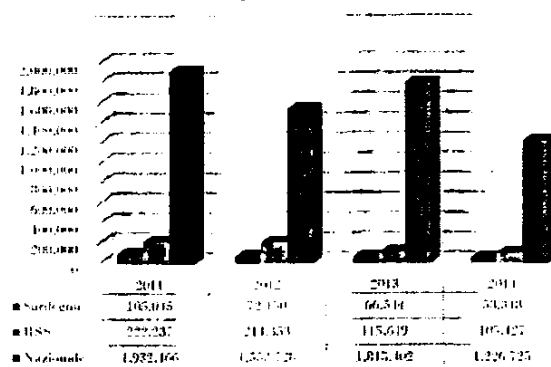
Particolare rilievo in tale ambito assumono i pagamenti della funzione 1, che nell'intero periodo costituiscono la componente principale dei pagamenti correnti, con il 38,60 per cento nel 2014.

Analoga situazione si verifica per la spesa di personale che rappresenta nel 2014 il 50,81 per cento dei pagamenti correnti complessivi.

6.6.2 La spesa in conto capitale

La spesa d'investimento è in costante diminuzione; nel quadriennio considerato, è passata da 105,05 milioni di euro nel 2011 a 53,35 milioni di euro nel 2014²⁴⁵ (grafico 57).

Grafico 57 - Province- Spesa in conto capitale 2011-2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

L'incidenza della spesa del titolo II sul totale della spesa ha un andamento tendenzialmente decrescente passando dal 26,50 per cento nel 2011 al 21,25 per cento nel 2014, con una media nel quadriennio del 23,22 per cento. Tale andamento è in linea con quello delle province delle regioni a

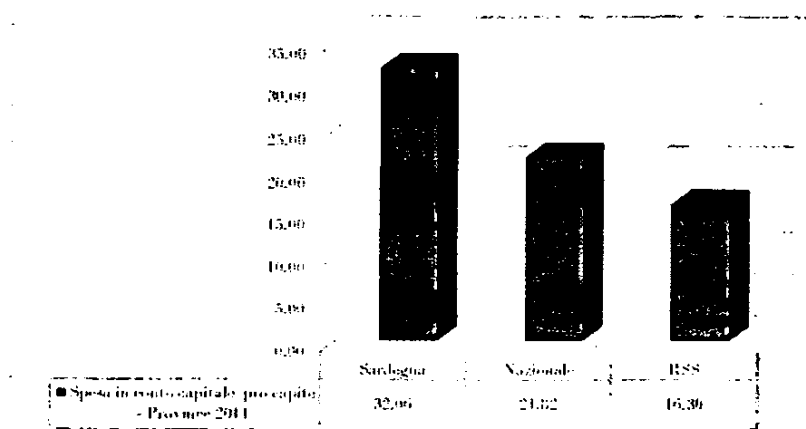
²⁴⁵ Vedi tabella 40.

statuto speciale, 11,81 per cento nel 2014, e con il dato nazionale, 14,19 per cento sempre relativo al 2014.

La spesa di investimento diminuisce ad un ritmo che risulta più intenso di quello della spesa corrente e dipende principalmente dalla riduzione degli investimenti e dalla riduzione dei trasferimenti.

Il dato *pro capite* regionale 2014 di 32,06 euro resta comunque ben più elevato di quello nazionale, pari a 21,82 euro e di quello delle regioni a statuto speciale pari a 16,30 euro (tale valore è stato determinato dalla forte riduzione delle spese registrata nella regione Sicilia) (grafico 58).

Grafico 58 - Province - Spesa in conto capitale pro capite 2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

I pagamenti delle spese del titolo II presentano un andamento irregolare, con un trend decrescente fino al 2013; risalgono in modo rilevante nel 2014, infatti da 2,57 milioni di euro nel 2011 si passa a 5,34 milioni di euro nel 2014 pari al 4,12 per cento dei pagamenti complessivi del medesimo anno.

Nell'ambito delle spese in conto capitale l'acquisizione di beni immobili rappresenta l'intervento più rilevante in termini di impegni di competenza in tutto il quadriennio, sebbene segna un andamento decrescente passando da 92,39 milioni di euro nel 2011 (pari all'87,95 per cento del titolo II), a 44,99 milioni di euro nel 2014 (pari all'84,35 per cento del titolo II) con una variazione negativa complessiva del 51,30 per cento.

Anche i trasferimenti di capitale e l'acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico scientifiche presentano impegni di competenza significativi, tuttavia anche questi interventi registrano un trend negativo nel periodo considerato, infatti passano rispettivamente da euro 7,10 milioni di euro e 4,31 milioni di euro nel 2011 a 3,61 milioni di euro e 909 mila di euro nel 2014 (pari rispettivamente al 6,76 per cento ed all'1,70 per cento del titolo II).

Si rileva infine che la spesa per partecipazioni azionarie è stata azzerata a decorrere dal 2012, mentre nel 2011 gli impegni di competenza rilevano per un ammontare complessivo di soli 103 mila euro, pari allo 0,10 per cento del titolo II; anche gli incarichi professionali esterni registrano un andamento fortemente negativo con una spesa complessiva di 784 mila euro nel 2011 (pari allo 0,75 per cento del titolo II), e si azzerano nel 2014 (tabella 45).

Tabella 45 - Province sarde - Spesa in conto capitale distinta per interventi 2011-2014

Interventi	2011	2012	2013	2014
1. Acquisizione di beni immobili	92.387	58.283	58.227	44.996
2. E. propri e servizi onerosi	257	3.939	0	3.815
3. Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia	105	280	0	20
4. Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni di economia	0	0	0	0
5. Acquisizione di beni mobili, macchinari ed attrezzature tecnico-scientifiche	4.311	3.653	3.116	909
6. Incarichi professionali esterni	784	525	170	0
7. Trasferimenti di capitale	7.098	5.469	5.032	3.607
8. Partecipazioni azionarie	103	0	0	0
9. Conferimenti di capitale	0	0	0	0
Totale titolo II	105.045	72.150	66.544	53.348

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Nell'analisi per funzioni prevale nel 2014 la spesa per l'istruzione pubblica con 19,77 milioni di euro (pari al 37,05 per cento delle spese del titolo II), in leggero aumento rispetto al 2013, seguita dalla gestione del territorio con 16,90 milioni di euro (pari al 31,69 per cento), che fino al 2013 rappresentava la quota più rilevante delle spese in conto capitale.

Tutte le funzioni di spesa presentano un andamento tendenzialmente in diminuzione rispetto al 2011, anche se tra il 2013 ed il 2014 le spese per le funzioni 2 e 4, segnano una leggera ripresa, e la funzione 7 un aumento più deciso (tabella 46).

Tabella 46 - Province sarde - Spesa in conto capitale distinta per funzioni - 2011-2014

FUNZIONI	2011	2012	2013	2014
1. Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo	9.872	8.379	6.080	2.454
2. Funzioni di istruzione pubblica	25.933	12.114	16.010	19.767
3. Funzioni relative alla cultura ed ai beni culturali	1.696	645	394	45
4. Funzioni nel settore turistico, sportivo e ricreativo	2.216	617	70	143
5. Funzioni nel campo dei trasporti	2.847	3.101	1.085	326
6. Funzioni riguardanti la gestione del territorio	43.466	38.943	37.985	16.904
7. Funzioni nel campo della tutela ambientale	17.372	7.532	3.497	13.147
8. Funzioni nel settore sociale	462	392	154	0
9. Funzioni nel campo dello sviluppo economico	1.181	427	1.270	562
Totale titolo II	105.045	72.150	66.544	53.348

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

La spesa del titolo III relativa al rimborso di quota capitale di mutui e prestiti, intervento 3, sostanzialmente connessa con l'attuazione di programmi di investimento, registra un andamento decisamente decrescente, infatti nel 2011 lo stanziamento è di 23,13 milioni di euro, che diminuisce ad 8,74 milioni di euro nel 2014, con una riduzione complessiva del 62,22 per cento. Tale intervento costituisce la voce principale del titolo III in tutto il periodo considerato, attestandosi su valori superiori al 95 per cento (96,27 per cento nel 2014).

I limiti all'indebitamento hanno un effetto deterrente nelle politiche di indebitamento degli enti in esame, e possono provocare una riduzione dell'entità della spesa per l'ammortamento dei mutui in essere, sia con riferimento alla quota di rimborso degli interessi passivi (spesa corrente intervento 6) sia con riferimento alla quota di rimborso del capitale (titolo III intervento 3).

L'intervento relativo al rimborso di prestiti obbligazionari nel periodo in esame, pur poco significativo in termini assoluti (339 mila euro nel 2014), si incrementa del 6,25 per cento, attestandosi al 3,73 per cento del titolo. Non risultano stanziamenti negli altri interventi del titolo.

Le cause di tale riduzione sono sostanzialmente legate al limitato ricorso al debito da parte delle province sarde.

In tutto il periodo considerato, i pagamenti di competenza coincidono in linea di massima con i relativi accertamenti del titolo.

La misura del debito, tratta dal conto del patrimonio, fornisce utili informazioni, emerge, infatti, che il debito accumulato dalla province sarde tende a ridursi nel tempo e ciò significa che il rimborso delle quote capitale è superiore alla accensione di nuovo debito, considerato anche che il ricorso all'indebitamento è nullo. Inoltre, l'ammontare dello stock del debito *pro capite* passa da 114,32 euro nel 2011 a 89,14 euro nel 2014, valore che si può considerare modesto in termini assoluti.

6.7 I residui passivi

L'ammontare complessivo dei residui passivi nel quadriennio 2011/2014 è passato da 856,83 milioni di euro a 623,51 milioni di euro, con una riduzione del 27,23 per cento.

La composizione dei residui passivi è determinata da quelli relativi alle spese in conto capitale che incidono mediamente per oltre il 70 per cento (72,57 per cento nel 2014) e dai residui passivi di parte corrente (27,39 per cento sempre nel 2014) (tabella 47).

