



CORTE DEI CONTI

Audizione

**“L’utilizzazione delle anticipazioni di
liquidità nei bilanci degli enti
territoriali”**

2015

COMMISSIONE PARLAMENTARE PER L’ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE

22/10/2015





CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

Audizione

“L’utilizzazione delle anticipazioni di liquidità nei bilanci degli enti territoriali”

Commissione parlamentare per l’attuazione del federalismo fiscale

22 ottobre 2015

I N D I C E

La richiesta della Commissione parlamentare	1
1. La questione dei debiti arretrati della Pubblica Amministrazione	2
2. Le risorse messe a disposizione degli enti territoriali	5
3. Natura delle anticipazioni di liquidità e vincoli di indebitamento	9
4. Riflessi delle norme sull'armonizzazione contabile e norme ad <i>hoc</i> per gli enti locali	10
5. Il giudizio di parificazione dei rendiconti, come perno dei nuovi controlli sulle Regioni	12
6. Le anticipazioni di liquidità nelle Regioni	14
6.1. Il quadro generale	14
6.2. Il debito sanitario	17
6.3. La sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità ai fini della salvaguardia degli equilibri del bilancio	20
7. Le anticipazioni di liquidità negli Enti locali	21
8. Crisi della liquidità. L'impatto delle misure nel medio e lungo termine	25
9. Considerazioni conclusive	26

La richiesta della Commissione parlamentare

Il Presidente della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale ha invitato il Presidente della Corte dei conti ad una audizione circa "L'utilizzazione delle anticipazioni di liquidità nei bilanci degli enti territoriali".

In particolare, su tale problematica sono emerse criticità nella sede del giudizio di parificazione dei rendiconti generali di talune regioni. Della questione – su impulso della Sezione regionale di controllo per il Piemonte – ha avuto modo di occuparsi anche la Corte costituzionale che, con sentenza 23 luglio 2015, n. 181, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale delle leggi regionali del Piemonte n. 16 e n. 19 del 2013, nella parte in cui non prevedono l'inserimento, nel Titolo III della spesa del bilancio 2013, di una parte di importo pari alle somme incamerate al Titolo V ed erogate da parte dello Stato ai sensi degli artt. 2 e 3 del decreto-legge 8 aprile, n. 35 "Disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio degli enti territoriali, nonché in materia di versamento di tributi degli enti locali", convertito con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 giugno 2013, n. 64.

L'attivazione del giudizio di costituzionalità, da parte della citata Sezione del Piemonte, del resto, trae spunto dall'orientamento espresso dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 19/SEZAUT/2014/QMIG in data 11 luglio 2014, che – per effetto della riconosciuta natura di anticipazione delle somme erogate ai sensi degli artt. 2 e 3 del d.l. n. 35/2013 – ha escluso che esse possano concorrere alla determinazione del risultato di amministrazione generando effetti espansivi sulla capacità di spesa. L'anticipazione di liquidità non deve, quindi, in alcun caso comportare il finanziamento di una nuova spesa. Le misure dirette a consentire il pagamento da parte delle pubbliche amministrazioni di debiti scaduti sono disegnate con modalità differenti, per gli enti locali (art. 1 del d.l. n. 35/2013), le Regioni e Province autonome (art. 2), gli enti del Servizio Sanitario Nazionale per il tramite delle Regioni (art. 3) e le amministrazioni statali (art. 5).

In questa sede, sulla base della richiesta formulata e in relazione alla competenza della Sezione delle autonomie vengono tratteggiate le problematiche riscontrate dalle Sezioni regionali di controllo sul versante degli enti territoriali, nell'esercizio delle funzioni ad esse attribuite dal decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012 n. 213.

Per completezza va ricordato che la Corte dei conti si è espressa in ordine alla

copertura “a debito” degli oneri derivanti dal d.l. n. 35/2013¹, ritenendola coerente con

l’ordinamento normativo interno per effetto del mutato quadro sovranazionale europeo, essendo tale operazione finalizzata a realizzare esclusivamente effetti sulla crescita.

1. La questione dei debiti arretrati della Pubblica Amministrazione

Il ricorrente e generalizzato ritardo nei pagamenti costituisce una delle patologie più gravi dell’intero sistema di finanza pubblica.

Si tratta di un fenomeno che si è particolarmente acuito in anni recenti, con riferimento, da un lato, alle restrizioni di cassa legate alle manovre di contenimento della spesa e, dall’altro, anche alle regole del Patto di stabilità interno, che disciplinano l’attività gestoria delle Amministrazioni locali.

Sul piano generale, il rispetto dei tempi per il pagamento dei fornitori è stato, in passato, ampiamente eluso ai vari livelli di governo e, soprattutto, nel comparto sanitario.

Ciò ha messo la P.A. in condizioni di particolare debolezza in sede di formazione dei nuovi contratti e creato i presupposti per una gestione non trasparente dei rapporti in essere.

Per affrontare tale criticità sono stati emanati, in precedenza, plurimi provvedimenti normativi che, anche in considerazione della scarsa entità delle risorse stanziare, non hanno prodotto esiti positivi, tant’è che l’ammontare dei debiti pregressi – anche per il permanere di una serie di cause normative, organizzative e procedurali – ha continuato a registrare un progressivo incremento.

D’altra parte, la funzione di effettivo controllo dei flussi di spesa progressivamente attribuita al bilancio di cassa non è stata accompagnata, fino alla metà del passato decennio, da una parallela diminuzione degli impegni.

Per lungo tempo, infatti, per contenere l’evoluzione della spesa non si è ritenuto di intervenire sugli stanziamenti di competenza, anche attraverso una necessaria riconsiderazione della legislazione di spesa. Contestualmente, è andata via via crescendo la massa dei residui attivi per crediti di dubbia o difficile esazione la cui mancata riscossione ha, inevitabilmente, comportato *deficit* di cassa e ritardi nei pagamenti.

¹ In occasione della relazione quadrimestrale sulla tipologia delle coperture adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri relative alle leggi pubblicate nel quadrimestre maggio-agosto 2013.

Ne è derivato un ingente ammontare di residui passivi, benchè non a tutti corrispondano obbligazioni giuridicamente perfezionate, ma talora riguardino meri vincoli, specialmente negli enti locali. Spesso l'endemica crisi di liquidità ha comportato impropri utilizzi in termini di cassa di fondi a destinazione vincolata, ritardando anche la realizzazione degli investimenti cui quelle risorse erano destinate.

Nelle Regioni, il fenomeno dei disavanzi sanitari non ripianati e, talora, la distrazione di somme per altre finalità, hanno compromesso la fluidità nei pagamenti dei debiti commerciali.

È appena il caso di rilevare che la formazione di *deficit* sommersi è destinata ad impattare sui bilanci intergenerazionali.

In tale contesto, sempre più necessaria appare una corretta programmazione della spesa, prioritariamente orientata a fronteggiare le occorrenze connesse ai rapporti contrattuali in essere.

Come si è detto, i precedenti tentativi per incidere sullo *stock* dei debiti e per evitare la formazione di nuove passività hanno dato scarsi risultati.

Neppure le misure introdotte dal d.lgs. n. 231/2002, emanato a seguito della direttiva 2000/35/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 29 giugno 2000, hanno prodotto effetti apprezzabili².

Anche per favorire il rilancio della domanda interna e l'allentamento di situazioni di gravi criticità dei conti aziendali, con i decreti legge nn. 35/2013, 102/2013, 66/2014 (e con la legge n. 147/2013) il problema è stato affrontato con la messa a disposizione di cospicue risorse, come specificatamente indicato al paragrafo 2.

Il Ministero dell'economia e delle finanze è particolarmente impegnato nell'attuazione di tale normativa e svolge un'efficace opera di monitoraggio. Contestualmente, per sopperire alle gravi carenze dei sistemi di contabilizzazione delle transazioni è stata messa in opera la piattaforma elettronica per la certificazione dei crediti, che si pone come importante elemento di trasparenza.

Per contrastare il ritardo dei pagamenti il sistema delle autonomie è chiamato a tenere comportamenti coerenti con la finalità delle relative disposizioni, cosicchè ne possa derivare l'effettivo abbattimento dei debiti pregressi³.

² Di recente per assicurare il corretto recepimento della direttiva 2011/7/UE, a fronte di alcuni rilievi espressi dalla Commissione europea, l'art. 24 della legge europea 2013/*bis* (l. 30 ottobre 2014, n. 161) ha dettato disposizioni di interpretazione autentica e apportato alcune modifiche alla disciplina generale sui ritardi dei pagamenti contenuta nel d.lgs. n. 231/2002, come modificato dal d.lgs. 192/2012.

³ Sia nelle stime della Banca d'Italia che in quelle pubblicate dall'Eurostat, si registra, comunque, una consistente parallela riduzione dei debiti commerciali da imputare, in buona parte, ai richiamati interventi normativi. Rispetto

La Corte ritiene, d'altro canto, necessaria una corretta contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità erogate a favore degli enti territoriali, allo scopo di evitare la distrazione delle relative somme verso altre finalità e la conseguente dilatazione della spesa corrente.

al 2011, alla fine del 2014 i crediti delle imprese nei confronti della PA scendono da 90 a 70 miliardi secondo la Banca d'Italia. Mentre per Eurostat, sempre nello stesso periodo, passano da 67,3 a 49 miliardi di euro.

2. Le risorse messe a disposizione degli enti territoriali.

L'utilizzo della dotazione finanziaria prevista dal d.l. n. 35, come incrementata dal d.l. 31 agosto 2013, n. 102 (pari a un totale di oltre 40⁴ miliardi, di cui 16,5 miliardi per far fronte ai debiti pregressi degli enti territoriali da estinguere nel 2013 e 14,5 miliardi da pagare nel 2014), ha consentito di contrastare la debolezza della domanda interna imprimendo una decisa accelerazione ai pagamenti dei debiti commerciali delle Amministrazioni pubbliche maturati alla data del 31 dicembre 2012. Dei circa 90 miliardi di debiti commerciali stimati dalla Banca d'Italia al termine del 2012 (metà dei quali "certi, liquidi ed esigibili"), circa 11 miliardi di euro risultavano però già ceduti agli intermediari finanziari. Il conseguente minore impatto dei pagamenti sull'attività produttiva si è ulteriormente consolidato per effetto della vischiosità delle procedure di assegnazione delle risorse, che ne hanno rallentato il pagamento.

Secondo il monitoraggio del MEF al 30 gennaio 2015, i pagamenti effettuati nel corso del 2013 a beneficio dei creditori dei soli enti territoriali sono risultati pari a 13,8 miliardi, su un totale assegnato di 16,3 miliardi corrispondenti al 98,7 per cento delle risorse stanziato sul fondo.

Al riguardo, occorre considerare, altresì, che parte delle risorse destinate al pagamento dei debiti degli enti locali maturati al 31 dicembre 2012 sono state utilizzate, in virtù di successivi interventi legislativi, per il pagamento di altre tipologie di debiti.

Nel corso del 2014, in continuità con l'azione di governo intrapresa nel 2013, il d.l. 24 aprile 2014, n. 66⁵ ha incrementato la dotazione complessiva del fondo per le anticipazioni di liquidità agli enti territoriali di ulteriori 8,4 miliardi, di cui risultano pagati nell'anno debiti pregressi, alla data del 31 dicembre 2013, del valore di soli 1,4 miliardi. I dati di monitoraggio relativi alle erogazioni complessive previste per il 2014 registrano, tuttavia, pagamenti ai creditori per 8,8 miliardi, su un totale assegnato di 14,4 miliardi, corrispondenti al 64 per cento delle risorse stanziato sul fondo.

Per favorire i pagamenti per debiti commerciali relativi alle spese in conto capitale (le quali, come è noto, accrescono il disavanzo pubblico in quanto vengono contabilizzate nell'indebitamento netto secondo il criterio della cassa) il d.l. n. 35/2013 (seguito dalla legge n. 147/2013 e dal d.l. n. 133/2014) ne ha riproposto l'esclusione dai vincoli del patto di stabilità interno per complessivi 7,2 miliardi nel 2013 e 1,7 miliardi nel 2014.

⁴ Le risorse restanti sono destinate al pagamento dei debiti pregressi delle amministrazioni dello Stato.

⁵ Cfr.: Sezioni riunite della Corte, nella relazione quadrimestrale sulle tipologie di copertura adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri relative alle leggi pubblicate nel quadrimestre maggio-agosto 2013 - deliberazione SSRRCO/12/2013/RQ.

Dette agevolazioni hanno riguardato, per il 2013, anche i trasferimenti effettuati dalle Regioni e dalle Province autonome in favore degli enti locali a valere sui residui passivi di parte corrente. I maggiori spazi finanziari derivanti da detta sterilizzazione (quantificati in un importo pari a 1,4 miliardi) sono stati utilizzati dalle Regioni esclusivamente per il pagamento dei pregressi debiti di parte capitale.

Per il rimborso delle rate di ammortamento delle anticipazioni di somme ricevute dalle Regioni per i predetti pagamenti, l'art. 45 del d.l. n. 66/2014 ha autorizzato operazioni di ristrutturazione di mutui e riacquisto di titoli obbligazionari regionali.

La tabella n. 1 illustra il quadro aggiornato delle risorse stanziato dalle richiamate normative per favorire il pagamento dei debiti pregressi degli enti territoriali.

Si rammenta, inoltre, che con l'art. 31, d.l. n. 66/2014, è stata stanziata la somma di 2 miliardi di euro per incrementare la dotazione del Fondo destinato al pagamento delle pendenze degli enti locali nei confronti delle società ed enti partecipati (ex art. 1, co. 10, d.l. n. 35/2013).

Condizione per ricevere tali risorse è la verifica della corrispondenza tra poste debitorie e creditorie tra enti ed organismi. Infatti, ai sensi dell'art. 31, comma 3, secondo periodo, d.l. n. 66/2014 *“La concessione dell'anticipazione è subordinata alla presentazione da parte degli stessi enti locali di una dichiarazione attestante la verifica dei crediti e debiti reciproci nei confronti delle società partecipate, asseverata dagli organi di revisione dello stesso ente locale e, per la parte di competenza, delle società partecipate interessate”*. Peraltro, tale monitoraggio era già richiesto dall'art. 6, comma 4, d.l. n. 95/2012, e sistematizzato dall'art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011, che ha esteso la verifica a tutti gli enti territoriali.

In data 23 giugno 2014 è stato emanato il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze che ha stabilito, ai sensi del citato art. 31, i criteri, i tempi e le modalità per la concessione agli enti locali delle risorse ivi previste e per la loro restituzione. Al riguardo, è stato emanato un *Addendum*, corredato da un atto aggiuntivo, siglato dal Ministero dell'economia e delle finanze e dalla Cassa depositi e prestiti, in data 15 luglio 2014, con allegati:

- a) la domanda di anticipazione per i debiti nei confronti delle società ed enti partecipati, nella quale gli enti dichiarano di aver effettuato la verifica dei debiti e dei crediti reciproci, asseverata dagli organi di revisione;
- b) il contratto-tipo di anticipazione per le stesse tipologie di debiti;

c) la scheda di certificazione per il pagamento di tali debiti.

Tabella n. 1

Quadro delle risorse stanziare per le anticipazioni di liquidità

	2013					2014											2015				Totale anticipazioni di liquidità d.l. 35/2013, d.l. 102/2013 e d.l. 66/2014			
	d.l. 35/2013		d.l. 102/'13	d.l. 120/'13	d.l. 35+102	L. 147 /2013	d.l. 35/2013	d.l. 91/2013	dl.102/2013			d.l. 35+102	d.l. 66/2014			d.l. 83/2014	d.l. 133/2014		d.l. 35+102 +66	d.l. 133/'14		L. 190/'14	d.l. 78/2015	
	art.1, co.1,7,8; art.2, co.7	art.1, co.10	art.13, co.1-8	art.2, co.3		art.1, co.535 e 546	art.1, co.10	art.11, co.8	art.13, co.1	d.m.10.2 '14	diff.		art.31 e 35, co.7	art.32, co.1 - d.m. 15.7.14	art.33, co.6, e art.45-bis	art.5, co.6	art.4, co.5 e 6 - d.m.	art.42, co.14-quinquies		art.4, co.5- d.m. 13.3.15		art.1, co.466 - d.m. 13.3.15	art.8, co.1	
Patto 2013	Fondo	Fondo	Fondo	Totale Fondo netto	Patto2014	Fondo	Fondo	Fondo			Sub-tot. Fondo netto	Fondo			Fondo	Patto 2014	Fondo	Totale Fondo netto	Patto 2015		Fondo	Fondo		
Regioni	2.200	2.528	3.102		5.630		3.728		-3.102	3.600	498	4.226		2.200	-100	-50	92	-230	6.046		60		2.000	11.676
Enti SSN		5.000	2.505		7.505		9.000		-2.505	1.619	-886	8.113	770	800					9.683				-1.892	17.188
Enti locali	5.000	1.800	1.611	-35	3.376	1.500	1.800	-75	-1.611	2.000	389	2.114	2.000	3.000	-300		84		6.814	40		-108		10.190
Totale	7.200	9.328	7.218		16.511		14.528		-7.219	7.219	0	14.453	2.770	6.000			176		22.543			-2.000		39.054

milioni di euro.