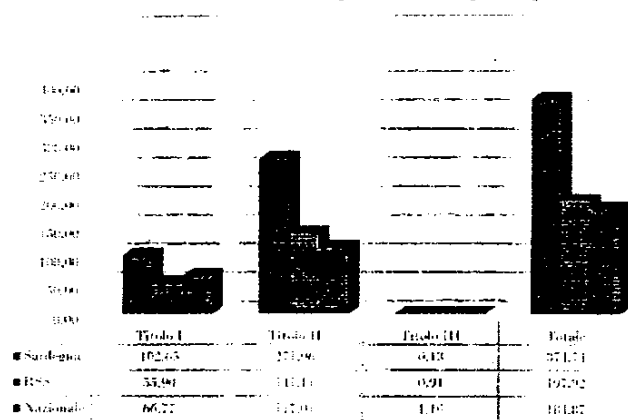
Tabella 47 - Province sarde - Residui passivi totali 2011-2014

Titolo	2011		2012		2013		2014	
	RP Totali	Composizione	RP Totali	Composizione	RP Totali	Composizione	RP Totali	Composizione
I - Residui passivi correnti	274.004	31,98%	234.362	28,39%	207.612	26,88%	170.792	27,39%
II - Residui passivi in conto capitale	582.605	68,00%	587.761	71,19%	564.174	73,05%	452.499	72,57%
III - Residui passivi per rimborso mutui e prestiti	221	0,03%	3.473	0,42%	477	0,06%	221	0,04%
Totale	856.830	100,00%	825.596	100,00%	772.264	100,00%	623.512	100,00%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

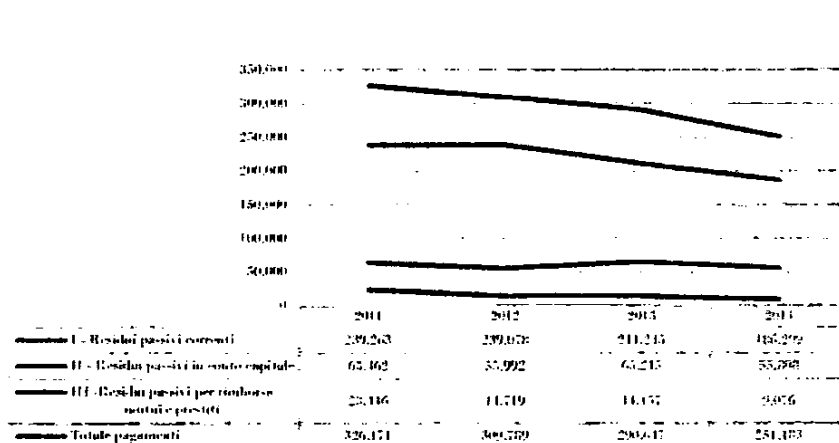
Il livello *pro capite* dei residui passivi complessivi è pari nel 2014 a 374,74 euro, più del doppio del dato nazionale pari a 184,87 euro, e notevolmente superiore a quello delle regioni a statuto speciale pari a 197,92 euro (grafico 59).

Grafico 59 - Province - Residui passivi totali pro capite 2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

I pagamenti dei residui passivi risultano in calo nel quadriennio, passando da 326,17 milioni di euro nel 2011 a 251,18 milioni di euro nel 2014, con una riduzione più consistente per i residui di parte corrente rispetto a quelli in conto capitale. Infatti i residui di parte corrente passano da 239,26 milioni di euro a 186,30 milioni di euro nel 2014, quelli in conto capitale da 63,46 milioni di euro a 55,81 milioni di euro nel 2014 (grafico 60).

Grafico 60 - Province sarde - Pagamenti dei residui passivi totali 2011-2014

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

I residui passivi nel 2014 sono costituiti per l'80,52 per cento dai residui dei residui che, dopo un leggero incremento nel 2012, imputabile ai residui del titolo II, registrano una costante e progressiva riduzione, che si attesta al 22,20 per cento nel quadriennio.

Il decremento è più marcato per i residui in conto residui delle spese correnti, con il 41 per cento, rispetto a quello dei residui di parte investimenti, con il 15,75 per cento.

In valori assoluti i residui in conto residui del titolo I passano da 165,04 milioni di euro nel 2011 a 97,37 milioni di euro nel 2014 costituendo il 19,39 per cento del complesso dei residui in conto residui nel 2014; i residui in conto residui del titolo II invece diminuiscono da 480,13 milioni di euro nel 2011 a 404,49 milioni di euro nel 2014 rappresentando nell'intero periodo, con andamento in costante crescita, la principale voce nel rapporto di composizione (80,56 per cento nel 2014).

I residui in conto residui del titolo III sono di scarsa rilevanza ma stabili con un valore di 221 mila euro (tabella 48).

Tabella 48 - Province sarde - Composizione dei residui passivi 2011-2014

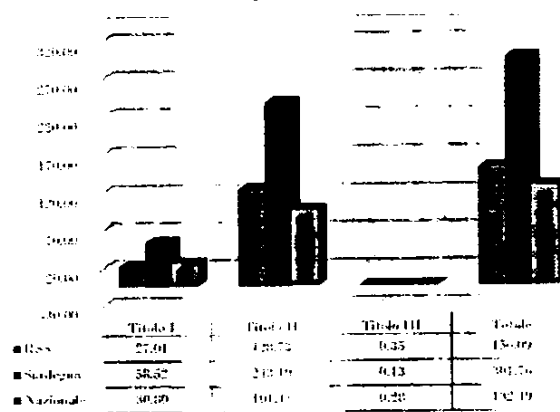
Titolo	2011			2012			2013			2014		
	Residui c/c	Residui c/res	Pag. c/res	Residui c/c	Residui c/res	Pag. c/res	Residui c/c	Residui c/res	Pag. c/res	Residui c/c	Residui c/res	Pag. c/res
I - Residui passivi correnti	108.966	165.038	80.294	83.263	151.099	83.024	80.834	126.778	83.643	73.419	97.374	71.151
II - Residui passivi in conto capitale	102.480	480.125	60.897	71.053	516.708	54.895	65.184	498.990	63.885	48.012	404.487	50.472
III - Residui passivi per rimborsi mutui e prestiti	0	221	0	3.252	221	0	256	221	3.252	0	221	0
Totale	211.445	645.384	141.191	157.568	668.028	137.919	146.274	625.990	150.779	121.431	502.081	121.623

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Nel quadriennio diminuisce anche il valore *pro capite* dei residui passivi in conto residui, che passa da 385,21 euro a 301,76 euro, con una riduzione più marcata nel titolo I (da 95,81 euro nel 2011 a 58,52 euro nel 2014) rispetto a quella del titolo II (da 286,57 euro nel 2011 a 243,10 euro nel 2014).

Il valore *pro capite* registrato nel 2014 è decisamente superiore ai corrispondenti importi del dato nazionale pari a 132,49 euro e delle province delle regioni a statuto speciale pari a 156,09 euro. Tale circostanza è addebitabile all'alto valore *pro capite* dei residui passivi in conto residui di parte capitale (grafico 61).

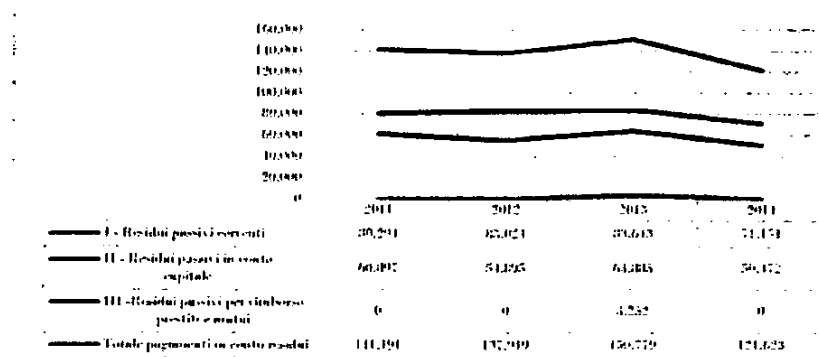
Grafico 61 - Province - Residui passivi in conto residui pro capite 2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

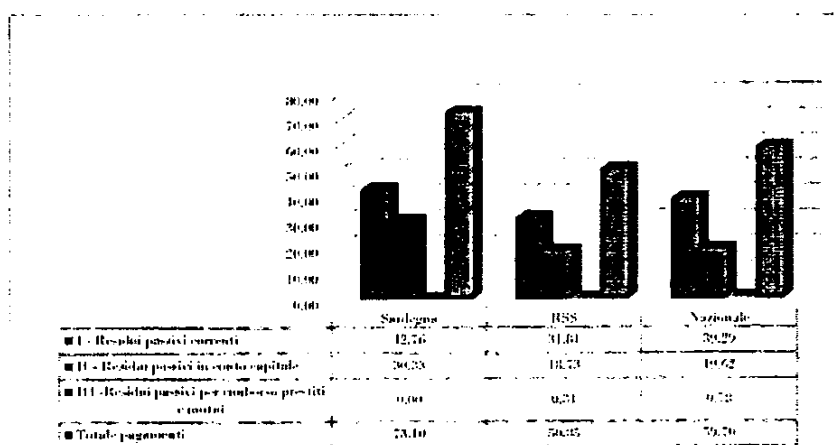
I pagamenti dei residui passivi in conto residui diminuiscono nel quadriennio, passando da 141,19 milioni di euro nel 2011 a 121,62 milioni di euro nel 2014, eccezion fatta per l'anno 2013 (150,78 milioni di euro) in cui si è registrato un incremento rispetto al 2012 (137,92 milioni di euro). Peraltro mentre i pagamenti dei residui correnti aumentano nel biennio 2012/2013 e si riducono solo nell'anno 2014, in cui si attestano a 71,15 milioni di euro, i pagamenti dei residui in conto capitale hanno un andamento più altalenante, riducendosi nel 2012, per poi successivamente aumentare nel 2013 e nuovamente diminuire nel 2014 a 50,47 milioni di euro.

Da segnalare i pagamenti in conto residui imputati al titolo III per 3,25 milioni di euro registrato nel 2013 dalla provincia del Medio Campidano (grafico 62).

Grafico 62 - Province sarde - Pagamenti dei residui passivi in conto residui 2011-2014

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

I medesimi andamenti si rilevano nell'analisi del valore dei pagamenti *pro capite* dei residui in conto residui nelle province sarde, complessivamente in riduzione da 84,27 euro nel 2011 a 73,10 euro nel 2014, ma con andamento altalenante nel periodo. I pagamenti *pro capite* dei residui in conto residui delle province sarde rimangono nell'intero periodo superiori ai corrispondenti valori registrati nelle province delle regioni a statuto speciale ed a livello nazionale, pari nel 2014 rispettivamente a 50,85 euro ed a 59,70 euro (grafico 63).

Grafico 63 - Province - Pagamenti dei residui passivi in conto residui pro capite 2014

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

La velocità di pagamento dei residui risulta in aumento, dal 21,88 per cento del 2011 al 24,22 per cento nel 2014; l'andamento si determina per effetto del costante aumento della velocità di pagamento dei residui di parte corrente, che dal 48,65 per cento si attesta al 73,07 per cento nel 2014 e della contemporanea riduzione degli importi complessivi dei residui in conto residui, particolarmente evidente, come visto, per i residui di parte corrente.

La velocità di pagamento dei residui in conto residui del titolo III è stata più elevata nel 2013 e dipende, come già rilevato, dai pagamenti registrati nella provincia del Medio Campidano (tabella 49).

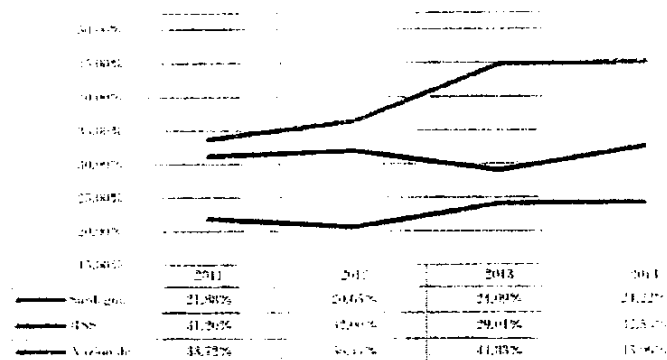
Tabella 49 - Province sarde - Velocità di pagamento dei residui passivi in conto residui 2011-2014

Titolo	2011	2012	2013	2014
I - Residui passivi correnti	48,65%	54,95%	65,98%	73,07%
II - Residui passivi in conto capitale	12,68%	10,62%	12,80%	12,48%
III - Residui passivi per rimborsi prestiti e mutui	0,00%	0,00%	1470,32%	0,00%
Totale pagamenti residui passivi in conto residui	21,88%	20,65%	24,09%	24,22%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Nell'intero quadriennio la velocità di pagamento dei residui provenienti dalla gestione dei residui delle province sarde rimane comunque inferiore a quella delle province delle regioni a statuto speciale, che registra il 32,58 per cento nel 2014, ed a quella nazionale, che nello stesso anno è pari al 45,06 per cento (grafico 64).

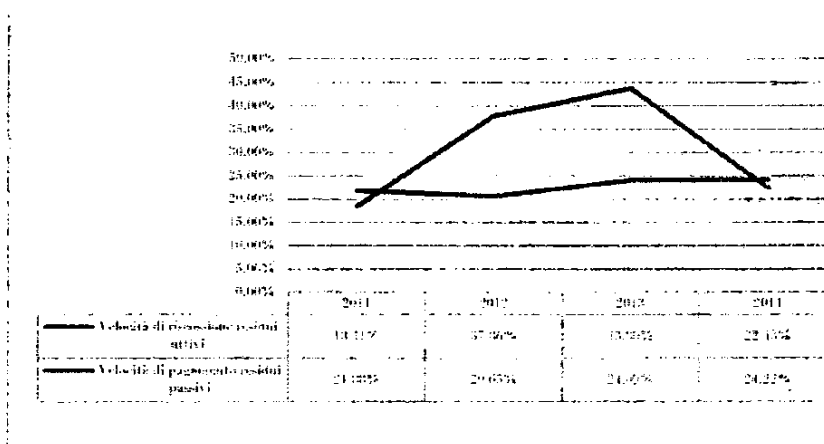
Grafico 64 - Province - Velocità di pagamento dei residui passivi in conto residui 2011-2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

È utile rilevare la differenza tra il grado di realizzazione dei residui attivi in conto residui, che passa al 22,43 per cento nel 2014, con un valore di poco superiore rispetto al 2011 (4,02 per cento), ed il tasso di smaltimento dei residui passivi in conto residui, che passa al 24,22 per cento nel 2014, registrando un incremento poco significativo rispetto al 2011, di appena il 2,35 per cento (grafico 65).

Grafico 65 - Province sarde - Grado di realizzazione dei residui attivi e passivi in conto residui 2011-2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

La lentezza della realizzazione dei residui vetusti potrebbe ricondursi alla realizzazione di opere finanziate con trasferimenti per cui il dato di parte attiva del titolo IV troverebbe riscontro in una scarsa fluidità della spesa del titolo II. In sede di revisione straordinaria dei residui il bilancio potrebbe essere alleggerito di partite non movimentate sia sul fronte attivo che passivo relative a programmi di investimento di anni decorsi non realizzati.

L'alto livello dei residui passivi totali ed il loro elevato valore *pro capite* è connesso al basso livello della velocità di pagamento dei debiti residui. Infatti, nella gestione dei residui complessivi, le province sarde, come visto, hanno un indice costantemente basso (24,22 per cento nel 2014), inferiore del 20,83 per cento rispetto al dato nazionale e dell'8,35 per cento delle province delle regioni a statuto speciale.

6.8 Indicatori

Nel rimandare al capitolo dedicato all'esame degli indicatori dei comuni per quanto attiene le definizioni degli stessi, si prenderanno di seguito in esame i dati più significativi che rilevano ai fini della gestione delle province.

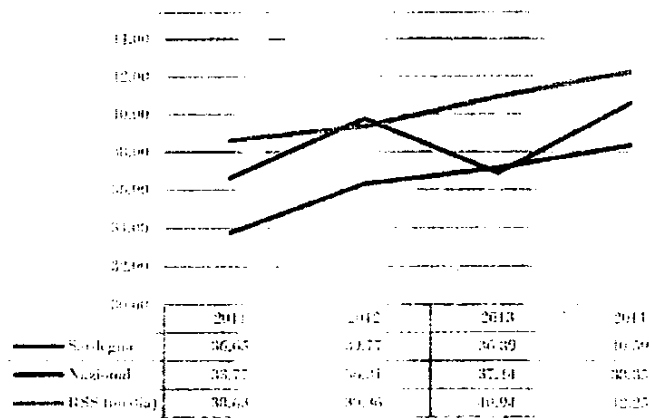
L'andamento dell'indice di rigidità della spesa corrente nelle province sarde è tendenzialmente crescente, ad eccezione dell'anno 2013, in cui si assiste ad una riduzione determinata principalmente dall'indice nelle province dell'Ogliastra e del Medio Campidano, che passa rispettivamente dal 74,64 per cento e dal 47,20 per cento nel 2012 al 36,58 per cento ed al 36,24 per cento nel 2013.

Il grado di rigidità a livello regionale (40,59 per cento nel 2014) è in armonia con l'andamento del dato a livello nazionale (38,35 per cento nel 2014), pur rimanendo sempre al di sopra di quest'ultimo

fatta eccezione per l'esercizio 2013. Infatti nell'ipotesi in cui al ridursi delle risorse le spese non si riducono parimenti si verifica un incremento della quota delle spese fisse incompressibili, e di conseguenza aumenta il livello di rigidità strutturale.

Il valore medio del grado di rigidità della spesa corrente delle province delle regioni a statuto speciale risulta costantemente superiore (con l'esclusione dell'esercizio 2012) sia al valore nazionale che a quello delle province sarde (grafico 66).

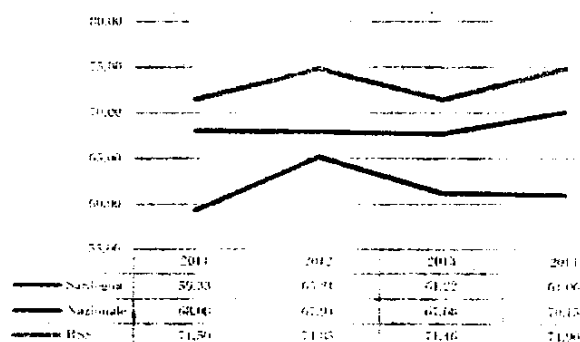
Grafico 66 - Province - Grado di rigidità della spesa corrente 2011-2014



Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

La velocità di gestione della spesa corrente registra un trend crescente, in miglioramento dal 2011 al 2014 passando dal 59,33 per cento al 61,06 per cento, con un picco del 65,21 per cento registrato nel 2012. Il miglioramento di questo indice è in linea con l'andamento di quello nazionale e quello delle regioni a statuto speciale, sebbene rimanga sempre al di sotto di entrambi (vedi grafico 67).

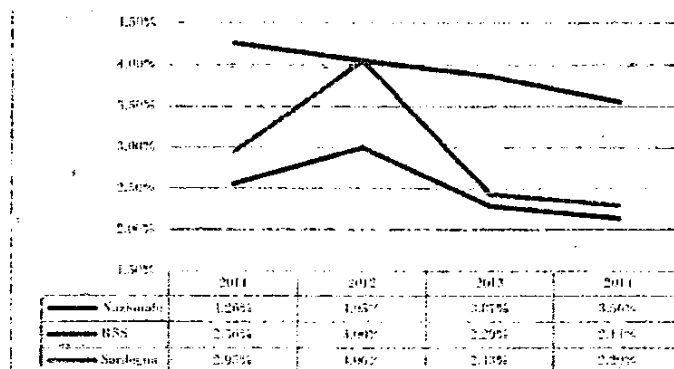
Grafico 67 - Province - Velocità di gestione delle spese correnti 2011-2014



Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Quanto infine alla capacità di indebitamento si rileva a livello aggregato che il comparto province ha rispettato i limiti imposti dalla normativa vigente, con un andamento complessivamente decrescente del rapporto (grafico 68).

Grafico 68 - Province - Capacità di indebitamento 2011-2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Nell'ultimo biennio nelle province sarde il livello più elevato è registrato dalla provincia di Nuoro (oltre il 6 per cento), seguita dalla provincia di Sassari (mediamente intorno al 5 per cento), mentre le altre sono tutte al di sotto del 4 per cento, con le province di Cagliari, Carbonia Iglesias ed Olbia Tempio prossimi allo zero.

6.9 Equilibri generali e risultati della gestione economico finanziaria

L'analisi degli indicatori di equilibrio mette in evidenza un graduale peggioramento della finanza pubblica del comparto provinciale che nelle province sarde sembra tuttavia attestarsi su livelli di minore gravità rispetto ad altre aree del Paese.

Come già evidenziato per i comuni, anche per le province si assiste ad un progressivo decremento delle entrate soprattutto di derivazione statale, unitamente alla difficile situazione congiunturale del sistema economico ed alle problematiche legate alla rigidità della spesa corrente ed alle criticità nella gestione di cassa. Tuttavia, come si vedrà in prosieguo, si rilevano miglioramenti degli indici nell'ultimo esercizio.