Fonte: elaborazione Corti e dei conti - Sezione delle autonomie e - Importi in

3. Natura delle anticipazioni di liquidità e vincoli di indebitamento

La Corte dei conti, con deliberazione n. 19/SEZAUT/QMIG/2014, ha ritenuto che le anticipazioni di liquidità concesse ai sensi degli art. 2 e 3, d.l. n. 35/2013 *«hanno sostanzialmente, e non solo formalmente, la natura di anticipazione; diversamente, risulterebbe violato l'art. 119, comma 6, Cost., secondo cui le Regioni possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento»*. Si tratta, quindi, di un istituto connotato dall'esigenza di fronteggiare il pagamento dei debiti pregressi, anche di parte corrente e, in costanza dei richiamati vincoli, inidoneo a finanziare nuove spese. Di qui l'individuazione *«dell'obbligo di sterilizzare l'anticipazione, affinché la stessa da strumento di flessibilizzazione della cassa non diventi anomalo mezzo di copertura di nuove spese e di riduzione del disavanzo con modalità contrarie agli artt. 81 e 119, sesto comma, Cost.»* (C. cost. n. 181/2015). In relazione alle sue caratteristiche e finalità, è stato, infatti, ritenuto che le predette anticipazioni di liquidità non avessero impatto sui saldi di contabilità nazionale.

A seguito di questione sollevata dalla Sezione regionale di controllo per il Piemonte con ordinanza 10 novembre 2014, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità di norme regionali in contrasto con i richiamati principi. In particolare, è stato ritenuto che *«la destinazione delle somme anticipate alla copertura del disavanzo pregresso ed a spese della competenza 2013 finisce per alterare il risultato di amministrazione, nella parte in cui riduce artificiosamente il disavanzo sommandovi la liquidità acquisita, e peggiora il risultato consentendo spese della competenza 2013, anziché prescrivere l'adempimento delle situazioni debitorie non onorate (residui passivi e residui perenti non prescritti)»*. La Corte ha, altresì, considerato la sopravvenienza dell'art. 1, commi 452-458, l. 23 dicembre 2014, n. 190, ove, peraltro, è prevista la costituzione di un apposito fondo *«In considerazione degli effetti positivi sul proprio disavanzo, derivante dal trasferimento dei debiti di cui al comma 454 (...) per il concorso agli oneri assunti dalla gestione commissariale»* (art. 1, co. 456, primo periodo). Da ciò si ricava, ad avviso del Giudice delle leggi, che *«a conclusione di ciascun esercizio della gestione commissariale, dovrà essere verificata la coerenza tra i dati del rendiconto della Regione Piemonte e quello coevo del Commissario, la correttezza delle regolazioni contabili, in particolare di quelle inerenti al passaggio da un bilancio all'altro dei residui perenti e passivi, delle quote di anticipazione e delle quote di restituzione rateale del finanziamento»*, e il descritto sistema binario avrà impatto anche sulle attività di parifica della Corte dei conti (sent. cost. n. 181/2015).

Nell'ottica della comune matrice delle norme sull'indebitamento e sulle anticipazioni in esame (cfr. C. conti, deliberazione n. 29/SEZAUT/2014/FRG, I, 3.3), la Corte costituzionale (sent. n. 181/2015) ha valutato, altresì, le disposizioni *ad hoc* dettate per gli enti locali, tra cui quelle dell'art. 1, comma 13, d.l. n. 35/2013, interpretate dal Ministero dell'economia e delle finanze (nota del 7 maggio 2013) nel

senso che “*per i debiti fuori bilancio può essere concessa l'anticipazione purché essi siano stati preventivamente riconosciuti, prevedendo la relativa copertura finanziaria, ed ha fornito le istruzioni per la loro corretta contabilizzazione (entrata, Titolo V; spesa, Titolo III)*”.

L'esigenza di ricomprendere nel campo di applicazione delle anticipazioni di liquidità i residui passivi cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate discende dal pregresso ordinamento contabile che consentiva gli impegni «*tecnici o impropri*» (art. 183, commi 3 e 5, TUEL vigente nel 2014, sui cui v. C. conti, deliberazione n. 4/SEZAUT/2015/INPR).

La sfera applicativa è stata ulteriormente ampliata dall'art. 8, comma 6, del d.l. n. 78/2015, che vi ha incluso i debiti per i quali sia stata emessa fattura o richiesta equivalente di pagamento entro il 31 dicembre 2014, nonché dei debiti fuori bilancio che presentavano i requisiti per il riconoscimento, alla predetta data, “*anche se riconosciuti in bilancio in data successiva, ivi inclusi quelli contenuti nel piano di riequilibrio finanziario pluriennale, di cui all'articolo 243-bis del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, approvato con delibera della sezione regionale di controllo della Corte dei conti*”.

4. Riflessi delle norme sull'armonizzazione contabile e norme ad *hoc* per gli enti locali

Nell'intento di agevolare il passaggio alla contabilità armonizzata da parte degli enti locali – con l'entrata a regime delle regole dettate dal d.lgs. n. 118/2011 (integrato e corretto dal d.lgs. n. 126/2014) – alcune disposizioni hanno inciso sulla disciplina delle anticipazioni di liquidità, con effetto distorsivo rispetto alle finalità originarie dell'istituto.

Il problema si pone anche con riferimento a talune norme del d.l. n. 78/2015, tra cui l'art. 2, comma 6, che ha autorizzato gli Enti locali ad utilizzare “*la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione*”.

L'innovazione si presta ad una duplice considerazione: da un lato, la norma presuppone l'esistenza di un accantonamento per sterilizzare gli effetti sul risultato di amministrazione delle anticipazioni di liquidità; dall'altro, si ammette che il Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) possa essere alimentato con la stessa quota di avanzo vincolato riferita al debito residuo ex d.l. n. 35/2013.

Sotto questo profilo, si tratta di una soluzione che, di fatto, rischia di depotenziare un istituto, il fondo crediti di dubbia esigibilità, che costituisce uno dei pilastri della contabilità armonizzata. Infatti, la norma potrebbe ingenerare meccanismi tali da produrre quote di avanzo libero non effettivamente disponibili.

Tali effetti, peraltro, finiscono per agevolare gli enti locali destinatari delle

anticipazioni di liquidità che possono finanziare il fondo crediti di dubbia esigibilità con la quota di avanzo vincolato riferita al debito residuo ex d.l. n. 35/2013, superando di fatto la *ratio* della normativa, così come individuata dalla Consulta con la citata sentenza n. 181/2015.

Perplessità sono generate da ulteriori disposizioni del d.l. n. 78/2015. Al di là della citata apertura in favore dei debiti compresi nei piani di riequilibrio (art. 8, co. 6), si fa riferimento alle norme che consentono ai Comuni commissariati di utilizzare, per il pagamento degli interessi moratori, le medesime disponibilità di cui al d.l. n. 35/2013 (art. 6), nonché agli artt. 8-*bis* e 9, il cui comma 3 autorizza gli enti locali ad utilizzare gli spazi ceduti dalle Regioni anche per altre finalità, oltre che per il pagamento dei debiti commerciali.

Al riguardo, le Sezioni riunite della Corte, nella relazione quadrimestrale sulla tipologia delle coperture adottate nel periodo maggio-agosto 2015 (deliberazione 6 ottobre 2015, n. 15/SSRRCO/RQ) hanno richiamato l'attenzione sul fenomeno sia sotto il profilo dello scorrimento tra esercizi della contrazione del debito autorizzato sia, sul piano generale, «degli effetti delle nuove finalità sui saldi di contabilità nazionale, dal momento che il d.l. n. 35 non impattava sull'indebitamento netto (parte corrente) proprio in quanto si trattava di far fronte ad obblighi assunti negli esercizi precedenti».

In estrema sintesi, tali interventi normativi potrebbero portare ad un uso distorto delle anticipazioni di liquidità, legittimando comportamenti analoghi a quelli censurati dalla Corte costituzionale con sent. n. 181/2015.

Ed invero sul piano generale elementi di preoccupazione affiorano anche dai pregressi interventi normativi che si muovono nella stessa direzione. Ciò avviene con le misure adottate con i piani di rientro dal *deficit*. In questa prospettiva, per quanto riguarda gli enti locali, si collocano i piani di riequilibrio finanziario pluriennale, ex art. 243-*bis* del TUEL, che – nati come misura autonoma e flessibile di risanamento utile ad evitare la dichiarazione di dissesto – beneficiano, principalmente, della rateizzazione decennale dei debiti, compresi quelli fuori bilancio (art. 43 d.l. n. 133/2014). Sussiste, peraltro, il problema dell'adeguamento dei piani di riequilibrio già approvati e in corso di gestione ai nuovi principi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011 ai fini di una corretta rappresentazione del processo di riequilibrio (cfr. C. conti, deliberazione n. 4/2015/INPR/SEZAUT).