Il risultato di gestione evidenzia un disavanzo che ha avuto una drastica riduzione passando da 19,17 milioni di euro nel 2011 a 416 mila euro nel 2014, con un valore massimo di 25,17 milioni di euro toccato nel 2013, originato in misura prevalente dalla gestione in conto capitale, che riporta un disavanzo di 49,46 milioni di euro.

Il saldo netto da finanziare o da impiegare è di segno negativo ed in peggioramento dal 2011 al 2013, passando da meno di 240 mila euro ad oltre 14 milioni di euro. Tale dato è originato principalmente dal saldo netto da finanziare delle province di Olbia Tempio e Sassari. Nel 2014 invece si riscontra un saldo netto da impiegare (in avanzo) di quasi 9 milioni di euro. Le cause di tale deciso miglioramento si rinvergono in una riduzione della spesa complessiva più spinta della riduzione dell'entrata, in particolare si riduce drasticamente la spesa d'investimento, anche in vista dell'incertezza sul futuro di questa categoria di enti che non consente una programmazione prospettica. In sostanza la riduzione degli investimenti può essere messa in relazione alla contrazione complessiva delle risorse, ai limiti del patto di stabilità interno ed anche ad una rinuncia ad avvalersi del finanziamento in debito che è andato a scomparire.

Il valore aggregato del risultato di amministrazione, che considera anche il risultato della gestione dei residui ed il fondo cassa, si presenta tendenzialmente in aumento per tutto il periodo considerato, passando da 102.69 milioni di euro nel 2011 a 189.09 milioni di euro nel 2014, ad eccezione del solo 2013 in cui è pari a 87.38 milioni di euro. La situazione di consistente avanzo del risultato complessivo di amministrazione viene riscontrata in tutto il periodo considerato presso tutte le province sarde.

La contabilizzazione in bilancio di crediti di dubbia o difficile esazione può influenzare l'attendibilità del risultato di amministrazione, crediti che, secondo una corretta prassi prevista anteriormente alla messa a regime della contabilità armonizzata, sarebbero dovuti essere stralciati dal conto del bilancio ed iscritti nel conto del patrimonio. Inoltre le anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35 del 2013 non dovrebbero influenzare il risultato di amministrazione, in quanto, secondo le indicazioni fornite nella delibera della Sezione delle autonomie n. 19/2014/QMIG, esse non possono *"concorrere alla determinazione del risultato di amministrazione"*.

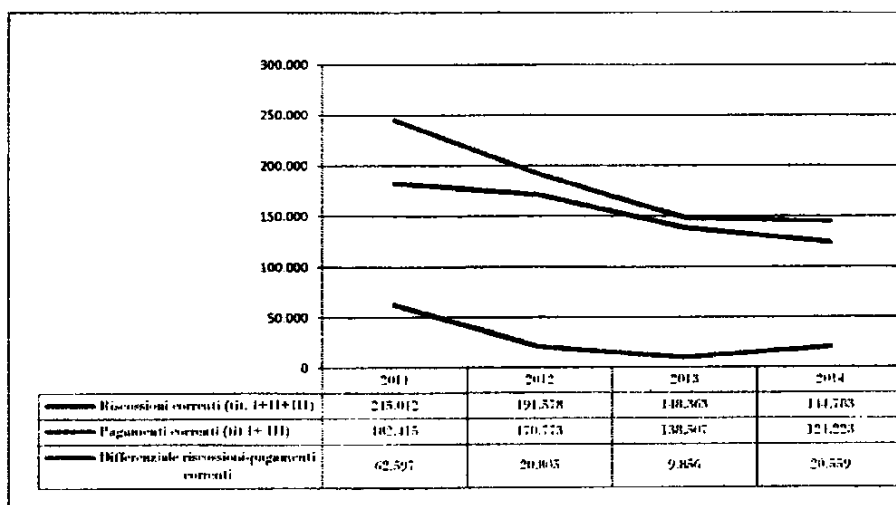
L'analisi aggregata dei rendiconti 2014 evidenzia nelle province sarde un equilibrio economico finanziario di 9.20 milioni di euro in forte riduzione nel periodo di osservazione, considerato che nel 2011 ammontava a 22.90 milioni di euro. La sua diminuzione dimostra che si riduce il sostegno che veniva dalla parte corrente del bilancio alla parte in conto capitale.

L'equilibrio in conto capitale è negativo ma in netto miglioramento nel 2014 rispetto al triennio 2011-2013, passando da 42.07 milioni di euro del 2011 a 9.61 milioni di euro nel 2014. Il miglioramento di questo saldo non può essere valutato positivamente in quanto dimostra una sostanziale rinuncia ad intraprendere nuove iniziative d'investimento. E' da considerare tuttavia

che la protratta incertezza sul ruolo istituzionale delle province può avere scoraggiato politiche di spesa in conto capitale che per loro natura si proiettano in un ampio arco temporale.

Dall'analisi della situazione della cassa con riferimento all'andamento delle riscossioni delle entrate correnti e dei pagamenti delle spese correnti (titolo I e titolo III) in conto competenza, si evidenzia che il relativo differenziale nelle province sarde ha un andamento decisamente decrescente fino al 2013, in quanto si passa da euro 62, 60 milioni di euro a 9,86 milioni di euro, registrando una leggera ripresa nel 2014 (20,56 milioni di euro). Nonostante la riduzione del margine attivo di cassa le province sarde non hanno fatto ricorso alle anticipazioni di cassa nel quadriennio considerato (grafico 69).

Grafico 69 - Province sarde - Confronto riscossioni correnti - pagamenti correnti 2011-2014



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Il confronto del risultato di gestione nell'anno 2014 evidenzia un saldo negativo sia nelle province sarde che in quelle delle regioni a statuto speciale ed in quelle nazionali. E' da notare che mentre nelle prime l'avanzo di parte corrente finanzia parte del disavanzo in conto capitale, a livello nazionale entrambi gli equilibri sono negativi.

L'equilibrio economico finanziario delle province sarde, seppure con andamento decrescente, rimane positivo, mentre a livello nazionale lo stesso andamento decrescente, produce un saldo 2014 di segno negativo.

L'equilibrio in conto capitale invece registra un progressivo miglioramento nel periodo sia a livello nazionale che in Sardegna e nelle regioni a statuto speciale, sebbene si attestino ovunque su valori negativi.

Il risultato di amministrazione per tutte le province aumenta complessivamente e rimane positivo in tutto il quadriennio, registrando un avanzo consistente (tabella 50). Come si è detto tale risultato non è di sicura affidabilità, in quanto incorpora la gestione dei residui la cui corretta tenuta non è sempre diffusa e comunque si fonda su partite che dovranno realizzarsi nel tempo, specie per quanto concerne la parte in conto capitale.

Tabella 50 - Province - Indicatori degli equilibri di bilancio 2014

Ambito geografico	Numero Enti	Popolazione totale	Equilibrio economico finanziario (saldo di parte corrente)	Equilibrio in conto capitale	Saldo netto da finanziare (-) o impiegare (+)	Risultato di gestione	Risultato di amministrazione	Capacità di indebitamento
Sardegna	8	1.663.859	9.196	-9.612	8.660	-416	189.089	2,29%
Regioni a statuto speciale	19	6.467.569	7.986	-33.236	12.037	-25.251	438.781	2,14%
Nazionale	99	53.397.047	-154.370	-343.970	15.531	-498.340	2.850.303	3,56%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

6.101 debiti fuori bilancio

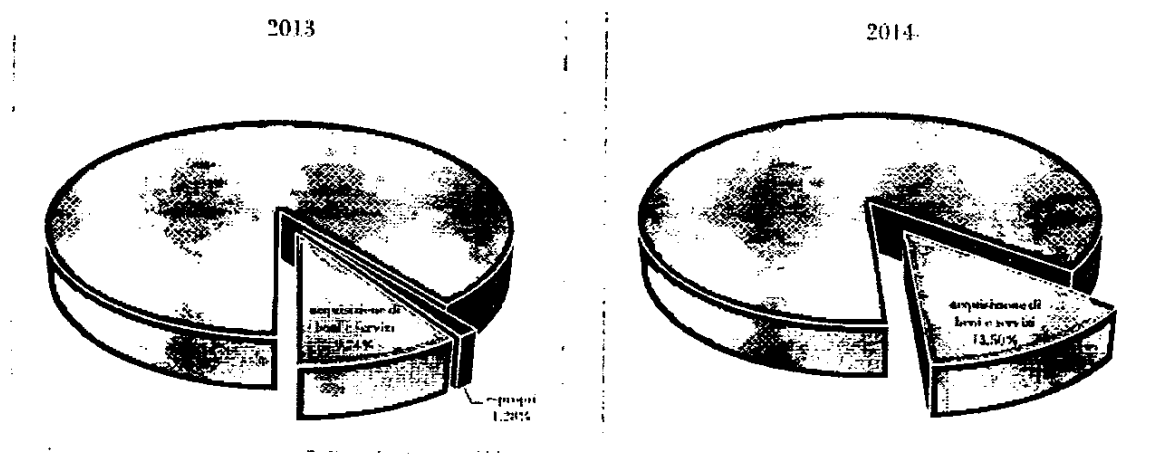
L'analisi del quadro analitico dei debiti fuori bilancio relativo agli anni 2013 e 2014, viene condotta sulla base di elementi tratti dalla banca dati della Sezione delle autonomie.

Nelle province, anche se nel 2013 il complesso dei debiti fuori bilancio riconosciuti rappresentava una quota non rilevante della spesa corrente, si registra tra il 2013 e il 2014 un aumento molto considerevole in quanto la loro incidenza passa dall'1,33 per cento delle spese correnti al 3,61 per cento nel 2014.

Nell'esercizio finanziario 2013 le province sarde hanno registrato complessivamente debiti fuori bilancio riconosciuti per 2,78 milioni di euro, derivanti per l'88,98 per cento da sentenze esecutive (2,47 milioni di euro), per il 9,74 per cento dall'acquisizione di beni e servizi (270 mila euro) e per l'1,28 per cento, pari a 35 mila euro, da espropri (grafico 70).

La mole complessiva dei debiti riconosciuti per l'esercizio finanziario 2014 si eleva a 6,81 milioni di euro, rappresentando un segnale allarmante per la situazione finanziaria di tali enti. I debiti riconosciuti derivano per l'86,50 per cento da sentenze esecutive (5,90 milioni di euro), segnale questo di possibili situazioni di insolvenza, mentre la restante quota del 13,50 per cento, pari a 920 mila euro, deriva dall'acquisizione di beni e servizi (grafico 70).

Grafico 70 - Province sarde - Debiti fuori bilancio 2013-2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sezione delle autonomie

Il ripiano dei debiti fuori bilancio riconosciuto nel 2013 è avvenuto nel corso del medesimo esercizio, mentre quelli riconosciuti nel 2014 sono stati ripianati nel corso del medesimo esercizio 2014 per il 98,56 per cento (6,72 milioni di euro) e per l'1,44 per cento (98 mila euro) nel 2015.

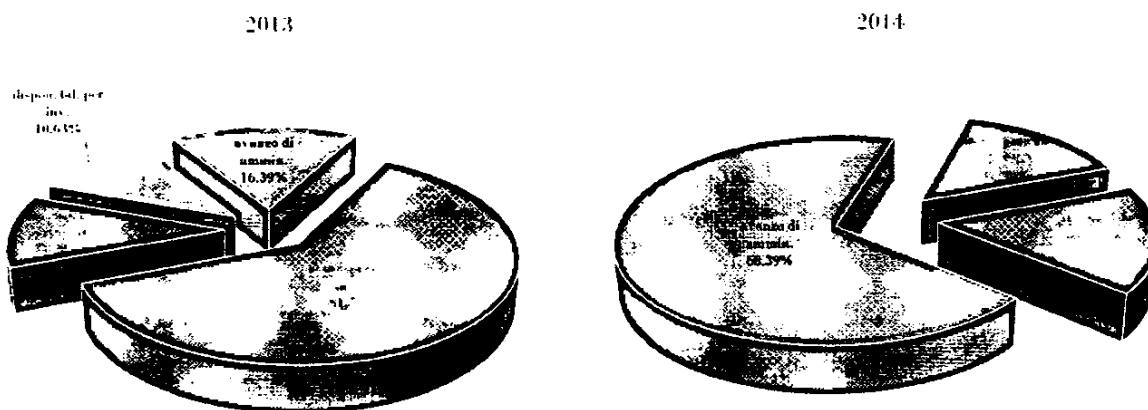
Con riferimento all'anno 2013 si rilevano debiti fuori bilancio ancora da riconoscere al 31 dicembre per complessivi 3,86 milioni di euro derivanti principalmente da espropri nella misura di 2,28 milioni di euro (59,05 per cento), da disavanzi di aziende speciali e partecipate per 630 mila euro (16,31 per cento) ed infine per oltre 307 mila euro (7,95 per cento) da sentenze esecutive.

I debiti fuori bilancio riconosciuti prima del 2014, risultano impegnati al termine dell'esercizio 2013, mentre al 31 dicembre 2014 sono ancora in attesa di riconoscimento debiti fuori bilancio per complessivi 125 mila euro derivanti principalmente da acquisizione di beni nella misura dell'82,71 per cento e da sentenze esecutive nella misura del 17,21 per cento.

Nel 2013 la copertura finanziaria dei debiti proviene per il 61,53 per cento (1,71 milioni di euro) da stanziamenti nel bilancio di previsione dell'esercizio di competenza, per il 16,39 per cento (oltre 455 mila euro) dall'applicazione dell'avanzo di amministrazione, per l'11,44 per cento da disponibilità nel bilancio di parte corrente (318 mila euro) mentre il restante 10,63 per cento (oltre 295 mila euro) da disponibilità nel bilancio di parte investimenti (grafico 71).

La copertura finanziaria dei debiti nel 2014 deriva per il 14,88 per cento (1,01 milioni di euro) da stanziamenti nel bilancio di previsione dell'esercizio di competenza, per il 68,39 per cento (4,66 milioni di euro) dall'applicazione dell'avanzo di amministrazione, per il 16,73 per cento (1,14 milioni di euro) da disponibilità di parte corrente (grafico 71).

Grafico 71 - Province sarde - Copertura finanziaria dei debiti fuori bilancio 2013-2014



Fonte: Corte dei conti, banca dati Sezione delle autonomie

Nel complesso si rileva che il fenomeno, presso le province risulta in forte crescita e assume dimensioni significative, segnale questo di una maggiore tensione sugli equilibri degli enti. Inoltre al termine dell'esercizio 2013 una parte dei debiti non è stata oggetto di provvedimenti di riconoscimento. Si nota che, salvo una quota piuttosto limitata, i debiti riconosciuti trovano copertura nei due esercizi successivi e che le coperture avvengono con mezzi di bilancio, non risultando presente una quota coperta in debito.

7 SINTESI E CONCLUSIONI

7.1 Considerazioni conclusive

L'indagine sullo stato della finanza degli enti locali in Sardegna è inserita nel programma annuale di controllo approvato con deliberazione n. 22/2015/INPR, con l'obiettivo di effettuare una prima ricognizione sullo stato della finanza locale nell'isola, cercando di cogliere gli aspetti rilevanti nell'attuale fase congiunturale, anche con riferimento al processo di riordino istituzionale delle funzioni di area vasta. Altro aspetto d'interesse è dato dalla raccolta di una serie di dati significativi nell'ultimo esercizio prima del passaggio alla nuova contabilità armonizzata, che potrà costituire una base per il confronto con gli effetti prodotti dall'applicazione dei nuovi principi contabili.

La relazione rappresenta gli andamenti complessivi della finanza locale avvalendosi di un quadro conoscitivo basato principalmente sull'analisi dei rendiconti di gestione, per la verifica del rispetto degli equilibri di bilancio, mettendo in risalto allo stesso tempo le principali particolarità ed aspetti critici.

Ai fini di una compiuta valutazione della situazione della finanza provinciale, su cui verrà ad incidere il processo di riordino delle funzioni di area vasta, tuttora in itinere, può rilevarsi utile fornire elementi conoscitivi di supporto per la realizzazione di una efficace architettura del sistema.

Uno dei temi di fondo della relazione è l'esame comparativo dei dati contenuti nei rendiconti degli enti locali sardi, in confronto con i risultati riscontrati a livello nazionale e nel complesso delle regioni a statuto speciale, dati acquisiti telematicamente dal sistema Sirtel e rielaborati attraverso il data warehouse "ConosCo". Da tale raffronto è emerso nelle linee generali che per gli enti locali sardi la situazione migliorativa derivante dalla specialità si è andata ad attenuare nel tempo, tuttavia la dotazione complessiva di risorse risulta ancora lievemente superiore e sostanzialmente allineata con il dato nazionale.

Nel periodo in osservazione la finanza degli enti locali ha risentito degli effetti della crisi economica che ha imposto notevoli interventi di coordinamento finanziario impostati sulla direttrice del contenimento della spesa attraverso una serie di misure di contenimento; contestualmente si è affermata la linea di dotare gli enti di maggiori spazi di risorse proprie a fronte del sostanziale abbandono del finanziamento diretto da parte dello Stato. Questo processo, che per i comuni sardi si è realizzato con maggiore progressività, ha imposto tagli di risorse da compensare con la leva

fiscale. Gli effetti di queste innovazioni nel caso in cui non si verifichi la contestualità nell'avvicinamento tra le fonti di finanziamento possono provocare tensioni sugli equilibri.

L'aspetto dimensionale assume rilevanza nella valutazione dei risultati dei comuni, in quanto la concentrazione della popolazione negli aggregati urbani è ridotta e prevalgono, quanto a numerosità, gli enti di piccole o minime dimensioni.

Nel periodo 2011-2014 si assiste ad una sostanziale stabilità degli accertamenti di entrate correnti del complesso dei comuni sardi che passano da 1.694,01 milioni di euro a 1.702,51 milioni di euro (con un incremento dello 0,5 per cento), la lieve tendenza in aumento si è manifestata con maggiore evidenza tra il 2011 e il 2012 (2,7 per cento). Questo andamento è conforme a quello rilevato nello stesso periodo a livello nazionale che tuttavia dimostra una crescita più significativa.

Altro punto di interesse dell'analisi è costituito dall'allineamento degli enti sardi al processo per la messa in atto dei principi della legge delega n. 42 del 2009 (c.d. federalismo fiscale) volto ad accrescere il livello di autonomia delle entrate. In Sardegna l'applicazione di tale normativa e la conseguente soppressione dei trasferimenti statali è avvenuta con ritardo e solo a decorrere dal 2013 è stato introdotto il Fondo di solidarietà comunale. Il passaggio verso il modello di finanza autonoma voluto dalla legge delega e realizzato dai successivi decreti attuativi, già in atto nei comuni delle restanti regioni, è risultato più lento in Sardegna, rispetto al dato nazionale, in cui le entrate tributarie incidono per il 64,32 per cento sul totale nel 2014, le extra tributarie, incidono per il 20,24 per cento, mentre i trasferimenti solo per il 15,44 per cento.

Dall'analisi dei dati relativi alle entrate correnti dei comuni sardi si è potuto constatare che nonostante il cambiamento progressivo nella loro composizione nel segno della maggiore autonomia i trasferimenti nel 2014 permangono ancora l'entrata di maggiore significatività.

Le fonti di entrate tributarie dei comuni della Sardegna si sono adeguate al nuovo modello, ma le quote di gettito *pro capite* pari a 522,29 euro risultano ancora non del tutto allineate al dato nazionale (662,60 euro) e la dipendenza dai trasferimenti è ancora determinante. Risulta comunque accresciuto il peso delle entrate fiscali anche a prescindere dall'assegnazione del Fondo di solidarietà comunale, infatti specialmente le tasse acquistano una notevole incidenza rappresentando una quota rilevante del titolo.

Dall'esame degli andamenti delle entrate tributarie si evince che la riduzione delle risorse statali disposta dalle manovre finanziarie susseguitesì dal 2011, e la difficoltà di ricostituire le fonti di finanziamento della spesa, necessaria per garantire i servizi pubblici, ha generato una spinta ad

inasprire il prelievo tributario locale, mentre potrebbe risultare preferibile trovare contrappeso nell'efficientamento delle gestioni, piuttosto che in aumenti di entrata. Inoltre per produrre effetti positivi sui servizi e sull'economia locale la crescita dell'autonomia finanziaria degli enti dovrebbe essere rivolta piuttosto a indirizzare risorse per stimolare gli investimenti pubblici.

Relativamente alle entrate comunali la Sezione delle autonomie nelle analisi sull'andamento della finanza locale (la più recente approvata con la deliberazione 8/SEZAUT/2016) ha esaminato la funzione e la coerenza complessiva dei vari tributi comunali, rilevando l'esigenza di una maggiore correlazione del prelievo ad un'efficiente e responsabile organizzazione dei servizi. In particolare è stato rilevato un funzionamento alterato del modello di autonomia impositiva, per cui il concorso degli enti locali agli obiettivi di finanza pubblica viene scaricato sul contribuente in termini di aumento della pressione fiscale.