È pure previsto il ripiano in trent'anni dell'eventuale maggior disavanzo di amministrazione (art. 3, co. 7, d.lgs. n. 118/2011), conseguente al riaccertamento straordinario dei residui ed al primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità disciplinati dalle nuove norme sull'armonizzazione contabile.

Nella medesima logica si colloca la rinegoziazione di passività esistenti già rinegoziate (art. 1, comma 537 legge di stabilità 2015) che consente, sostanzialmente, di allungare oltre i trent'anni il debito contratto e di superare, quindi, il termine fissato (al massimo trent'anni) per la rinegoziazione dei mutui dall'art. 62, comma 2, del d.l. n. 112/2008; operazione, il cui "risparmio", ai sensi dell'art. 7, comma 2, d.l. n. 78/2015, per il 2015 può essere utilizzato senza vincoli di destinazione, quindi anche per spesa corrente. Non va sottaciuto, peraltro, che tale allungamento mal si concilia con il principio enunciato dall'art. 10, comma 2, della legge 24 dicembre 2012 n. 243, che prevede la massima durata dell'ammortamento del debito coincidente con la vita utile del bene oggetto della spesa di investimento.

Dello stesso tenore appaiono le misure per "emergenza liquidità" degli enti locali impegnati nel ripristino della legalità di cui all'art. 6 del ripetuto d.l. n. 78/2015, che oltre a prevedere la restituzione in trent'anni dell'anticipazione, fa decorrere dal 2019 la prima rata di ammortamento.

5. Il giudizio di parificazione dei rendiconti, come perno dei nuovi controlli sulle Regioni

Le riforme degli anni novanta del secolo scorso e la nuova disciplina del titolo V della Costituzione (legge costituzionale n. 3/2011) hanno finito per erodere i controlli statali sugli Enti territoriali.

In parallelo è venuto evolvendo il quadro normativo dei controlli della Corte dei conti sul sistema delle Regioni e degli Enti locali che, pur muovendosi nella cornice delineata dalla legge 14 gennaio 1994, n. 20, si è formato, nell'ultimo decennio, per successive implementazioni: la c.d. legge "La Loggia" (legge 5 giugno 2003, n. 131, emanata in attuazione della citata "legge costituzionale") che ha dato conformazione ai controlli sulla sana gestione finanziaria delle regioni e degli enti locali; in seguito, i controlli di regolarità contabile sui bilanci degli enti locali con l'art. 1, commi 166 e ss. della legge n. 266 del 23 dicembre 2005, estesi anche agli Enti del Servizio Sanitario Nazionale.

L'aggravarsi della crisi economica e finanziaria e le note gravi vicende di mala gestione delle risorse pubbliche hanno indotto il legislatore a introdurre, con il d.l. n. 174/2012 (convertito dalla legge 213 del 2012), disposizioni volte a creare un sistema coordinato degli strumenti di controlli sugli Enti territoriali, con una attenzione particolare al comparto regionale.

La finalità di fondo sottesa all'emanazione del d.l. n. 174/2012 si compendia nell'esigenza di razionalizzare i controlli sugli enti territoriali, nel rispetto del principio di pareggio di bilancio e a tutela dell'unità economica della Repubblica.

In questa ottica, sono state estese alle Regioni a statuto ordinario le disposizioni sul giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato, istituito già applicato nelle Regioni ad autonomia differenziata in forza delle rispettive norme statutarie, ad eccezione della Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste.

Parimenti, sono state estese al comparto regionale le disposizioni sul controllo dei bilanci preventivi e consuntivi degli Enti locali e del Servizio Sanitario Nazionale, anche ubicati nelle Regioni a statuto speciale, già esercitato dalla Corte secondo le modalità di cui all'art. 1, comma 166, della citata l. n. 266/2005, ossia mediante le relazioni degli Organi di revisione contabile.

Controlli, questi, che si legano alle altre verifiche previste dal d.l. n. 174/2012 (sulla copertura delle leggi di spesa, sul sistema dei controlli interni, sui rendiconti dei gruppi consiliari, sulla razionalizzazione della spesa regionale etc.) e che concorrono a comporre un sistema circolare di riscontri di regolarità contabile e finanziaria, di cui il momento centrale è costituito dai giudizi di parificazione dei rendiconti regionali e dalle allegate relazioni.

Il delineato sistema dei controlli riguarda l'intero settore delle Regioni e delle Province autonome, in quanto finalizzato alla «verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento e dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti» (art. 1, co. 3, d.l. n. 174/2012).

La Corte costituzionale, con ripetute pronunce, ha definito le questioni di costituzionalità sollevate da talune Regioni a statuto speciale e Province autonome, contribuendo a dare un ordine sistematico alle nuove norme sui controlli e valorizzando, a tal fine, la funzione di controllo della Corte dei conti (cfr. al riguardo le allegate Appendici n. 1, 2 e 3).

L'applicazione di tali disposizioni tra cui, in particolare, quelle di cui all'art. 1, commi 3 e 4, d.l. n. 174/2012, è correlata all'istituzione dei Collegi dei revisori dei conti in ciascuna Regione/Provincia autonoma (art. 14, co. 1, lett. e, d.l. n. 138/2011), previsione che è stata sistematizzata nel nuovo ordinamento contabile regionale (art. 72, d.lgs. n. 118/2011, introdotto dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126).

Le predette disposizioni acquistano maggiore significatività per effetto della legge n. 161/2014 (legge europea 2013-*bis*), nella parte in cui dispone che gli organi di revisione contabile delle amministrazioni pubbliche, tra cui sono da ricomprendere le Regioni/Province autonome, siano gli interlocutori necessari della Corte, quali destinatari delle metodologie e delle linee guida emanate nell'esercizio delle funzioni di controllo (art. 30, co. 2). Al riguardo si richiamano le deliberazioni della Corte dei conti,

Sezione delle autonomie, nn. 5/2015 e 6/2015 concernenti le Linee guida per le relazioni dei collegi dei revisori delle Regioni sui rendiconti 2014 e sui bilanci preventivi 2015.

Insieme alla disciplina dei controlli, altro aspetto qualificante è l'introduzione, ad opera del d.lgs. n. 126/2014, di una compiuta disciplina dell'ordinamento finanziario e contabile delle regioni (titolo III del d.lgs. n. 118/2011, riformato), che assume importanza cruciale a seguito della novella costituzionale che ha ricondotto l'armonizzazione dei bilanci pubblici tra le materie di legislazione esclusiva dello Stato (art. 117, co. 2, Cost., modificato dall'art. 3, co. 1, lett. a, legge cost. n. 1/2012).

Con la deliberazione n. 4/2015, la Sezione delle autonomie ha dettato le prime linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali fornendo indicazioni di principio ed operative su alcuni profili di particolare rilevanza, anche al fine di orientare l'uniformità dei comportamenti degli organi di revisione contabile e le correlate attività di controllo delle Sezioni regionali della Corte.

Con l'adeguamento delle regole costituzionali si è preso atto della correlazione, innegabile, tra l'armonizzazione dei bilanci pubblici, la verifica degli equilibri di bilancio e il coordinamento della finanza pubblica; principio, quest'ultimo, che richiede modalità univoche di rappresentazione contabile, come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

La Corte costituzionale, con la citata sentenza n. 181/2015, ha ricordato che *«l'oggetto principale e lo scopo del giudizio di parificazione» è «l'accertamento dell'equilibrio finanziario complessivo dell'ente»* e, allo scopo, si *«richiede di verificare con esattezza il risultato di amministrazione»*.

6. Le anticipazioni di liquidità nelle Regioni

6.1. Il quadro generale

L'ammontare complessivo delle anticipazioni di liquidità erogate nel biennio 2013-2014 alle 14 Regioni beneficiarie dell'operazione di finanziamento varata dai decreti-legge nn. 35 e 102 del 2013 e proseguita dal d.l. n. 66/2014 corrisponde a 20,2 miliardi di euro (tabella n. 2) a fronte di uno stanziamento complessivo pari a 28,9 miliardi.⁶

Dei residui 8,7 miliardi, alla data del 30 gennaio 2015 risultavano assegnati da riparto circa 4,3 miliardi, da erogare al compimento dei controlli sulle coperture del prestito e sul piano dei pagamenti regionali a valere sulle somme trasferite, nonché della verifica positiva, da parte dei Tavoli tecnici in ambito sanitario, dei relativi adempimenti.

⁶ Importo costituito dalla somma delle anticipazioni di liquidità per le Regioni (11,7 miliardi) e gli enti del Servizio Sanitario (17,2 miliardi).