Tali osservazioni svolte con riferimento al quadro nazionale possono risultare valide, con i necessari adattamenti, anche per la situazione riscontrata nell'isola nella quale si assiste ad una crescita decisa nell'ultimo periodo del prelievo locale specie per i tributi legati al ciclo dei rifiuti.

I dati dei comuni delle regioni a statuto ordinario hanno risentito in modo più incisivo degli effetti della fiscalizzazione dei trasferimenti ordinari da cui deriva una riclassificazione delle entrate correnti, mentre presso i comuni sardi, come si è detto, continua a prevalere il regime dei trasferimenti, in particolare quelli regionali (registrati al titolo II, categoria II, delle entrate), pur in progressiva riduzione.

Circa la capacità di realizzazione delle entrate si nota che del complesso degli accertamenti correnti del 2014 (1.702,51 milioni di euro) vengono riscossi 1.128,67 milioni di euro, con una velocità di riscossione di poco superiore al 66 per cento, inferiore sia a quella delle regioni a statuto speciale (67,10 per cento) che a quella nazionale (71,73 per cento). La velocità di riscossione delle entrate proprie, che raggiunge il 69,03 per cento circa, si colloca al di sotto della corrispondente media nazionale, 72,17 per cento.

Le riscossioni in conto competenza di entrate correnti si riducono a 795,35 euro *pro capite*, risentendo dello scarso livello di realizzazione delle entrate trasferite, infatti, il volume complessivo delle riscossioni in conto competenza di entrate trasferite si riduce a 342,99 euro *pro capite* mentre la spesa corrente tende a ridursi solo dove i vincoli di legge sono ineludibili (spesa per il personale e per l'acquisto dei beni), mentre per le prestazioni di servizi presenta una costante dinamica in aumento.

I dati da consuntivo della spesa totale dei comuni mostrano una generale tendenza alla contrazione con una riduzione nel periodo da 2.146 a 1.915 milioni di euro (-10,79 per cento). Tale riduzione è imputabile, principalmente, alla spesa in conto capitale del titolo II che diminuisce del 37,87 per cento. Si tratta di un fattore critico che deve essere valutato anche considerando il difficile momento dell'economia e le maggiori difficoltà del contesto locale.

Nel periodo in esame si nota una tendenza al contenimento anche per la spesa corrente (-1,14 per cento). Tale tendenza tuttavia stenta ad assumere i caratteri della organicità e non si riscontrano in modo evidente gli effetti della revisione della spesa degli enti locali, strumento questo necessario per generare risparmi a regime attraverso l'efficientamento delle gestioni. A livello nazionale la spesa corrente mostra una contrazione nel confronto fra gli ultimi due esercizi (-5 per cento in termini di stanziamenti, - 3,6 per cento in per termini di impegni e -1,6 per cento in termini di pagamenti di competenza). Nei comuni sardi la spesa corrente aumenta da 1.532,57 milioni di euro a 1.564,53 milioni di euro nel 2013, per poi attestarsi a 1.515,15 milioni di euro nell'ultimo esercizio con riduzione del 3,16 per cento rispetto all'anno precedente. Il suo peso sulla spesa complessiva risulta in costante aumento, infatti, mentre nel 2011 ne rappresentava il 71,40 per cento, nel 2014 raggiunge il 79,12 per cento. L'andamento leggermente decrescente dei comuni sardi è in linea con quello riportato a livello nazionale, mentre nelle regioni a statuto speciale si assiste ad un incremento della spesa corrente.

Il dato *pro capite* della spesa corrente, pur riducendosi nel 2014 a 1.067,69 euro, si attesta ancora ad un valore superiore sia al dato delle regioni a statuto speciale, 1.049,97 euro, che a quello nazionale, 923,42 euro.

La funzione di spesa principale, che in tutto il periodo si attesta intorno al 27 per cento della spesa corrente, è quella di amministrazione generale che si riduce rispetto al 29,54 per cento del 2011, segue la spesa per il settore sociale che passa dal 26,67 per cento del 2011 al 27,43 per cento nel 2014 rappresentando nell'ultimo esercizio la principale funzione di spesa.

Nell'analisi economica prevale l'intervento 3 prestazione di servizi, in aumento limitato nel periodo che raggiunge il 49,66 per cento delle spese correnti nel 2014, segue la spesa per il personale che si riduce al 23,13 per cento con una riduzione complessiva del 6,88 per cento nel quadriennio.

L'andamento delle entrate in conto capitale si dimostra in flessione, anche in questo caso si assiste al ridimensionamento del sostegno statale e si osserva una ridotta propensione all'indebitamento, infatti il titolo V dell'entrata si attesta ad un livello ridotto, passando da 21 a 11 milioni con un calo del 44,42 per cento nel quadriennio.

Nel titolo III prevale la spesa per l'intervento 3 rimborso di capitale per i mutui, in aumento nel 2012, si stabilizza nel 2013 per poi ridursi nel 2014, con riduzione nel complesso dell'1,66 per cento. L'andamento della spesa in conto capitale è coerente con la riduzione delle fonti di finanziamento e, come emerge anche su un piano generale, le azioni di contenimento della spesa sono state concentrate su quella per gli investimenti. Qualche marginale segnale di ripresa degli investimenti si è colto nell'esercizio 2014, infatti, al calo complessivo degli impegni nel quadriennio, si contrappone un leggero incremento dei pagamenti di competenza nell'ultimo esercizio.

Gli impegni relativi alle *partecipazioni azionarie*, di cui all'intervento 8 del titolo II, pari a 357 mila euro rivestono un rilievo marginale (0,11 per cento del titolo II) nonostante un andamento in controtendenza con aumento evidente nel 2014.

Dal conto del patrimonio la misura del debito accumulato dai comuni tende a ridursi nel tempo, ciò dimostra che il rimborso delle quote di capitale è superiore all'accensione di nuovo debito.

Si registra un fenomeno di accumulazione dei residui passivi, specie per la spesa d'investimento, infatti il livello *pro capite* dei residui passivi complessivi nel 2014 è ben più elevato rispetto al dato nazionale, tuttavia nel quadriennio esaminato si nota una riduzione significativa della mole di residui accumulati.

L'analisi degli indicatori di equilibrio dei comuni sardi mette in evidenza nell'ultimo esercizio un miglioramento della situazione finanziaria, in conformità con l'andamento registrato a livello nazionale. Pur assistendosi, come già evidenziato, ad un progressivo decremento delle entrate trasferite soprattutto di derivazione statale e nonostante la rigidità della spesa corrente e le criticità nella gestione di cassa, si rilevano evoluzioni positive dei valori degli indici.

L'equilibrio economico finanziario nei comuni della Sardegna è positivo e sempre crescente, mentre a livello nazionale, pur segnando un complessivo miglioramento, il suo andamento non risulta lineare. Il saldo netto da finanziare o da impiegare dei comuni si rileva positivo con un andamento decisamente crescente in linea con quanto si evidenzia sia a livello nazionale che nelle regioni a statuto speciale.

Il risultato di amministrazione è costantemente positivo nei comuni della Sardegna e, pur riducendosi nel 2014, registra un avanzo consistente, tale linea è riscontrata sia a livello nazionale che nelle regioni a statuto speciale. Tale risultato non è di sicura affidabilità, in quanto incorpora la gestione dei residui la cui corretta tenuta non è sempre diffusa e comunque si fonda su partite che dovranno realizzarsi nel tempo, specie per quanto concerne la parte in conto capitale.

Il saldo di cassa di parte corrente dimostra un andamento altalenante e diminuisce nel 2014, giungendo ad un valore negativo di 24,89 milioni di euro.

Il fenomeno dei debiti extra bilancio non assume nei comuni sardi dimensioni allarmanti, tuttavia si dimostra in crescita. Nel complesso si rileva che, che la quota di debiti ha un'incidenza non elevata sulla spesa corrente e i debiti riconosciuti quasi sempre trovano copertura nei due esercizi successivi. Le coperture avvengono con mezzi di bilancio, risultando ridotta la quota coperta in debito. I risultati del patto di stabilità interno mostrano un elevato livello di adempimento da parte dei comuni sardi, infatti nel 2014 solo due enti di ridotte dimensioni non hanno rispettato gli obiettivi imposti.

Nelle province l'andamento delle entrate correnti risulta influenzato dal momento di particolare incertezza dell'assetto ordinamentale che caratterizza il comparto provinciale, al quale si sono accompagnate riduzioni delle risorse, che sono risultate meno evidenti in Sardegna. I risultati esposti appaiono meno drastici rispetto a quelli rilevati a livello nazionale, in quanto i trasferimenti regionali non hanno dismesso il ruolo di principale sostegno alla finanza provinciale, riducendosi in modo meno repentino rispetto a quelli statali.

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti, con la deliberazione 17/SEZAUT/2015/FRG ha analizzato lo stato di attuazione della riforma avviata con la legge n. 56 del 2014, rilevando difficoltà e ritardi nel riordino delle funzioni e nel riassetto organizzativo. Sono anche emersi profili critici per la conservazione degli equilibri di bilancio e diffusa inosservanza del patto di stabilità interno. Anche le risultanze dell'analisi svolta sull'esercizio 2014 evidenziano un diffuso stato di difficoltà per il mantenimento degli equilibri da parte delle province nonostante una decisa contrazione delle spese finali. L'incertezza delle risorse finanziarie di cui potevano disporre, anche causata dal contestuale declino delle entrate correnti, ha generato un elevato ricorso alle anticipazioni di cassa.

La situazione che riguarda il complessivo stato della finanza provinciale trova solo parziale riscontro nelle province della Sardegna dove i casi di grave crisi degli equilibri risultano circoscritti e le politiche di contenimento della spesa hanno consentito la tenuta dei conti, infatti non è ricorrente la formazione di disavanzi finanziari conseguenti all'andamento negativo della gestione. A riprova di ciò si pone lo scarso ricorso alle anticipazioni di cassa, il costo del debito contenuto e la scarsa propensione all'indebitamento.

Nell'arco del quadriennio si nota, tuttavia, una progressiva riduzione delle entrate correnti che riguarda entrambi i titoli delle entrate tributarie e trasferite con un picco tra il 2013 e il 2014 e una

riduzione degli incassi in conto competenza di ancor maggiore rilevanza (-40,91 per cento nell'intero periodo).

Le entrate destinate agli investimenti subiscono una contrazione nel periodo in esame con una punta nel 2013, tuttavia nel 2014 si assestano su livelli *pro capite* decisamente superiori al dato nazionale ed anche a quello delle regioni a statuto speciale.

L'andamento della spesa complessiva delle province risulta speculare a quello dell'entrata con una riduzione più accentuata per la spesa in conto capitale. Il valore *pro capite* della spesa corrente nel 2014 è inferiore a quello nazionale per cui emerge che una linea di contenimento della spesa ha favorito la tenuta dei conti delle province sarde. È da rilevare al riguardo che la funzione di spesa che continua a risultare ampiamente prevalente e che è meno sensibile alle riduzioni è quella per la funzione di amministrazione generale, per cui si rileva che i tagli di spesa si sono concentrati nelle funzioni destinate a fornire servizi, mentre è risultato arduo agire sui costi di struttura. Ciò trova dimostrazione nell'indice di rigidità della spesa corrente che nel periodo è risultato crescente e superiore a quello nazionale.

La misura del debito accumulato dalle province tratta dal conto del patrimonio, tende a ridursi nel tempo, ciò dimostra che il rimborso delle quote di capitale è superiore all'accensione di nuovo debito.

I residui passivi delle province sarde, pur con una riduzione significativa nel quadriennio, registrano un fenomeno di accumulazione, specie per quanto riguarda la spesa d'investimento rispetto al dato nazionale, infatti il livello *pro capite* dei residui passivi complessivi al 2014 è quasi doppio rispetto al medesimo dato.

Nel 2014 l'equilibrio economico finanziario considerato nell'insieme delle province sarde è positivo per oltre 9 milioni di euro, tuttavia esso registra una progressiva riduzione rispetto all'attivo di quasi 23 milioni di euro riportato nel 2011. Il saldo di cassa di parte corrente dimostra parimenti una flessione sino al 2013 e si attesta a 20,56 milioni di euro di attivo nell'ultimo esercizio.

Le province sarde sino al 2013 hanno fatto ricorso ai debiti extra bilancio in modo misurato e in circostanze essenzialmente legate alla soccombenza in giudizio, tuttavia, il fenomeno si espande particolarmente nell'esercizio successivo e riveste un carattere di rilevanza, potendo essere indicativo di difficoltà nella gestione finanziaria.

Nel complesso la condizione delle province in Sardegna desta motivi di allarme meno intensi rispetto a quella generale, ovviamente la situazione non è omogenea e talune province sono in affanno.

La legge di recente emanazione, se attuata prontamente, potrebbe rinnovare situazioni di incertezza e dare avvio a nuovo sistema della presenza istituzionale sul territorio, ponendo anche rimedio a momenti di squilibrio che possono risultare connaturati alla fase di trasformazione.



INDICE

1	Premessa	1
1.1	L'applicazione della riforma del federalismo fiscale nelle regioni a statuto speciale	3
1.2	Note metodologiche.....	5
2	EVOLUZIONE NORMATIVA SULLA FINANZA LOCALE.....	7
2.1	Il decreto legislativo sul federalismo municipale	7
2.2	Il sistema della finanza locale nell'evoluzione della normativa.....	10
2.3	Le entrate municipali	13
2.4	Le entrate provinciali.....	17
2.5	La spesa	18
2.6	La giurisprudenza della Corte Costituzionale.....	24
2.7	Il sistema della finanza locale in Sardegna	29
2.8	Le pronunce della Sezione di controllo della Corte dei conti per la Sardegna	31
3	L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI	35
3.1	Evoluzione normativa sull'armonizzazione contabile. I nuovi principi contabili.....	35
3.2	Il riaccertamento straordinario dei residui	39
3.3	Gli esiti della sperimentazione in Sardegna	40
4	LA RIFORMA DELLE FUNZIONI DEGLI ENTI DI AREA VASTA	47
5	I COMUNI	51
5.1	I Comuni oggetto di indagine	51
5.2	Le entrate correnti	52
5.2.1	Composizione e tendenze	52
5.2.2	Entrate tributarie.....	59
5.2.3	Trasferimenti.....	67
5.3	Entrate extra tributarie	72
5.4	Le entrate in conto capitale.....	74
5.5	I residui attivi	79
5.6	Le spese.....	82
5.6.1	La spesa corrente.....	84
5.6.2	La spesa in conto capitale.....	90
5.7	I residui passivi	97
5.8	Indicatori.....	101
5.9	Equilibri generali e risultati della gestione economico finanziaria	104

5.10	I debiti fuori bilancio.....	108
6	LE PROVINCE	113
6.1	Le province oggetto di indagine.....	113
6.2	Le entrate correnti	115
6.2.1	Composizione e tendenze	115
6.2.2	Entrate tributarie.....	121
6.2.3	Trasferimenti.....	123
6.3	Entrate extra tributarie	129
6.4	Le entrate in conto capitale.....	132
6.5	I residui attivi.....	139
6.6	Le spese.....	145
6.6.1	La spesa corrente.....	146
6.6.2	La spesa in conto capitale.....	152
6.7	I residui passivi	155
6.8	Indicatori	161
6.9	Equilibri generali e risultati della gestione economico finanziaria	163
6.10	I debiti fuori bilancio.....	166
7	SINTESI E CONCLUSIONI.....	169
7.1	Considerazioni conclusive.....	169

INDICE DELLE TABELLE

Tabella 1 - Comuni sardi per fasce demografiche 2014.....	52
Tabella 2 - Accertamenti e riscossioni delle entrate correnti 2011-2014	53
Tabella 3 - Composizione accertamenti e variazione delle entrate correnti 2011-2014	54
Tabella 4 - Composizione e variazione delle riscossioni entrate correnti 2011-2014.....	55
Tabella 5 - Accertamenti e composizione delle entrate correnti per fasce demografiche dei comuni sardi 2014	58
Tabella 6 - Entrate correnti pro capite per fasce demografiche dei comuni sardi 2014.....	59
Tabella 7 - Entrate tributarie 2011-2014.....	60
Tabella 8 - Entrate tributarie pro capite 2011-2014.....	65
Tabella 9 - Entrate extra tributarie distinte per categorie 2011-2014	73
Tabella 10 - Entrate in conto capitale distinte per categorie 2011-2014.....	75
Tabella 11 - Comuni sardi - Velocità di riscossione delle entrate in conto capitale 2011-2014.....	78
Tabella 12 - Comuni sardi - Residui attivi in conto residui 2011-2014	80
Tabella 13 - Comuni sardi - Spese 2011-2014.....	82
Tabella 14 - Comuni sardi - Spese correnti distinte per interventi 2011-2014.....	87
Tabella 15 - Comuni sardi - Spesa corrente pro capite per fasce demografiche 2014	89
Tabella 16 - Comuni - Spesa in conto capitale 2011-2014.....	90
Tabella 17 - Comuni sardi - Spesa in conto capitale distinte per interventi 2011-2014.....	93
Tabella 18 - Comuni sardi - Spese titolo II e titolo III distinte per funzioni 2011-2014	94
Tabella 19 - Comuni sardi - Spesa in conto capitale per fasce demografiche 2014	96
Tabella 20 - Comuni sardi - Stock del debito pro capite 2011-2014	97
Tabella 21 - Comuni sardi - Composizione dei residui passivi 2011-2014.....	98
Tabella 22 - Comuni - Indicatori degli equilibri di bilancio 2014.....	108
Tabella 23 - Le province sarde	113
Tabella 24 - Province sarde - Entrate correnti distinte per categorie 2011-2014.....	117
Tabella 25 - Province sarde - Variazioni delle riscossioni delle entrate correnti 2011-2014	119
Tabella 26 - Province sarde - Composizione percentuale delle riscossioni delle entrate correnti 2011-2014.....	119
Tabella 27 - Province sarde - Composizione delle entrate tributarie per categorie 2011-2014	122
Tabella 28 - Province - Entrate tributarie per categorie pro capite 2014	123
Tabella 29 - Province sarde - Composizione dei contributi e trasferimenti per categorie 2011-2014	124
Tabella 30 - Province sarde - Entrate pro capite 2014	129
Tabella 31 - Province sarde - Composizione percentuale delle entrate extra tributarie per categorie 2011-2014.....	130
Tabella 32 - Province - Entrate extra tributarie distinte per categorie pro capite 2014.....	132
Tabella 33 - Province sarde - Entrate in conto capitale 2011-2014	133
Tabella 34 - Province sarde - Entrate in conto capitale distinte per categorie 2011-2014	135
Tabella 35 - Province sarde - Entrate da alienazioni, trasferimenti di capitale e riscossioni di crediti pro capite 2014	137
Tabella 36 - Province - Entrate da accensione mutui e prestiti per categorie pro capite 2014	138
Tabella 37 - Province sarde - Residui attivi totali 2011-2014.....	139
Tabella 38 - Province sarde - Residui attivi in conto residui 2011-2014.....	141
Tabella 39 - Province sarde - Riscossioni dei residui attivi in conto residui 2011-2014	143
Tabella 40 - Province sarde - Spese 2011-2014.....	146
Tabella 41 - Province sarde - Spesa corrente distinta per funzioni 2011-2014.....	147
Tabella 42 - Province sarde - Spesa corrente funzione 1 distinta per province pro capite 2011-2014	148
Tabella 43 - Province sarde - Spesa corrente distinta per funzioni pro capite 2011-2014.....	149
Tabella 44 - Province sarde - Spesa corrente distinta per interventi 2011-2014	150
Tabella 45 - Province sarde - Spesa in conto capitale distinta per interventi 2011-2014.....	154
Tabella 46 - Province sarde - Spesa in conto capitale distinta per funzioni - 2011-2014	154
Tabella 47 - Province sarde - Residui passivi totali 2011-2014	156
Tabella 48 - Province sarde - Composizione dei residui passivi 2011-2014	157
Tabella 49 - Province sarde - Velocità di pagamento dei residui passivi in conto residui 2011-2014	160
Tabella 50 - Province - Indicatori degli equilibri di bilancio 2014.....	166