Sul versante dell'utilizzo delle risorse erogate alle Regioni, risultavano effettuati pagamenti ai creditori per complessivi 18,1 miliardi circa (12,6 miliardi per debiti sanitari e 5,5 miliardi per debiti non sanitari). Taluni pagamenti risultano, invece, effettuati in eccesso rispetto alle risorse concesse; in tal caso, le Regioni hanno anticipato con risorse proprie correnti i pagamenti delle fatture comprese nei piani dei pagamenti presentati per l'accesso alle anticipazioni di liquidità.

La tabella illustra il quadro delle risorse gestite dalle Regioni nel biennio 2013-2014 quale risulta dal monitoraggio del MEF incrociato con i dati del SIOPE e delle relazioni ai giudizi di parificazione, con separata evidenza delle anticipazioni di liquidità rimosse e pagate per debiti sanitari e non sanitari distintamente per ciascuno dei due esercizi.

Tabella n. 2

ENTRATE E PAGAMENTI PER DEBITO SANITARIO E NON SANITARIO – PERIODO 2013-2014

Regioni	Debito sanitario		Debito non sanitario		Debito sanitario		Debito non sanitario		Debito sanitario			Debito non sanitario		
	Entrate 2013	Pagamenti 2013	Entrate 2013	Pagamenti 2013	Entrate 2014	Pagamenti 2014	Entrate 2014	Pagamenti 2014	Totale Entrate	Totale Pagamenti	Differenza	Totale Entrate	Totale Pagamenti	Differenza
PIEMONTE	1.446.703	1.446.703	1.107.900	1.107.900	509.654	509.654	0	0	1.956.357	1.956.357	0	1.107.900	1.107.900	0
VENETO	777.231	777.231	0	0	810.249	810.249	0	0	1.587.480	1.587.480	0	0	0	0
LIGURIA	147.299	147.299	42.227	42.226	40.000	40.000	37.362	36.968	187.299	187.299	0	79.589	79.194	-395
EMILIA R.	806.364	806.364	0	0	140.000	140.000	0	0	946.364	946.364	0	0	0	0
TOSCANA	415.355	415.355	95.274	95.274	404.000	404.000	0	0	819.355	819.355	0	95.274	95.274	0
UMBRIA	17.222	17.222	0	0	12.227	12.000	0	0	29.449	29.222	-227	0	0	0
MARCHE	0	0	19.435	20.153	0	0	0	0	0	0	0	19.435	20.153	718
LAZIO	1.497.694	1.497.694	2.287.800	1.936.386	2.356.081	2.285.081	2.560.669	1.456.393	3.853.775	3.782.775	-71.000	4.848.469	3.392.779	-1.455.690
ABRUZZO	174.009	174.009	0	0	0	0	0	0	174.009	174.009	0	0	0	0
MOLISE	44.285	43.242	11.096	11.098	0	1.043	16.364	16.364	44.285	44.285	0	27.460	27.462	2
CAMPANIA	957.546	957.546	516.006	382.450	993.000	763.000	241.926	309.034	1.950.546	1.720.546	-230.000	757.932	691.483	-66.449
PUGLIA	334.755	334.755	0	0	318.171	318.171	0	0	652.926	652.926	0	0	0	0
CALABRIA	89.750	72.850	73.193	73.193	0	15.150	0	0	89.750	88.000	-1.750	73.193	73.193	0
SICILIA	0	0	0	0	606.097	606.097	284.872	0	606.097	606.097	0	284.872	0	-284.872
TOTALE	6.708.213	6.690.270	4.152.931	3.668.681	6.189.479	5.904.445	3.141.193	1.818.759	12.897.692	12.594.715	-302.977	7.294.124	5.487.438	-1.806.685

Fonte: Monitoraggio MEF al 30.1.2015 Elaborazioni: Corte dei conti – Sezione delle autonomie; importi in migliaia di euro.

Circa le modalità di registrazione delle somme introitate dalle Regioni a titolo di anticipazione di liquidità ex artt. 2 e 3 del d.l. n. 35/2013, posto che ancora non è compiuta l'armonizzazione dell'ordinamento contabile regionale, con riferimento all'uniforme sistema classificatorio utilizzato dal SIOPE, si rileva che quasi tutte le Regioni hanno registrato in entrata tali risorse nel Titolo V - "Entrate derivanti da mutui, prestiti o altre operazioni creditizie". Tuttavia, all'interno di questo titolo, l'identificazione del codice gestionale SIOPE (il quale dovrebbe rispecchiare le diverse appostazioni di bilancio) non è stata uniforme, a causa dell'incerta natura dell'operazione. In particolare, le entrate sono state registrate alle seguenti voci:

- "*Finanziamenti a breve termine*" (cod. 5511): Calabria, Campania, Liguria, Molise (per debiti non sanitari), Piemonte, Toscana, Emilia Romagna, Umbria e Lazio (Regione in sperimentazione, che ha iscritto l'entrata al Titolo VI del bilancio armonizzato);
- "*Altri prestiti a m/l termine in euro*" (cod. 5302): Abruzzo, Puglia, Marche e Sicilia (che ha iscritto l'entrata al Titolo III del proprio bilancio);
- "*Anticipazioni di tesoreria*" (cod. 5610): Veneto.

La Regione Molise ha iscritto al Titolo VI - "Entrate per contabilità speciali", voce "*Anticipazioni di sanità*" (cod. 6317), le anticipazioni relative ai debiti sanitari.

Ferme restando le considerazioni generali svolte nel paragrafo 3 sul tema delle anticipazioni di liquidità, si svolgono di seguito alcune precisazioni.

6.2. Il debito sanitario

Si rileva che, per quanto riguarda i debiti sanitari, le risorse ottenute sono state in gran parte trasferite dalle Regioni agli enti del Servizio Sanitario. Non si dispone, al momento, di dati di maggior dettaglio per quanto riguarda i pagamenti dei creditori finali (i fornitori degli enti sanitari).

Osservando i dati provvisori, e ancora parziali, dei debiti verso fornitori degli enti dei servizi sanitari delle Regioni che hanno usufruito delle anticipazioni di liquidità, si riscontra una riduzione del debito commerciale. Tale riduzione dovrebbe, ragionevolmente, essere generata dalle misure introdotte dalle norme in esame.

A livello di intero comparto, si registra un incremento dei pagamenti effettuati dagli enti del Servizio Sanitario dal 2011 al 2013, ed un decremento nel 2014, anche se l'entità dei pagamenti risulta superiore a quello del 2011 ed in linea con i dati del 2012 (cfr. Relazione al Parlamento sugli andamenti della finanza territoriale - Analisi dei flussi di cassa - delibera n. 25/SEZAUT/2015/FRG).

Concentrando l'esame alle sole Regioni che hanno beneficiato delle anticipazioni di liquidità, rispetto al 2012 si evidenzia un incremento dei pagamenti consistente nel 2013 e modesto nel 2014⁷: da 83,1 miliardi di euro nel 2012, si passa a 85,7 miliardi nel 2013 e a 83,4 miliardi nel 2014. Se, da un lato, l'incremento dei pagamenti è ascrivibile, almeno in parte, alle anticipazioni di liquidità, d'altro canto l'aumento è stato comunque inferiore alla quantità delle risorse trasferite. Questo fenomeno potrebbe essere attribuito, in parte, alle misure di contenimento dei costi intraprese dal Governo centrale, ma, presumibilmente, anche a ritardi nei tempi di pagamento ai fornitori. Infatti, analizzando i dati di conto economico⁸, nel 2014 si registra un incremento dei costi rispetto al 2013, mentre i pagamenti (dati SIOPE) segnano una contrazione. Sintomatico, inoltre, è anche l'andamento del fondo di cassa che espone a fine 2014 un incremento di 1,3 miliardi rispetto al 2013 (pari a +54,7%). Occorre segnalare, peraltro, che parte delle anticipazioni sono state trasferite verso la fine del 2014, e potrebbero essere mancati i tempi tecnici per l'effettuazione dei pagamenti. La situazione è in evoluzione e, quindi, i dati possono essere oggetto di aggiornamento.

Tabella n. 3

COMPARTO ENTI SSN – DEBITI VERSO FORNITORI – PERIODO 2012-2014

Regione e Prov. Aut.	2012	2013	2014	2013-2012	2013-2012 %	2014-2013	2014-2013 %
PIEMONTE	2.995.951	2.260.792	2.095.511	-735.159	-24,54	-165.281	-7,31
VENETO	2.830.413	2.042.795	1.375.523	-787.618	-27,83	-667.272	-32,66
LIGURIA ⁽¹⁾	681.849	502.333	475.313	-179.516	-26,33	-27.020	-5,38
EMILIA R.	2.672.746	1.784.887	1.590.174	-887.859	-33,22	-194.713	-10,91
TOSCANA	1.946.471	1.577.304		-369.167	-18,97		
UMBRIA	219.739	167.652	168.788	-52.087	-23,70	1.136	0,68
LAZIO	6.471.683	5.971.757	3.476.099	-499.926	-7,72	-2.495.658	-41,79
ABRUZZO	794.008	644.100	657.977	-149.908	-18,88	13.877	2,15
MOLISE	458.761	534.389		75.628	16,49		
CAMPANIA	6.800.181	5.696.254	3.872.351	-1.103.927	-16,23	-1.823.903	-32,02
PUGLIA	1.813.679	1.286.872	1.200.000	-526.807	-29,05	-86.872	-6,75
CALABRIA	1.696.473			-1.696.473			
SICILIA ⁽²⁾	1.931.273	1.696.871	1.966.094	-234.402	-12,14	269.223	15,87

⁽¹⁾ Dati rilevati dalla relazione allegata al giudizio di parificazione.

⁽²⁾ La Regione siciliana ha incassato le anticipazioni di liquidità a partire dal 2014.

Fonte: dati provvisori acquisiti dagli uffici regionali tramite istruttoria o tramite il sistema informativo Con.Te. – Elaborazioni: Corte dei conti – Sezione delle autonomie.

Con riferimento alla disciplina delle anticipazioni in discorso, si rammenta che l'art. 3, comma 1, del d.l. n. 35/2013, prevede che lo Stato possa concedere anticipazioni di liquidità alle Regioni ed alle Province autonome di Trento e di Bolzano a valere sulle risorse della "Sezione per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed

⁷ Dati SIOPE al 3.4.2015.

⁸ Vedasi, in proposito, la Tavola 3 pubblicata nel Rapporto 2015 sul coordinamento della finanza pubblica – Corte dei conti Sezioni riunite in sede di controllo.

esigibili degli enti del Servizio Sanitario Nazionale", al fine di favorire l'accelerazione dei pagamenti dei debiti degli enti del Servizio Sanitario nazionale in relazione: a) agli ammortamenti non sterilizzati antecedenti all'applicazione del decreto sull'armonizzazione contabile; b) alle mancate erogazioni per competenza e/o per cassa delle somme dovute dalle Regioni ai rispettivi servizi sanitari regionali a titolo di finanziamento del Servizio Sanitario nazionale, ivi compresi i trasferimenti di somme dai conti di tesoreria e dal bilancio statale e le coperture regionali dei disavanzi sanitari, come risultanti nelle voci "crediti verso regione per spesa corrente" e "crediti verso regione per ripiano perdite" nelle voci di credito degli enti del SSN verso le rispettive Regioni dei modelli SP (Stato Patrimoniale).

La finalità, dunque, è quella del pagamento dei debiti *certi, liquidi ed esigibili degli enti del Servizio Sanitario Nazionale* ed il periodo temporale di riferimento è quello dei debiti certi, sorti entro il 31 dicembre 2012, periodo esteso al 31 dicembre 2013 dall'art. 32, comma 1. del d.l. n. 66/2014, intendendosi sorti i debiti per i quali sia stata emessa fattura o richiesta equivalente di pagamento entro il predetto termine (art. 3, co. 5).

L'entità dei finanziamenti concedibili dallo Stato, fino a concorrenza delle somme stanziare con la legge di spesa, è determinata da due parametri, indicati dalle lettere a) e b) della richiamata disposizione.

La relazione tecnica al disegno di conversione in legge chiariva, infatti, che, per effettuare il riparto fra le Regioni delle anticipazioni previste, dovevano prendersi come riferimento due grandezze finanziarie che spiegano le ragioni del ritardo dei pagamenti nel SSN ovvero: le risorse relative al finanziamento del SSN che, sebbene regolarmente affluite alle Regioni o stanziare dalle stesse su risorse proprie per quanto atteneva al finanziamento eventualmente a proprio carico (dunque regolarmente presenti in termini di competenza di bilancio), non erano state erogate agli enti del SSN e la fattispecie degli "ammortamenti non sterilizzati" antecedenti all'applicazione del d.lgs. n. 118/2011. Come precisato dal decreto del Ministero della salute di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze del 17/09/2012, la sterilizzazione è il procedimento contabile mediante il quale viene annullato, per l'appunto "sterilizzato", l'effetto sul conto economico dell'ammortamento dei cespiti finanziati da contributi in conto capitale.

Fino all'esercizio 2011, i Tavoli tecnici per il monitoraggio della spesa degli enti del Servizio Sanitario non hanno preso in considerazione alcune componenti non monetarie del bilancio, come gli ammortamenti, che avrebbero comportato un peggioramento dei risultati. A regime è, invece, necessario coprire interamente le eventuali perdite, compresa la quota derivante da ammortamenti non sterilizzati.

Inoltre il d.lgs. n. 118/2011 ha imposto (art. 29) di ammortizzare integralmente nel primo anno i beni acquistati con contributi in conto esercizio. In questo modo si dovrebbe garantire che per il futuro non si ripeta il problema descritto. Con lo strumento delle anticipazioni di liquidità si è cercato di risolvere il nodo delle perdite accumulate fino al 2011 e mai coperte, che si riflettevano nell'accumulo di debiti e negli elevati tempi di pagamento.

Alcune Regioni, pertanto, si sono trovate ad avere un elevato disavanzo sanitario pregresso da ripianare.

La ricapitalizzazione degli enti sanitari pone in capo alle Regioni interessate l'onere di farvi fronte con risorse proprie. Il fatto che questa situazione non sia collegata all'iscrizione in bilancio di residui passivi non comporta che si possa considerare ininfluente l'anticipazione di liquidità ai fini della corretta determinazione del risultato d'amministrazione; diversamente opinando, si avrebbe un'espansione della capacità di spesa. In questi sensi si sono espresse sia la Sezione delle autonomie (del. n. 19/2014/QMIG, cit.) sia alcune Sezioni regionali di controllo in sede referto sul bilancio di previsione o nella relazione allegata ai giudizi di parificazione (cfr. Sez. reg. Puglia, del. n. 217/2014/PRSP; Sez. reg. contr. Calabria del. n. 61/2015/PARI). In sede di giudizio di parificazione del rendiconto 2013 della Regione Piemonte la competente Sezione regionale di controllo ha sollevato la già richiamata questione di legittimità costituzionale che ha portato alla sentenza n. 181/2015 cit..

La Consulta, pur rilevando delle "aporie semantiche" proprio nelle disposizioni inerenti alle anticipazioni nel settore sanitario, nel ritenere che il finanziamento in esame non sia qualificabile come mutuo, con riferimento agli artt. 2 (passività non sanitarie) e 3 (passività sanitarie) del d.l. n. 35/2013, ha, peraltro, precisato che *"Nessuna delle due norme interposte consente di utilizzare le anticipazioni di liquidità per migliorare il risultato di amministrazione della Regione. Ciò sia con riguardo all'equilibrio di bilancio, che viene pregiudicato dall'impiego di un prestito per ottenere effetti economico-patrimoniali, sia con riguardo alla natura giuridica dell'operazione, diversa dalla finalità di investimento di cui alla "regola aurea" codificata nel richiamato art. 119, sesto comma, Cost."*

6.3. La sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità ai fini della salvaguardia degli equilibri del bilancio

La Corte costituzionale ha concluso che, ai fini della effettiva salvaguardia degli equilibri di bilancio e di una corretta evidenziazione, anche nelle scritture finanziarie, della passività esistente (verso lo Stato) – che solo straordinariamente può essere restituita in un ampio lasso temporale, anziché entro l'anno – debbano essere trattate

allo stesso modo le ipotesi di anticipazioni concesse ai sensi dell'art. 2 e dell'art. 3. In questo secondo caso non rileva che alla determinazione dell'importo finanziabile abbiano concorso le grandezze di cui alla lett. a) o della lett. b).

Peraltro, da una sommaria ricognizione effettuata, e con riserva, ove occorra, di ulteriori approfondimenti, i comportamenti tenuti dalle Regioni interessate appaiono variegati, e solo in pochi casi sembrerebbe che si sia proceduto ad operazioni di sterilizzazione integrale delle somme ricevute, attraverso lo stanziamento al Titolo III della spesa ("Rimborso prestiti") di un importo, non impegnabile, corrispondente all'anticipazione di liquidità ottenuta e destinato a confluire nel risultato di amministrazione come quota accantonata.

In alcuni casi, ad esempio, anche laddove è stato previsto un accantonamento a fini di sterilizzazione, l'accantonamento è stato effettuato parzialmente, con esclusione delle somme determinate in base all'art. 3, lett. a).