INDICE DEI GRAFICI

Grafico 1 - Variazione delle entrate correnti 2011-2014	55
Grafico 2 - Accertamenti delle entrate correnti pro capite 2014.....	57
Grafico 3 - Composizione delle entrate correnti per fasce demografiche 2014	57
Grafico 4 - Indici di autonomia impositiva e finanziaria 2014	61
Grafico 5- Evoluzione delle entrate tributarie al netto della categoria III 2011 - 2014	62
Grafico 6 - Principali imposte e tasse 2011-2014	64
Grafico 7 - Entrate da imposte e tasse pro capite 2014	65
Grafico 8 - Velocità di riscossione delle entrate tributarie 2014	66
Grafico 9 - Andamento dei contributi e trasferimenti correnti 2011-2014.....	67
Grafico 10 - Grado di dipendenza erariale e regionale 2011-2014	69
Grafico 11 - Grado di dipendenza erariale e regionale 2014.....	70
Grafico 12 - Trasferimenti correnti pro capite 2014	71
Grafico 13 - Velocità di riscossione trasferimenti comunali 2014	72
Grafico 14 - Velocità di riscossione entrate extra tributarie 2014.....	74
Grafico 15 - Comuni sardi - Anticipazioni di cassa 2011-2011.....	77
Grafico 16 - Comuni - Residui attivi in conto residui pro capite 2014.....	80
Grafico 17 - Comuni - Velocità di riscossione dei residui attivi in conto residui 2011-2014.....	81
Grafico 18 - Comuni sardi - Andamento delle spese 2011-2011.....	83
Grafico 19 - Comuni - Spesa corrente pro capite 2011-2014	84
Grafico 20 - Comuni sardi - Spesa per il personale 2011-2011.....	85
Grafico 21 - Comuni sardi - Composizione della spesa corrente distinta per funzioni 2014.....	88
Grafico 22 - Comuni sardi - Composizione della spesa corrente per fasce demografiche 2014.....	89
Grafico 23 - Comuni - Velocità di pagamento della spesa in conto capitale 2011-2014.....	91
Grafico 24 - Comuni sardi - Residui passivi in conto residui 2011-2014	99
Grafico 25 - Comuni - Velocità di pagamento dei residui passivi in conto residui 2011-2014	99
Grafico 26 - Comuni - Residui passivi in conto residui pro capite 2014.....	100
Grafico 27 - Comuni - Grado di rigidità della spesa corrente 2011-2014.....	102
Grafico 28 - Comuni - Velocità di gestione delle spese correnti 2011-2014.....	102
Grafico 29 - Comuni - Capacità di indebitamento 2011-2014	104
Grafico 30 - Comuni sardi - Confronto riscossioni-pagamenti correnti 2011-2014.....	107
Grafico 31 - Comuni sardi - Debiti fuori bilancio 2013-2014	109
Grafico 32 - Comuni sardi - Copertura finanziaria dei debiti fuori bilancio 2013-2014.....	111
Grafico 33 - Province sarde - Composizione percentuale delle entrate correnti 2011 e 2014.....	118
Grafico 34 - Province sarde - Accertamenti delle entrate correnti 2011-2014.....	118
Grafico 35 - Province - Velocità di riscossione delle entrate correnti 2011-2014.....	120
Grafico 36 - Province - Entrate correnti pro capite 2014	121
Grafico 37 - Province - Velocità di riscossione delle entrate tributarie 2011-2014.....	122
Grafico 38 - Province - Indice pressione tributaria 2014.....	123
Grafico 39 - Province sarde - Andamento dei contributi e trasferimenti correnti 2011-2014.....	123
Grafico 40 - Province - Grado di dipendenza erariale e regionale 2014.....	125
Grafico 41 - Province sarde - Contributi e trasferimenti correnti Stato - Regione 2011-2014	126
Grafico 42 - Province - Velocità di riscossione delle entrate da contributi e trasferimenti correnti 2011-2014.....	127
Grafico 43 - Province sarde - Percentuale di riscossione delle entrate derivate per categorie 2011-2014.....	128
Grafico 44 - Province - Entrate derivate pro capite 2014.....	128
Grafico 45 - Province sarde - Andamento delle entrate extra tributarie 2011-2014	130
Grafico 46 - Province - Velocità di riscossione delle entrate extra tributarie 2011-2014	131
Grafico 47 - Province - Indice di autonomia finanziaria ed impositiva 2014.....	132
Grafico 48 - Province - Velocità di riscossione delle entrate in conto capitale 2011-2014.....	134
Grafico 49 - Province - Entrate in conto capitale pro capite 2014.....	134

Grafico 50 - Province - Velocità di riscossione delle entrate da accensione di mutui e prestiti 2011-2014	138
Grafico 51 - Province - Residui attivi in conto residui pro capite 2014	142
Grafico 52 - Province sarde - Velocità di riscossione dei residui attivi in conto residui 2011-2014	144
Grafico 53 - Province - Velocità di riscossione dei residui attivi in conto residui 2011-2014	144
Grafico 54 - Province sarde - Incidenza dei residui vetusti 2014	145
Grafico 55 - Province - Spese pro capite 2014	147
Grafico 56 - Province - Spesa per il personale pro capite 2014	150
Grafico 57 - Province - Spesa in conto capitale 2011-2014	152
Grafico 58 - Province - Spesa in conto capitale pro capite 2014	153
Grafico 59 - Province - Residui passivi totali pro capite 2014	156
Grafico 60 - Province sarde - Pagamenti dei residui passivi totali 2011-2014	157
Grafico 61 - Province - Residui passivi in conto residui pro capite 2014	158
Grafico 62 - Province sarde - Pagamenti dei residui passivi in conto residui 2011-2014	159
Grafico 63 - Province - Pagamenti dei residui passivi in conto residui pro capite 2014	159
Grafico 64 - Province - Velocità di pagamento dei residui passivi in conto residui 2011-2014	160
Grafico 65 - Province sarde - Grado di realizzazione dei residui attivi e passivi in conto residui 2011-2014	161
Grafico 66 - Province - Grado di rigidità della spesa corrente 2011-2014	162
Grafico 67 - Province - Velocità di gestione delle spese correnti 2011-2014	162
Grafico 68 - Province - Capacità di indebitamento 2011-2014	163
Grafico 69 - Province sarde - Confronto riscossioni correnti - pagamenti correnti 2011-2014	165
Grafico 70 - Province sarde - Debiti fuori bilancio 2013-2014	167
Grafico 71 - Province sarde - Copertura finanziaria dei debiti fuori bilancio 2013-2014	168

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	60	61	62	63	64	65	66	67	68	69	70	71	72	73	74	75	76	77	78	79	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95	96	97	98	99	100
101	102	103	104	105	106	107	108	109	110	111	112	113	114	115	116	117	118	119	120	121	122	123	124	125	126	127	128	129	130	131	132	133	134	135	136	137	138	139	140	141	142	143	144	145	146	147	148	149	150	151	152	153	154	155	156	157	158	159	160	161	162	163	164	165	166	167	168	169	170	171	172	173	174	175	176	177	178	179	180	181	182	183	184	185	186	187	188	189	190	191	192	193	194	195	196	197	198	199	200
201	202	203	204	205	206	207	208	209	210	211	212	213	214	215	216	217	218	219	220	221	222	223	224	225	226	227	228	229	230	231	232	233	234	235	236	237	238	239	240	241	242	243	244	245	246	247	248	249	250	251	252	253	254	255	256	257	258	259	260	261	262	263	264	265	266	267	268	269	270	271	272	273	274	275	276	277	278	279	280	281	282	283	284	285	286	287	288	289	290	291	292	293	294	295	296	297	298	299	300
301	302	303	304	305	306	307	308	309	310	311	312	313	314	315	316	317	318	319	320	321	322	323	324	325	326	327	328	329	330	331	332	333	334	335	336	337	338	339	340	341	342	343	344	345	346	347	348	349	350	351	352	353	354	355	356	357	358	359	360	361	362	363	364	365	366	367	368	369	370	371	372	373	374	375	376	377	378	379	380	381	382	383	384	385	386	387	388	389	390	391	392	393	394	395	396	397	398	399	400
401	402	403	404	405	406	407	408	409	410	411	412	413	414	415	416	417	418	419	420	421	422	423	424	425	426	427	428	429	430	431	432	433	434	435	436	437	438	439	440	441	442	443	444	445	446	447	448	449	450	451	452	453	454	455	456	457	458	459	460	461	462	463	464	465	466	467	468	469	470	471	472	473	474	475	476	477	478	479	480	481	482	483	484	485	486	487	488	489	490	491	492	493	494	495	496	497	498	499	500
501	502	503	504	505	506	507	508	509	510	511	512	513	514	515	516	517	518	519	520	521	522	523	524	525	526	527	528	529	530	531	532	533	534	535	536	537	538	539	540	541	542	543	544	545	546	547	548	549	550	551	552	553	554	555	556	557	558	559	560	561	562	563	564	565	566	567	568	569	570	571	572	573	574	575	576	577	578	579	580	581	582	583	584	585	586	587	588	589	590	591	592	593	594	595	596	597	598	599	600
601	602	603	604	605	606	607	608	609	610	611	612	613	614	615	616	617	618	619	620	621	622	623	624	625	626	627	628	629	630	631	632	633	634	635	636	637	638	639	640	641	642	643	644	645	646	647	648	649	650	651	652	653	654	655	656	657	658	659	660	661	662	663	664	665	666	667	668	669	670	671	672	673	674	675	676	677	678	679	680	681	682	683	684	685	686	687	688	689	690	691	692	693	694	695	696	697	698	699	700
701	702	703	704	705	706	707	708	709	710	711	712	713	714	715	716	717	718	719	720	721	722	723	724	725	726	727	728	729	730	731	732	733	734	735	736	737	738	739	740	741	742	743	744	745	746	747	748	749	750	751	752	753	754	755	756	757	758	759	760	761	762	763	764	765	766	767	768	769	770	771	772	773	774	775	776	777	778	779	780	781	782	783	784	785	786	787	788	789	790	791	792	793	794	795	796	797	798	799	800
801	802	803	804	805	806	807	808	809	810	811	812	813	814	815	816	817	818	819	820	821	822	823	824	825	826	827	828	829	830	831	832	833	834	835	836	837	838	839	840	841	842	843	844	845	846	847	848	849	850	851	852	853	854	855	856	857	858	859	860	861	862	863	864	865	866	867	868	869	870	871	872	873	874	875	876	877	878	879	880	881	882	883	884	885	886	887	888	889	890	891	892	893	894	895	896	897	898	899	900
901	902	903	904	905	906	907	908	909	910	911	912	913	914	915	916	917	918	919	920	921	922	923	924	925	926	927	928	929	930	931	932	933	934	935	936	937	938	939	940	941	942	943	944	945	946	947	948	949	950	951	952	953	954	955	956	957	958	959	960	961	962	963	964	965	966	967	968	969	970	971	972	973	974	975	976	977	978	979	980	981	982	983	984	985	986	987	988	989	990	991	992	993	994	995	996	997	998	999	1000