Altre Regioni, quando non hanno utilizzato l'anticipazione per l'abbattimento del disavanzo pregresso, hanno seguito metodi diversi, seppur dichiaratamente volti a non determinare un aumento della capacità di spesa.

7. Le anticipazioni di liquidità negli Enti locali

Nell'ambito dei controlli di regolarità contabile e finanziaria, che ciascuna Sezione regionale di controllo della Corte dei conti ha eseguito sui rendiconti 2013 degli Enti locali, sono emerse, con riguardo all'utilizzo delle anticipazioni di liquidità e al loro impatto sui singoli bilanci, prassi eterogenee, pure tra Enti appartenenti alla stessa Regione e varie criticità ed irregolarità, anche se, sostanzialmente, di non grande rilievo.

Una valutazione d'insieme può essere fornita attraverso l'osservazione dei dati di rendiconto inviati alla Corte, dagli Enti locali, in via telematica e disponibili nel Sistema Informativo Rendicontazione Telematica Enti Locali (Sirtel), nonché alla luce delle informazioni pubblicate dal MEF in ordine alle risorse erogate per anticipazioni di liquidità.

Alla data del 30 gennaio 2015 per gli Enti locali risultano erogati 6,25 miliardi di euro (di cui 6,16 miliardi ai Comuni e 103 milioni alle Province) ed effettuati pagamenti ai creditori per 4,51 miliardi (di cui 4,45 miliardi dai Comuni).

La finalizzazione effettiva di tali risorse allo smaltimento dei debiti commerciali certi, liquidi ed esigibili alle date rispettivamente del 31.12.2012 e del 31.12.2013, compresi quelli per i quali è stata emessa fattura od altra richiesta equivalente di pagamento, assegnate con plurime erogazioni (tabella n. 4), può essere oggetto di una

stima riferita alla movimentazione dei residui ed alle variazioni del risultato di amministrazione.

Bisogna tenere anche conto che le somme erogate a titolo di anticipazioni di liquidità potevano essere altresì impiegate per il pagamento dei debiti fuori bilancio che, alle predette date, presentassero i requisiti per essere riconosciuti, anche se iscritti in bilancio successivamente. La consistenza dei debiti fuori bilancio di tutte le Province e di tutti i Comuni, riconosciuti alla data del 31.12.2013, ammonta a circa 828 milioni di euro (di cui poco più di 130 milioni per le Province e circa 698 milioni per i Comuni); i debiti fuori bilancio ancora da riconoscere, sempre riferiti a Province e Comuni ed alla medesima data, risultano pari a circa 982 milioni. Per il 2014 si sta completando la ricognizione dei dati.

Per l'analisi degli andamenti dei residui si è scelto di esaminare l'intervallo temporale 2010-2014, utile per osservare la serie storica che annovera esercizi antecedenti e successivi alle assegnazioni ed erogazioni di anticipazioni di liquidità. Ciò al fine di apprezzare l'entità del miglioramento del livello di pagamento sul conto residui. Tale scelta ha circoscritto l'esame ad un campione di 5.609 Comuni (su 8.092) e 75 Province, i cui esiti si assumono ai fini di una prudente stima.

Dai dati inseriti nella tabella n. 5 si apprezza un incremento nel 2013, in termini percentuali, dei pagamenti in conto residui di parte corrente pari al 53,8 per cento rispetto ad una percentuale che nei tre esercizi precedenti non raggiungeva il 50 per cento l'incremento è maggiore nel 2014 arrivando a toccare il 57 per cento.

In termini assoluti, nel 2013, con riferimento al numero di enti considerato (5.609 Comuni) sono stati pagati 10,3 miliardi contro una media che, negli esercizi precedenti, non oltrepassava gli 8,6 miliardi di euro; nel 2014 i pagamenti dei residui passivi hanno sfiorato gli 11 miliardi.

La movimentazione dei residui passivi di vecchia formazione viene considerata al netto di quelli cancellati in sede di riaccertamento ordinario ed esprime un ammontare di resti pregressi pari a 7,8 miliardi nel rendiconto 2013 ed a 6,3 miliardi nel rendiconto 2014.

Da questi dati sembra emergere, con sufficiente attendibilità, che le anticipazioni di liquidità hanno consentito lo smaltimento di una significativa massa di debiti pregressi di parte corrente. A ciò bisogna aggiungere gli effetti di ulteriore abbattimento dei residui passivi all'esito delle operazioni di riaccertamento ordinario (che nel triennio 2012-2014, determinano una cancellazione di residui passivi per circa 4,15 miliardi).

Il risultato di amministrazione al 31.12.2013 (tabella n. 6) evidenzia un incremento pari a 1,27 miliardi, rispetto al 2012 ed una crescita di 3,66 miliardi, al 31.12.2014, nei confronti del 2013.

Pur ribadendo che si tratta di stime, si può rilevare che l'incremento in valore assoluto, registrato nel periodo 2012-2014, nei pagamenti in conto residui, pari a 2,22 miliardi, appare coerente con gli andamenti del risultato di amministrazione, nello stesso arco temporale incrementato di 4,94 miliardi, nel quale convergono anche gli effetti della indicata operazione di riaccertamento.

Per le Province, da un campione di 75 enti, dal quale sono escluse quelle in sperimentazione, si rileva (tabella n. 7) che la movimentazione dei residui passivi, considerata al netto dei residui cancellati in sede di riaccertamento ordinario, mostra un incremento, ancorchè contenuto, nella velocità dei pagamenti, rispetto agli esercizi precedenti, che in termini percentuali si attesta intorno al 45,98 per cento nel 2013 e al 47,46 per cento nel 2014. I pagamenti dei residui, in valore assoluto, passano da 1,59 miliardi del 2012 a 1,67 miliardi del 2013. I residui totali segnano un decremento di circa 851 miliardi tra il 2012 e il 2014.

In crescita anche l'andamento dei risultati di amministrazione (tabella n. 8) che, dal 2012 al 2014 sale oltre 413 milioni.

Tabella n. 4

Anticipazioni di liquidità per gli Enti locali (dati aggiornati al 30/01/2015)

Importi in migliaia di euro

Descrizione	Risorse rese disponibili agli Enti	Pagamenti effettuati ai creditori	Risorse residue	% Pagamenti su risorse erogate
I TRANCHE	1.606.022	1.579.730	26.291	98,36%
II TRANCHE	1.378.297	1.247.992	130.305	90,55%
III TRANCHE	192.075	136.723	55.352	71,18%
IV TRANCHE	1.302.205	846.613	455.592	65,01%
V TRANCHE	498.180	409.906	88.273	82,28%
VI TRANCHE	982.554	294.026	688.528	29,92%
TRANCHE Enti dissestati	300.000	0	300.000	0,00%
Totale anticipazioni di liquidità - C.DD.PP.	6.259.333	4.514.991	1.744.342	72,13%
Spazi finanziari 2013	5.000.000	4.533.182	466.818	90,66%
Totale generale delle risorse	11.259.333	9.048.172	2.211.160	80,36%

Fonte: MEF - Elaborazione Corte dei conti.

I Tranche - 1° erogazione d.l. n. 35/2013.

II Tranche e III Tranche - anticipo erogazioni previste per il 2014 al 2013 (d.l. n. 102/2013).

IV Tranche - Erogazioni su stanziamento integrativo d.l. n. 102/2013.

V Tranche - Erogazioni su stanziamento d.l. n. 66/2014, art. 31.

VI Tranche - Erogazioni su stanziamento d.l. n. 66/2014, art. 32.

Tabella n. 5

Andamento dei residui passivi nel quinquennio: 2010-2014

(Dall'elaborazione sono stati esclusi i Comuni sperimentatori).

Importi in migliaia di euro

Esercizio	(A) Residui al 01/01	(B) Pagamenti c/ residui	Residui cancellati/riaccertati	Residui in c/residui da riportare	Residui Totali al 31/12	% Smaltimento residui passivi (B/A)
2010	16.653.448	8.592.006	-866.771	7.194.671	17.333.975	51,59%
2011	17.334.578	8.633.905	-912.630	7.788.044	18.124.113	49,81%
2012	18.130.341	8.745.598	-1.110.576	8.274.167	19.197.514	48,24%
2013	19.200.474	10.331.553	-1.080.719	7.788.202	19.238.624	53,81%
2014	19.238.091	10.963.326	-1.958.486	6.316.279	16.816.123	56,99%

N. enti oggetto indagine: 5.609.

Tabella n. 6

Andamento nel quinquennio 2010-2014 del Risultato di amministrazione
(Dall'elaborazione sono stati esclusi i Comuni sperimentatori)

Importi in migliaia di euro

Esercizio	Risultato di amministrazione	Variazioni V.A	Variazioni %
2010	4.734.923		
2011	3.297.846	-1.437.077	-30,35%
2012	3.987.249	689.403	20,90%
2013	5.264.185	1.276.936	32,03%
2014	8.924.918	3.660.732	69,54%

N. enti oggetto indagine: 5.609.

Tabella n. 7

Andamento dei residui passivi nel quinquennio: 2010-2014
(Dall'elaborazione sono state escluse le Province sperimentatrici).

Importi in migliaia di euro

Esercizio	(A) Residui al 01/01	(B) Pagamenti c/ residui	Residui cancellati/riaccertati	Residui in c/ residui da riportare	Residui Totali al 31/12	% Smaltimento residui passivi (B/A)
2010	3.953.752	1.588.501	-212.959	2.152.292	4.030.813	40,18%
2011	4.030.813	1.662.512	-349.002	2.019.299	3.806.570	41,25%
2012	3.806.570	1.593.110	-318.387	1.895.074	3.618.629	41,85%
2013	3.618.629	1.663.698	-192.314	1.762.618	3.414.650	45,98%
2014	3.414.631	1.620.719	-423.375	1.370.536	2.768.087	47,46%

N. enti oggetto di indagine: 75.

Tabella n. 8

Andamento nel quinquennio 2010-2014 del Risultato di amministrazione
(Dall'elaborazione sono state escluse le Province sperimentatrici).

Importi in migliaia di euro

Esercizio	Risultato di amministrazione	Variazioni V.A	Variazioni %
2010	710.138		
2011	830.675	120.536	16,97%
2012	978.551	147.876	17,80%
2013	1.066.157	87.606	8,95%

2014	1.391.663	325.506	30,53%
------	-----------	---------	--------

N. enti oggetto di indagine: 75.

8. Crisi della liquidità. L'impatto delle misure nel medio e lungo termine

L'iniezione di liquidità nelle gestioni amministrative produce l'effetto di disincagliare i pagamenti, con positive conseguenze sul sistema economico.

Occorre considerare che un'attenta programmazione finanziaria che si fondi su una prudente previsione delle entrate e sia seguita da una scrupolosa attività di riscossione, mostra i suoi benefici proprio sulla fluidità della cassa "corrente"; in una gestione virtuosa, infatti, la necessità di una provvista di danaro anticipata da un diverso livello di governo, rispetto al gettito della competenza, deve costituire soluzione provvisoria, come avviene con le anticipazioni di tesoreria che – per elasticità di cassa – nascono e si estinguono nel corso dell'esercizio finanziario. Al contrario, in assenza dei descritti presupposti, le condizioni di "debolezza" della cassa spesso riflettono una situazione di deficitarietà non momentanea; profilo che si fa concreto quando il livello della situazione debitoria dell'ente ecceda le dimensioni di una sofferenza fisiologica del "pagatore" dovuta ad una temporanea carenza di liquidità.

Tenuto conto delle disposizioni che impongono l'accertamento della compatibilità in termini di cassa degli impegni di spesa assunti (artt. 56, co. 6, d.lgs. n. 118/2011 – per le Regioni – e 183, co. 8, del TUEL), il ricorso all'operazione di anticipazione di liquidità ex d.l. n. 35/2013 va scrutinato anche sotto questa prospettiva. Sul piano finanziario-contabile, con questo strumento si estinguono i debiti commerciali ma, nel bilancio, ai singoli debiti si sostituisce un unico debito verso un unico creditore, distribuito, peraltro, su un arco temporale di trent'anni.

In un'ottica più sostanziale, l'anticipazione di liquidità è rimedio necessitato per ovviare al disallineamento temporale tra l'esigibilità delle obbligazioni giuridiche e la relativa dotazione di cassa; correlazione questa che, invece, costituisce il fulcro su cui si basa l'armonizzazione dei bilanci.

La gestione degli enti non può prescindere dal corretto rapporto tra competenza e cassa e deve essere improntata alla continua verifica di condizioni di equilibrio tra le due manifestazioni delle vicende gestorie; la cassa può essere solo temporaneamente surrogata dall'apporto extra-bilancio; tale apporto non deve, infatti, trasformarsi in un elemento strutturale del bilancio e della relativa gestione.

La proiezione nel lungo periodo di una massa passiva che rappresenta gli effetti contabili di pregressi fatti di gestione, sia attinenti al funzionamento dell'ente, sia relativi agli investimenti, irrigidisce i bilanci e pregiudica il corretto esercizio della

funzione programmatoria e degli obiettivi di sviluppo economico sociale. Sotto il profilo contabile, pur nella consapevolezza che tali misure muovono dall'esigenza di superare la grave "impasse" finanziaria del comparto, è innegabile che questa traslazione in avanti del peso dei debiti comporta anche una maggiore precarietà degli equilibri, tenuto conto del maggiore sforzo necessario ad ottenere un livello di risorse adeguato alla crescente richiesta di servizi.

A partire dal 1 gennaio 2016 scatterà per Regioni ed Enti locali l'obbligo del pareggio (o meglio dell'equilibrio) di bilancio, ai sensi degli articoli 9-12 della legge n. 243/2012.

Le Regioni, anzi, già nell'esercizio 2015, stanno anticipatamente sperimentando una versione attenuata dell'art. 9 della legge in parola, incontrando peraltro inconvenienti e criticità. Nelle bozze del disegno di legge di stabilità 2016, finora circolate, si prevede anche per gli Enti locali, in luogo delle consolidate modalità di calcolo del Patto di stabilità interno, una forma semplificata del pareggio di bilancio.

Nelle attuali segnalate difficoltà della finanza territoriale, la strada verso un reale pareggio di bilancio si rivela particolarmente impegnativa.

La situazione di sofferenza dei conti, d'altra parte, è stata evidenziata dal passaggio alla contabilità armonizzata, che già esige – sostanzialmente – una effettiva corrispondenza fra entrate e spese di bilancio.

L'ipotizzata semplificazione delle modalità applicative del pareggio di bilancio, al di là della risoluzione di complesse tematiche giuridiche ed istituzionali, costituisce un segnale preoccupante, che può frustrare gli sforzi prodotti dagli enti territoriali per una maggiore trasparenza e veridicità dei conti, anche in applicazione del processo di armonizzazione.

9. Considerazioni conclusive

I principi affermati dalla sentenza della Corte costituzionale n. 181 del 2015 e la necessità di dare attuazione alla disciplina contabile introdotta dal d.lgs. n. 118 del 2011 (anche per gli enti locali) impongono un'attenta valutazione delle modalità di rappresentazione contabile delle anticipazioni di liquidità, da parte degli enti territoriali. La problematica è, evidentemente, in stretto rapporto con quella del pagamento dei debiti arretrati della P.A. e delle misure normative introdotte per agevolarne, nel medio e lungo periodo, lo smaltimento.

I tempi ristretti non consentono, in questa sede, un'analisi compiuta degli effetti dell'applicazione delle norme relative ai pagamenti dei debiti pregressi sui rendiconti

2014 degli enti territoriali, ma solo stime di massima su una platea significativa di Enti locali.

Un puntuale approfondimento al riguardo (segnatamente in termini di impatto sulla consistenza dei residui passivi – che ne costituisce il più significativo indicatore – in connessione anche al fenomeno delle somme colpite da perenzione) è in corso di svolgimento e i relativi esiti saranno esposti nell'imminente referto sulla finanza regionale e locale. Ciò anche al fine di valutare l'andamento dei trasferimenti complessivi in termini di cassa tra le Regioni e gli Enti locali di riferimento.

Il problema della corretta contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità erogate alle Regioni potrebbe, peraltro, evidenziarsi per i rendiconti tuttora in corso di istruttoria ai fini del giudizio di parificazione.

Tale eventualità potrebbe avere concreta manifestazione anche perché, fino all'entrata in vigore delle disposizioni sull'armonizzazione contabile, ogni Regione si è data un proprio ordinamento contabile ed ha disegnato un proprio modello di bilancio. Ciò, ovviamente, si è riflesso anche nell'adozione di soluzioni differenziate in ordine all'applicazione del cennato d.l. n. 35/2013.

In sostanza, secondo i principi definiti dalla sentenza n. 181/2015 della Corte costituzionale, il distorto uso delle anticipazioni può provocare un duplice effetto negativo; quello di non pagare, da un lato i debiti pregressi – lasciando irrisolta una grave patologia – e, dall'altro, di aumentare la spesa corrente senza copertura.

Tali principi non sono applicabili ai soli bilanci regionali, ma, in realtà, riguardano anche gli enti locali, tant'è vero che l'art. 2, comma 6, del d.l. n. 78/2015 interviene sulle modalità di contabilizzazione delle predette anticipazioni.

